

# ОБЗОР ИЗМЕНЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА Российской Федерации



ООО «ПЕРСОНАЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ», декабрь 2018

В этом выпуске:

I. ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ ИНИЦИАТИВА.....	2
1. Госдума отменяет штраф за ненамеренную задержку уплаты НДФЛ.....	2
2. Вносятся изменения в некоторые документы в связи с повышением ставки НДС.....	3
3. Законопроект о систематизации налоговых льгот в рамках бюджета.....	3
4. Об изменении порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг, оказываемых в международных аэропортах при международных воздушных перевозках.....	4
5. Закон об освобождении от уголовной ответственности при возмещении ущерба.....	5
6. Внедрение информационной системы мониторинга за оборотом товаров, подлежащих маркировке средствами идентификации.....	5
7. Принят закон в части установления контроля за операциями отдельных категорий физических лиц.....	6
8. Механизм регулирования обложения НДС услуг в электронной форме будет изменен.....	6
9. Упрощение порядка администрирования налога на доходы физических лиц.....	7
II. МИНФИН РОССИИ.....	8
1. Может ли учитывать НДС компания, которая сама платит разницу между старой и новой ставками.....	8
2. Минфин России разъяснил, при каких условиях сделка между взаимозависимыми лицами признается контролируемой до 31.12.2018.....	8
3. Расходы на оплату труда и страховые взносы.....	8
4. Минфин пояснил, что стоимость основного средства, выявленного плательщиком УСН при проведении инвентаризации, учитывается в составе внереализационных доходов.....	9
5. Сумма НДС, исчисленная при безвозмездной передаче имущества, не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций.....	9
6. В одних и тех же хозяйственных ситуациях АО и ООО имеют разные права.....	10
7. Сделки с резидентами Гонконга.....	10
8. Скрытая продажа Российской недвижимости.....	11
III. ПОЗИЦИЯ ФНС РОССИИ.....	11
1. ФНС России разъяснила, как применять новые критерии отнесения сделок к контролируемым.....	11
2. Особенности определения с 1 января 2019 года суммы налога в отношении полученных дивидендов....	12
3. ФНС России направила судебную практику по вопросам, касающимся квалификации объектов имущества в качестве движимых или недвижимых вещей.....	12
4. Введен мораторий на штраф за нарушение обязательных реквизитов чека.....	13

5. Новая общая ставка НДС - 20%.....	13
6. Порядок применения льгот по налогу на имущество организаций и заполнения расчета.....	14
IV. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА.....	14
1. Нормы НК о праве на вычет НДС сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие или ограничивающие конституционные права и свободы налогоплательщиков.....	14
2. КС не признал понятие безнадежного долга для целей налогообложения прибыли нарушающим конституционные права и свободы налогоплательщиков.....	15
3. По вопросу налогообложения дачных земельных участков коммерческой организации.....	15
4. Доход от уменьшения уставного капитала.....	16
5. Признание сделки недействительной не может изменять налоговые правоотношения и налоговые обязательства сторон сделки за период ее совершения.....	17
6. О корректировке налоговых обязательств.....	17
7. В отношении объектов основных средств типа «трубопровод технологический» и «газоход».....	18
8. Льгота, связанная с энергоснабжением.....	18
9. Спор, связанный с дроблением бизнеса.....	19
10. Компенсация потерь за счет бюджета.....	19
11. О применении концепции лица, имеющего фактическое право на доход (концепции бенефициарного собственника), к выплатам дивидендов в пользу кипрской компании.....	20
12. О создании видимости дробления бизнеса.....	22
13. О выводе капитала за рубеж.....	22
14. Ненадлежащее уведомление налогового органа.....	23
15. НДС по объекту строительства.....	24
V. ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТАХ.....	25
1. Иностранцев обязали включать в состав уведомления о совершенных сделках сведения о каждом из своих выгодоприобретателей и бенефициарных владельцев.....	25
2. Скорректированы перечни кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых НДС по ставке 10% при ввозе в РФ.....	25

## I. ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ ИНИЦИАТИВА

### 1. Госдума отменяет штраф за ненамеренную задержку уплаты НДФЛ. Изменения вступят в силу в начале 2019 года

[Проект федерального закона № 527676-7 «О внесении изменений в статью 123 Налогового кодекса Российской Федерации»](#)

Проект федерального закона «О внесении изменений в статью 123 Налогового кодекса Российской Федерации» разработан в целях реализации Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 6 февраля 2018 г. № 6-П, которым взаимосвязанные положения пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой они не препятствуют освобождению от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление в бюджет сумм налога на доходы физических лиц налоговых агентов, не допустивших искажения налоговой отчетности, если они самостоятельно (до момента, когда им стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки) уплатили необходимые суммы налога и пени, а несвоевременное перечисление ими в бюджет соответствующих сумм явилось результатом упущения (технической или иной ошибки) и носило непреднамеренный характер.

В целях реализации указанного Постановления законопроектом предусматривается освобождение налогового агента от ответственности, предусмотренной статьей 123 Кодекса, в случае, если им представлен в налоговый орган в установленный срок налоговый расчет (расчет по налогу), содержащий достоверные сведения, при отсутствии фактов неотражения или неполноты отражения в нем сведений и (или) ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащего перечислению в бюджетную систему Российской Федерации, и этим налоговым агентом самостоятельно до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период, перечислены в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога, не перечисленная в установленный срок, и соответствующие пени.

Конституционный Суд разъяснил, что просрочка в перечислении возможна в том числе по техническим причинам. Налоговый агент, исправивший свой промах, не должен ставиться в невыгодные условия – такие же, как для злостных неплательщиков. Кроме того, будущий закон установит, что репетиторы, домработницы и няни, которых на время освободили от НДС (а недавно принятый закон продлил это до конца 2019 года), могут работать, не регистрируя ИП, также только до конца 2019 года.

## **2. Вносятся изменения в некоторые документы в связи с повышением ставки НДС**

[Проект Постановления Правительства РФ «О внесении изменений в приложения № 3 и 5 к постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137»](#)

Проект подготовлен в связи с принятием Федерального закона от 03.08.2018 № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», предусматривающего в том числе повышение с 01 января 2019 года ставки НДС с 18 до 20 процентов в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгружаемых (выполняемых, оказываемых), передаваемых после указанной даты. В настоящее время он еще не подписан.

Вносит изменения в следующие документы:

- Приложение к Постановлению Правительства
- форму дополнительного листа книги продаж.

## **3. Законопроект о систематизации налоговых льгот в рамках бюджета**

[Законопроект № 546281-7 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации \(в части систематизации и регламентации в рамках бюджетного процесса процедур контроля, учета и оценки налоговых льгот и освобождений\)»](#)

Налоговые льготы и освобождения являются неотъемлемой частью налоговой системы, а их предоставление, как правило, направлено на решение определённых задач государственной политики – например, на социальную поддержку отдельных категорий граждан, стимулирование отдельных видов экономической активности, опережающее развитие определённых территорий. Таким образом, «налоговые расходы» на практике являются альтернативой другим мерам государственной политики, включая прямые бюджетные расходы.

Цель законопроекта – систематизация и регламентация процедур контроля, учёта и оценки налоговых льгот и освобождений в рамках бюджетного процесса.

Налоговые расходы определяются законопроектом как выпадающие доходы бюджетов, обусловленные налоговыми льготами, освобождениями и другими преференциями по налогам, сборам и другим платежам, предусмотренными в качестве мер государственной или муниципальной поддержки в

соответствии с целями государственных и муниципальных программ и задачами социально-экономической политики.

Законопроект предусматривает обязательное формирование каждым публично-правовым образованием перечня соответствующих налоговых расходов и необходимость ежегодной оценки налоговых расходов. Полномочиями по определению общих требований к проведению такой оценки предлагается наделить Правительство России.

Отчёт об оценке налоговых расходов Российской Федерации за отчётный финансовый год, оценке налоговых расходов Российской Федерации на текущий финансовый год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период предлагается представлять в Госдуму одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период (начиная с проекта федерального закона «О федеральном бюджете на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов»).

В целях повышения качества управления налоговыми расходами и обеспечения практической реализации выводов, сформированных по результатам оценки налоговых расходов, предусматривается, что результаты оценки должны учитываться при формировании основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации, основных направлений бюджетной и налоговой политики субъекта Федерации и муниципального образования.

Таким образом, положения предлагаемого законопроекта устанавливают обязательность анализа налоговых расходов каждого публично-правового образования, позволяют формализовать требования к проведению такого анализа и применению его результатов, и в целом способствуют повышению качества управления государственными (муниципальными) финансами.

#### **4. Об изменении порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг, оказываемых в международных аэропортах при международных воздушных перевозках**

[Проект Федерального закона № 511610-7 «О внесении изменений в главу 21 Налогового кодекса Российской Федерации»](#)

Законопроектом предлагается предусмотреть утверждение перечня услуг, оказываемых при международных воздушных перевозках непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, реализация которых подлежит налогообложению НДС по ставке 0% по аналогии с Перечнем услуг субъектов естественных монополий в аэропортах, цены (тарифы, сборы) на которые регулируются государством, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 23 апреля 2008 г. № 293. Указанный перечень включает в себя услуги по обеспечению взлета, посадки и стоянки воздушных судов, обеспечению авиационной безопасности, обеспечению заправки воздушных судов авиационным топливом, хранению авиационного топлива.

С целью обеспечения равных экономических условий иностранных эксплуатантов с российскими эксплуатантами базовые услуги для них по взлету-посадке, стоянке воздушного судна, заправке топливом и другими, оказываемые аэропортами при международных перевозках, предлагается облагать НДС по ставке 0%.

Практика включения «входящего» налога на добавленную стоимость в себестоимость у одного субъекта производственной цепочки (аэропорт) с последующим отсутствием «входящего» НДС у следующего за ним хозяйствующего субъекта (авиакомпания) приводит к тому, что суммарно по всей производственной цепочке налогооблагаемая база оказывается выше, чем собственно добавленная стоимость, создаваемая производственной цепочкой.

В итоге повышается себестоимость оказываемых аэропортами услуг на суммы невозмещаемого НДС, что приводит к негативному воздействию на экономику субъектов отрасли и сдерживает развитие авиаперевозок.

## **5. Закон об освобождении от уголовной ответственности при возмещении ущерба**

[Законопроект № 593998-7 «О внесении изменений в статьи 76.1 и 145.1 Уголовного кодекса Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»](#)

Законом «О внесении изменений в статьи 761 и 1451 Уголовного кодекса Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» предусмотрено, что уголовные дела в случае возмещения ущерба, причинённого преступлением гражданину, организации или государству, будут прекращаться.

Это коснётся таких статей УК РФ, как:

- мошенничество, сопряжённое с преднамеренным неисполнением договорных обязательств в сфере предпринимательской деятельности;
- преступления небольшой тяжести, связанные с мошенничеством в сфере кредитования; в сфере страхования; в сфере компьютерной информации; с использованием электронных средств платежа; при получении выплат;
- преступления небольшой тяжести, сопряжённые с нарушением авторства и плагиатом; с нарушением изобретательских и патентных прав;
- преступления небольшой тяжести, связанные с причинением имущественного ущерба путём обмана или злоупотребления доверием; с присвоением или растратой;
- преступления, связанные с невыплатой зарплаты, пенсий, стипендий, пособий или иных выплат.

Если лицо, впервые совершившее такое преступление, полностью возместило причинённый ущерб (погасило образовавшуюся просроченную задолженность по зарплате, пенсии и т. п.) и выплатило соответствующую компенсацию, то оно будет освобождено от уголовной ответственности.

Также законом устанавливается запрет заключения под стражу подозреваемых и обвиняемых в злоупотреблении полномочиями в сфере предпринимательской деятельности (за исключением лиц, подозреваемых или обвиняемых в незаконной организации, проведении азартных игр).

При расследовании преступлений в сфере предпринимательской деятельности устанавливается запрет на необоснованное применение мер, способных привести к приостановлению законной деятельности организации или индивидуальных предпринимателей. Речь идёт об изъятии электронных носителей информации – компьютеров, мобильных телефонов и т. д., за исключением случаев, когда вынесено постановление о назначении их судебной экспертизы; когда изъятие производится на основании судебного решения или на данных носителях содержатся сведения, которые могут использоваться для совершения новых преступлений, а также, если владелец носителя не обладает полномочиями на хранение сведений или копирование сведений может привести к их утрате.

## **6. Внедрение информационной системы мониторинга за оборотом товаров, подлежащих маркировке средствами идентификации**

[Законопроект № 575258-7 «О внесении изменений в Федеральный закон «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» и статьи 4.4 и 4.5 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации»](#)

Законопроект предусматривает создание и внедрение информационной системы мониторинга движения товаров от производителя до конечного потребителя с использованием контрольных (идентификационных) знаков (далее - Информационная система).

Цель внедрения Информационной системы - обеспечение поставок потребителям качественных, эффективных и безопасных товаров путем защиты легального оборота от фальсифицированных и контрафактных товаров, а также товаров, не отвечающих установленным требованиям к качеству, эффективности и безопасности.

Наличие незаконного оборота товаров не только не стимулирует заинтересованность добросовестных участников рынка в инвестировании в развитие отраслей экономики, но и приводит к потерям бюджетной системы Российской Федерации в виде недополученных таможенных и налоговых платежей.

Приоритетные для наблюдения и принятия мер по противодействию незаконному обороту товаров отрасли промышленности закреплены в Стратегии по противодействию незаконному обороту промышленной продукции в Российской Федерации на период до 2020 года и плановый период до 2025 года.

Это табачная, ювелирная, пищевая, легкая, фармацевтическая, медицинская, автомобильная, авиационная, топливная, химическая, электронная, кабельно-проводниковая промышленность, а также сельхозмашиностроение, производство строительных материалов, индустрия детских товаров, машиностроение.

#### **7. 18 декабря 2018 года принят в заключительном третьем чтении закон в части установления контроля за операциями отдельных категорий физических лиц**

[Законопроект № 490061-7 «О внесении изменений в Федеральный закон «О противодействии легализации \(отмыванию\) доходов, полученных преступным путём, и финансированию терроризма»](#)

Документ, разработанный правительством, включает операции по получению наличных денежных средств с использованием платёжных карт иностранных банков в перечень операций, подлежащих обязательному контролю. При этом законом предусмотрено, что обязательному контролю будут подлежать только операции, совершаемые с использованием платёжных карт, эмитированных иностранными банками, расположенными в иностранных государствах (на территориях) по перечню, определяемому приказом Федеральной службы по финансовому мониторингу. Банки, согласно тексту закона, будут обязаны информировать Росфинмониторинг об операциях по снятию наличных денежных средств с платёжных карт. Эти изменения, по мнению Правительства, «позволят оперативно принимать решения о включении иностранных государств (территорий) в зону «повышенного внимания». Закон вступит в силу по истечении 180 дней после дня его официального опубликования. По словам первого заместителя председателя Комитета по финансовому рынку Игоря Дивинского, в список с высокой вероятностью попадут страны, где террористические организации наиболее активны, например, Ирак, Афганистан. Новое требование не распространится на российские «дочки» иностранных банков.

#### **8. Механизм регулирования обложения НДС услуг в электронной форме будет изменен**

[Проект Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, регулирования механизма обложения налогом на добавленную стоимость операций, развития цифровой экономики в России»](#)

Минфин России опубликовал проект закона, согласно которому в целях развития цифровой экономики в РФ в главу 21 «НДС» Налогового кодекса планируется внести изменения. В частности, п. 3 ст. 149 НК РФ планируется дополнить новым подпунктом, согласно которому не будут подлежать налогообложению НДС, например, операции по реализации в России работ (услуг) по разработке программ для ЭВМ и баз данных, их адаптации и модификации, доступу к программам для электронных вычислительных машин и базам данных. При этом, подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ утратит силу, а его положения будут прописаны в новом вышеуказанном подпункте. Речь идет, например, об освобождении от НДС при

реализации исключительных прав на изобретения, полезные модели, секреты производства (ноу-хау), программы для ЭВМ, базы данных.

В случае принятия закона он вступит в силу в течение одного месяца со дня его официального опубликования, но не ранее первого числа очередного налогового периода по НДС.

Публичное обсуждение документа завершится 11 января 2019 года.

## **9. Упрощение порядка администрирования налога на доходы физических лиц**

[Проект Федерального закона № 607168-7 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»](#)

Законопроектом, в частности, предусматривается:

- изменение порядка расчета налога на доходы физических лиц для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей по аналогии с индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, исходя из фактических доходов вместо авансовых платежей, рассчитываемых от предполагаемого виртуального дохода, а также отмену отчетности по форме 4-НДФЛ для данной категории налогоплательщиков;
- установление права налогоплательщика, состоящего на учете в нескольких налоговых органах на территории одного субъекта РФ, на представление единой налоговой отчетности по налогу на имущество организаций в один налоговый орган по выбору налогоплательщика;
- отмена обязанности налогоплательщиков транспортного налога и земельного налога представлять налоговые декларации по соответствующему налогу. Такая отмена представления деклараций будет применяться к налоговым периодам, начиная с 2019 года;
- продление с 1 ноября до 31 декабря предельного срока для представления физическими лицами в налоговый орган уведомления о выбранном земельном участке, в отношении которого применяется налоговый вычет в размере величины кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка, а также уведомления о выбранных объектах налогообложения, в отношении которых предоставляется налоговая льгота по налогу на имущество физических лиц;
- установление обязанности налоговых органов самостоятельно исчислить сумму земельного налога и налога на имущество физических лиц пенсионеров и лиц предпенсионного возраста с учетом соответствующей налоговой льготы, в случае если указанные лица не представили в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы.

Законопроектом также определяются порядок и основания прекращения исчисления налога на имущество физических лиц в отношении объектов налогообложения, прекративших свое существование в связи с их гибелью или уничтожением, в том числе вследствие сноса, уничтожения, разрушения, до снятия такого объекта с государственного кадастрового учета. При этом налогоплательщику предоставляется право направить соответствующее заявление и документы в налоговый орган по своему выбору.

## II. МИНФИН РОССИИ

### 1. Может ли учитывать НДС компания, которая сама платит разницу между старой и новой ставками

[Письмо Минфина от 31.10.2018 № 03-07-11/78170](#)

Напоминаем, что с 1 января 2019 года повышается ставка НДС. Если компания – продавец не будет требовать с покупателя доплатить НДС, а разницу заплатит самостоятельно, эту сумму учесть в целях налогообложения прибыли нельзя.

Согласно пункту 19 статьи 270 НК РФ предусмотрено, когда определяют налоговую базу по налогу на прибыль, не учитывают расходы в виде сумм налогов, предъявленных продавцом покупателю. Это означает, что если продавцом сумма НДС, которая должна быть предъявлена покупателю, уплачивается за счет собственных средств, такая сумма НДС в целях налогообложения прибыли не учитывается.

### 2. Минфин России разъяснил, при каких условиях сделка между взаимозависимыми лицами признается контролируемой до 31.12.2018

[Письмо Минфина России от 13.11.2018 № 03-12-11/1/81520](#)

Приведенные в письме разъяснения касаются сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций до 31 декабря 2018 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

После указанной даты применяются новые критерии отнесения сделок к контролируемым, предусмотренные Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ.

Итак, в 2018 году контролируемые признаются внутрироссийские сделки между взаимозависимыми лицами (если иное не предусмотрено пунктами 3, 4 и 6 статьи 105.14 НК РФ) в случае, если:

- сумма доходов по сделкам за календарный год превышает 1 миллиард рублей;
- одна из сторон является резидентом ОЭЗ или участником СЭЗ и сумма доходов по сделкам превышает 60 миллионов рублей.

Отмечено также, что даже если сделки соответствуют условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 статьи 105.14 НК РФ, не признаются контролируемыми сделки, сторонами которых являются лица, удовлетворяющие одновременно всем требованиям, перечисленным в подпункте 2 пункта 4 статьи 105.14 НК РФ (это, в том числе, регистрация сторон сделки в одном субъекте РФ, отсутствие обособленных подразделений на территориях других субъектов РФ и за пределами РФ, отсутствие убытков и др.).

### 3. Расходы на оплату труда и страховые взносы могут учитываться в первоначальной стоимости нематериального актива

[Письмо Минфина России от 26.11.2018 № 03-03-06/1/85271](#)

По мнению Минфина России, расходы на оплату труда работников, которые непосредственно участвуют в создании нематериальных активов, а также расходы в виде страховых взносов, начисленные на суммы расходов на оплату труда, формируют первоначальную стоимость амортизируемых нематериальных активов. При этом сформированная остаточная стоимость будет погашаться путем начисления амортизации и учитываться в составе расходов, связанных с производством и (или) реализацией.



Необходимо также отметить, что если налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в пункте 3 статьи 257 Кодекса, в результате произведенных расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, то данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в порядке, установленном главой 25 Кодекса, либо по выбору налогоплательщика указанные расходы учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет.

**4. Минфин пояснил, что стоимость основного средства, выявленного плательщиком УСН при проведении инвентаризации, учитывается в составе внереализационных доходов**

[Письмо от 21.11.18 № 03-11-11/83956](#)

По правилам, к внереализационным доходам относятся, в том числе, доходы в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, выявленного в результате инвентаризации. Причем стоимость выявленных ОС в данном случае определяется в том же порядке, что и стоимость безвозмездно полученного имущества (исходя из рыночных цен).

Как сообщает ведомство, таким образом, стоимость основного средства, выявленного при инвентаризации, учитывается в составе внереализационных доходов налогоплательщика, а не в составе его расходов.

**5. Сумма НДС, исчисленная при безвозмездной передаче имущества, не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций**

[Письмо Минфина от 12.11.2018 № 03-07-11/81021](#)

В п. 16 ст. 270 НК РФ установлено, что расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с такой передачей, в целях налогообложения прибыли не учитываются. Таким образом, сумма НДС, исчисленная при безвозмездной передаче имущества, не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль на основании указанного положения ст. 270 НК РФ. Действительно, для передающей стороны НДС – это расходы, и они связаны с передачей имущества.

Однако, существует письмо Минфина России от 20.01.2017 № 03-03-06/1/3257, в котором указано, что налогоплательщик вправе учесть сумму НДС в составе прочих расходов в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, в том случае, когда начисленный НДС покупателям не предъявляется.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров на территории РФ на безвозмездной основе признаются объектом налогообложения по НДС. Исчисленная сумма НДС при этом, с учётом положений ст. 168 НК РФ, покупателю не предъявляется. Соответственно, она оплачивается за счёт собственных средств передающего лица.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ в целях налогообложения прибыли к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, суммы налогов и сборов, начисленные в установленном НК РФ порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ. В п. 19 ст. 270 НК РФ указано, что к числу расходов, не учитываемых при определении налоговой базы, отнесены суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров. Однако в нашем случае никакого предъявления НДС нет. Значит, эта норма в данной ситуации неприменима.

Следовательно, НДС, уплаченный в бюджет при безвозмездной передаче имущества можно учесть в налоговых расходах на основании пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ.

## **6. В одних и тех же хозяйственных ситуациях АО и ООО имеют разные права**

[Письмо Минфина России от 01.11.18 № 03-03-06/1/78739](#)

Речь в данном случае идёт об увеличении уставного капитала общества за счёт добавочного капитала.

При определении объекта налогообложения по налогу на прибыль налогоплательщиками учитываются доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, определены в ст. 251 НК РФ. Перечень таких доходов является исчерпывающим. Так, в соответствии с пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не включаются доходы:

- или в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределённых между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций;
- или разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества.

При этом доля участия акционера в этом акционерном обществе изменяться не должна.

Следовательно, гл. 25 НК РФ определяет увеличение номинальной стоимости акций акционера или доли участника при увеличении уставного капитала за счёт нераспределённой прибыли как доход акционера или участника. В силу положений, установленных в пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ, лишь у акционера такой доход при соблюдении соответствующих условий не учитывается для целей налогообложения прибыли.

Таким образом, у налогоплательщика-участника при увеличении номинальной стоимости доли в уставном капитале ООО за счёт добавочного капитала (без изменения доли участия) возникает доход, учитываемый при налогообложении прибыли.

Напомним, что зачастую добавочный капитал образуется за счёт прироста стоимости внеоборотных активов по результатам их переоценки. И что мы имеем при увеличении уставного капитала за счёт добавочного? Не происходит изменение долей участников ООО; соответственно, участник не получает никакого дополнительного объёма прав в ООО; никаких выплат в денежной или натуральной форме участнику ООО не производится. Но, тем не менее, по мнению чиновников, у участника общества возникает налогооблагаемый доход!

Как ни странно, но до сих пор единственным судебным решением по этой проблеме является постановление ФАС Поволжского округа от 16.02.09 по делу № А65-11409/2006. Суд распространил действие пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ на ООО. Он указал, что в подобной ситуации у участников общества не возникает дохода, так как увеличение уставного капитала за счёт нераспределённой прибыли не изменяет действительных долей и имущественных прав участников.

## **7. Сделки с резидентами Гонконга**

[Письмо Минфина России от 16 ноября 2018 г. N 03-12-11/1/82814](#)

Минфин России напомнил, что с 1.1.2018 специальный административный район Гонконг исключен из черного списка. Это означает, что сделки с резидентами Гонконга контролируются по правилам ТЦО

только в том случае, если доходы и (или) расходы по ним признаны по 31 декабря 2017 года и превышают 60 млн. рублей.

«Черный список» стран, сделки с резидентами которых контролируются, регулярно обновляется Минфином России. Следите за этими изменениями с тем, чтобы быть готовыми обосновать примененные цены/рентабельность в случае, если ваши сделки окажутся контролируруемыми.

## **8. Скрытая продажа Российской недвижимости**

[Письмо Минфина России и ФНС России от 27 ноября 2018 г. N СД-4-3/22898@](#)

Ведомство рассмотрело ситуацию, когда физическое лицо покупает у иностранной компании без ПП в России долю в организации, более 50% активов которой состоит из недвижимости в РФ. Налоговый орган указал, что в такой ситуации физическое лицо не обязано выступить в роли налогового агента, то есть не обязано удержать налог у источника. С одной стороны, доход иностранного продавца в такой ситуации подлежит обложению российским налогом. С другой стороны, физические лица не поименованы как налоговые агенты, удерживающие налог при такой покупке. Отметим, что если бы покупателем акций была иностранная организация без ПП в России, она также не смогла бы удержать российский налог.

Таким образом, есть ряд ситуаций, когда иностранный продавец акции признается налогоплательщиком, но нет обязанности удержания налога в РФ налоговым агентом. Рекомендуем налоговым агентам апеллировать к позиции фискальных органов (эта позиция уже высказана неоднократно). Вместе с тем, в теории нельзя исключить доначислений на уровне продавца активов – они в этих ситуациях являются налогоплательщиками.

## **III. ПОЗИЦИЯ ФНС РОССИИ**

### **1. ФНС России разъяснила, как применять новые критерии отнесения сделок к контролируемым**

[Письмо ФНС России от 25.10.2018 № ЕД-3-13/7636@ «О направлении уведомлений о контролируемых сделках»](#)

Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ изменяются критерии отнесения сделок к контролируемым.

С 1 января 2019 года критерии, предусмотренные статьей 105.14 НК РФ (в редакции указанного выше закона), применяются в отношении сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются с 1 января 2019 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

Отмечено также, что в отношении контролируемых сделок, которые совершены в 2018 году, уведомления необходимо направить в налоговый орган в срок, не позднее 20 мая 2019 года.

Пунктом 6 статьи 4 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ предусмотрено, что положения статьи 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) (в редакции указанного Федерального закона) применяются в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 Кодекса с 1 января 2019 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

В соответствии с пунктом 2 статьи 105.6 Кодекса сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства) в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Соответственно, в отношении сделок, которые совершены в 2018 году, уведомления о контролируемых сделках направляются в налоговый орган в случае, если они признаются контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 Кодекса (в редакции от 27.11.2017 Федерального закона N 335-ФЗ) в срок, не позднее 20 мая 2019 года.

## **2. Разъяснены особенности определения с 1 января 2019 года суммы налога в отношении полученных дивидендов**

[Информация ФНС России «О признании с 1 января 2019 года дивидендами имущества, полученного участником при выходе из общества или его ликвидации»](#)

Налогоплательщик самостоятельно определяет сумму налога в отношении полученных дивидендов (п. 2 ст. 275 НК РФ). Если на день принятия решения о выходе из организации или ее ликвидации он в течение 365 календарных дней и более непрерывно владеет 50% долей в уставном капитале выплачивающей дивиденды компании, причем сумма владения составляет не менее 50% от общих выплат дивидендов, то налог рассчитывается по ставке 0%.

В остальных случаях ставка по дивидендам, полученным российскими компаниями от российских и иностранных организаций, равна 13%. По дивидендам, полученным зарубежной компанией по акциям российских организаций, а также по дивидендам от участия в капитале организации в иной форме - 15%.

Если же участник организации получил убыток при ликвидации компании либо при выходе из нее, то он определяется как отрицательная разница между доходом в виде рыночной цены получаемого участником имущества и фактически оплаченной участником стоимости доли на дату ликвидации организации или выхода из нее. Такой убыток учитывается (пп. 8 п. 2 ст. 265 НК РФ) в составе внереализационных расходов.

## **3. ФНС России направила судебную практику по вопросам, касающимся квалификации объектов имущества в качестве движимых или недвижимых вещей**

[Письмо ФНС России от 18.10.2018 № БС-4-21/20327@ «О судебных спорах о квалификации объектов в качестве движимых вещей»](#)

С 2019 года прогнозируется рост обращений, по вопросам, касающимся квалификации объектов имущества в качестве движимых или недвижимых вещей, в целях определения объектов налогообложения по налогу на имущество организаций, учитывая положения пункта 19 статьи 2 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ об исключении движимого имущества из числа объектов налогообложения по налогу.

Далее приводятся судебные решения с выводами.

Например, в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 23.08.2018 № Ф05-12789/2018 по делу № А40-176218/2017 (с участием МПИ ФНС России № 1 по крупнейшим налогоплательщикам) содержится вывод о том, что объекты типа «технологические трубопроводы» и «газоходы» относятся к недвижимым вещам, при этом вывод суда апелляционной инстанции об отнесении этих объектов к движимым вещам признан необоснованным.

Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.06.2018 № Ф07-6257/2018 по делу № А42-5598/2017 (с участием ИФНС России по г. Мурманску) сделан вывод о том, что «самоподъемная плавучая буровая установка» и «палубные краны» на ней относятся к объектам недвижимого имущества, несмотря на возможность их демонтажа и перемещения.

В постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.05.2018 № Ф07-5328/2018 по делу № А05-1595/2017 (с участием Межрайонной ИФНС России № 3 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу) имеется вывод о том, что объект «трансформаторная подстанция с установкой новой

модульной КТП» обладает предусмотренными законодательством признаками недвижимого имущества. Довод о том, что трансформаторы, находящиеся внутри трансформаторной подстанции, могут быть без ущерба для своего назначения извлечены из нее и эксплуатироваться самостоятельно вне зданий и сооружения, то есть являются движимым имуществом, суды отклонили.

#### **4. Введен мораторий на штраф за нарушение обязательных реквизитов чека**

[ФНС выпустила письмо от 13.12.2018 № ЕД-4-20/24234@ «Об изменении налоговой ставки НДС с 1 января 2019 года»](#)

В Письме указано, что привлекать к ответственности предпринимателей, которые не успели обновить ККТ, не будут, если выполняются следующие условия: отражена верная сумма расчета; ведется налоговый учет по ставке НДС 20%; обновится программа ККТ в I квартале 2019 года.

Статьей 4.7 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» утверждены обязательные реквизиты кассового чека и бланка строгой отчетности, к числу которых также относится налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС). Указание в кассовом чеке неверной ставки и суммы НДС образует состав административного правонарушения, ответственность за которое предусмотрена частью 4 статьи 14.5 КоАП РФ. Однако ответственность, согласно общей части КоАП, наступает только при наличии вины. Отсутствием вины может считаться применение пользователями после 01 января 2019 года ККТ с необновленным программным обеспечением в части указания ставки НДС 20% (20/120) и (или) расчета суммы по ставке НДС 20% (20/120) до момента соответствующего обновления при условии, что такое обновление будет произведено в разумный срок и последующее формирование налоговой отчетности за налоговый период будет произведено с расчетом действующей ставки НДС и в соответствии с порядком, указанным в письме ФНС России от 23.10.2018 № СД-4-3/20667@. Есть три ситуации, когда в чеке должна быть старая ставка: компания возвращает отгруженный в 2018 году товар, исправляет прошлогодний чек или засчитывает предоплату 2018 года. А разумный срок как установлено ФНС – первый налоговый период.

#### **5. Новая общая ставка НДС - 20%**

[Письмо ФНС России от 30.11.2018 № ЕД-4-20/23311](#)

При первом расчете с 01 января 2019 года независимо от условий и срока заключения договора в чеке ККТ (БСО) должна быть указана ставка НДС 20%.

В этой связи Приказом ФНС России от 22.10.2018 № ММВ-7-20/605@ внесены изменения в форматы фискальных документов.

На основании данного приказа с 01 января 2019 года в кассовом чеке (БСО) и кассовом чеке коррекции (БСО коррекции) ставка НДС должна быть указана в размере 20% или 20/120, а также расчет соответствующей суммы должен быть произведен по ставке НДС 20% или соответственно по расчетной ставке 20/120.

ФНС России обращает внимание на то, что исключений в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых по договорам, заключенным до 1 января 2019 года, в том числе предусматривающим перечисление авансовых платежей, не предусмотрено.

Пользователям ККТ необходимо заблаговременно установить к 01 января 2019 года соответствующие обновления в программном обеспечении.

## **6. ФНС разъяснила порядок применения льгот по налогу на имущество организаций и заполнения расчета**

[Письмо Федеральной налоговой службы от 20.12.2018 г. № БС-4-21/24893@ «О налоге на имущество организаций»](#)

Налогом на имущество организаций не облагаются основные средства, включенные в первую или во вторую амортизационную группу. Эта преференция применяется по всей России.

Организации освобождаются от налогообложения в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за некоторым исключением. С 2018 года льгота применяется в регионе, где принят соответствующий закон.

В графе 3 раздела 2 расчета по налогу указывается остаточная стоимость основных средств за отчетный период, в том числе в графе 4 отражается остаточная стоимость льготированного имущества. В строке 130 проставляется код льготы «2012000».

Если организация заявляла право на льготу за период 2017 год, то по строке 160 раздела 2 декларации по налогу и по строке 130 раздела 2 расчета следовало указывать код льготы 2010257.

С 2019 года движимое имущество не подлежит налогообложению.

## **IV. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА**

### **1. Нормы НК о праве на вычет НДС сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие или ограничивающие конституционные права и свободы налогоплательщиков**

[Определение Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 № 3055-О](#)

[Аналогичные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 № 3054-О](#)

**Суть спора:** Арбитражный суд согласился с выводами налогового органа о незаконности применения Обществом налоговых вычетов по НДС и уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на расходы по договорам подряда, связанным с установкой и монтажом оборудования. Контрагентом Общества к выполнению работ были привлечены фиктивные организации, которые в силу своих свойств фактически не могли выполнять порученные им работы. По мнению Общества, оспариваемые нормы - п. 1 ст. 171, п.1 ст. 172 НК РФ приводят к неблагоприятным налоговым последствиям для налогоплательщика в результате выявления признаков недобросовестности у лиц, заключивших гражданско-правовые договоры с его контрагентом, и поэтому противоречат Конституции РФ.

Конституционный Суд РФ не нашел оснований для принятия жалобы Общества к рассмотрению.

Еще в Определении от 05.03.2009 № 468-О-О Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что сами по себе нормы п. 1 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ не являются неопределенными, не предполагают формального подхода при разрешении налоговых споров и не могут рассматриваться как нарушающие или ограничивающие конституционные права и свободы налогоплательщиков.

При этом право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением иных (третьих) лиц; иное, вопреки конституционному принципу равенства всех перед законом и судом (ст. 19 Конституции РФ) и связанному с ним принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, могло бы лишить налогоплательщиков предсказуемости последствий исполнения ими закона (Определение от 10.11.2016 № 2561-О).

Данные правовые позиции Конституционного Суда РФ предполагают возможность реализации налогоплательщиком права на вычет сумм НДС при подтверждении реальности хозяйственной операции, в рамках которой налогоплательщику предъявляется сумма налога его контрагентом. Тем более, что Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ часть первая Налогового кодекса была дополнена статьей 54.1, в силу которой налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (сумму налога) при соблюдении следующих условий: отсутствует искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения; сделка совершена не с целью неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата; контрагент налогоплательщика исполнил обязательство по сделке.

## **2. Конституционный Суд не признал понятие безнадежного долга для целей налогообложения прибыли нарушающим конституционные права и свободы налогоплательщиков**

[Определение Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 № 3056-О](#)

**Суть спора:** Как следует из материалов, налоговый орган по результатам выездной налоговой проверки признал обоснованным учет Компанией в составе внереализационных расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, просроченной дебиторской задолженности по договорам займа. Арбитражным судом решение налогового органа было признано правомерным, поскольку договоры займа использовались Компанией для перевода через аффилированных лиц денежных средств в оффшорные юрисдикции с последующим банкротством и ликвидацией организации-заёмщика.

По мнению Компании, п. 2 ст. 266 НК РФ препятствует учету для целей налогообложения безнадежного долга ликвидированной организации, а потому противоречит ст. 57 Конституции РФ.

Конституционный Суд РФ не нашел оснований для принятия жалобы к рассмотрению. Оспариваемая норма Налогового кодекса по своему содержанию предназначена для реализации налогоплательщиками права на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в условиях осуществления ими законной предпринимательской деятельности, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, и подлежит применению во взаимосвязи с иными положениями Налогового кодекса, в которых предусмотрены общие критерии отнесения затрат к расходам для целей налогообложения, включая их обоснованность, в частности, с п. 1 ст. 252 НК РФ.

## **3. По вопросу налогообложения дачных земельных участков коммерческой организации**

[Определение Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2018 г. № 2725-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб общества с ограниченной ответственностью «АГРУПП» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 8 статьи 75, пункта 1 статьи 388 и подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации»](#)

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, пеня призвана не только обеспечить исполнение обязанностей налогоплательщиком, но и компенсировать ущерб, понесенный государством в связи с недополучением казной налоговых платежей со стороны налогоплательщика; поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь казны в результате недополучения налоговых сумм в срок. При оценке возможности применения пониженной ставки земельного налога в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, не может не учитываться целевое назначение данного участка и правовой статус его собственника.

Таким образом, оспариваемые положения пункта 1 статьи 388 и подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой они не предполагают применения налогоплательщиками - коммерческими организациями пониженной (льготной) налоговой ставки

земельного налога в отношении находящихся в их собственности земельных участков, имеющих вид разрешенного использования «для дачного хозяйства», какой-либо неопределенности не содержат и, вопреки мнению заявителя, не могут расцениваться как нарушающие конституционные права, указанные в жалобе.

Кроме того, в ранее принятых и сохраняющих свою силу решениях Конституционный Суд Российской Федерации указал, что положениями Налогового кодекса Российской Федерации в отношении ряда земельных участков, в том числе приобретенных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, установлен максимальный верхний предел ставки земельного налога - 0,3 процента от кадастровой стоимости земельного участка, в отношении прочих земельных участков - 1,5 процента; таким образом, данное нормативное регулирование лишь предусматривает запрет на установление налоговых ставок сверх указанных размеров и тем самым направлено на защиту законных интересов плательщиков земельного налога, а, следовательно, само по себе не может рассматриваться как нарушающее их права; разрешение же вопроса о том, какая ставка земельного налога подлежит применению в отношении конкретных земельных участков, к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», не относится (определения от 19 ноября 2015 года N 2555-О и от 28 января 2016 года № 57-О).

#### **4. Доход от уменьшения уставного капитала**

[Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2018 № 308-КГ18-11090](#)

**Суть спора:** В 2006 году двумя учредителями – физическими лицами было принято решение о создании общества с уставным капиталом 100 млн. рублей в равных долях. В 2015 году учредители приняли решение об уменьшении уставного капитала общества до 100 тыс. рублей с сохранением равных долей участников. При выплате участникам денежных средств общество не исполнило функции налогового агента по НДФЛ, что стало причиной привлечения общества к налоговой ответственности.

Признавая решение инспекции правомерным, суды трех инстанций исходили из того, что в главе 23 Налогового кодекса (в редакции, действующей до вступления в силу Федерального закона от 08.06.2015 № 146-ФЗ) отсутствовали положения, которые бы позволяли уменьшать выплаты, производимые участниками организации при уменьшении уставного капитала, на затраты, связанные с ранее осуществленными вложениями в уставный капитал.

**Итог:** Между тем, Верховный Суд РФ, отменяя решения нижестоящих судов, указал, что ими не учтено следующее:

Возникновение обязанности по уплате НДФЛ связывается с получением гражданами дохода (ст. 209 НК РФ). Глава 23 Налогового кодекса в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений (до 01.01.2016), не содержала норм, определяющих порядок обложения НДФЛ сумм, получаемых учредителями при уменьшении уставного капитала. Однако это не означает, что все поступившие физическим лицам суммы образуют их доход и подлежат налогообложению (ст. 41 НК РФ). Таким образом, судам следовало дать оценку тому, привели ли произведенные выплаты к образованию экономической выгоды у физических лиц и в каком размере, принимая во внимание природу тех операций, в связи с совершением которых участники хозяйственного общества получили денежные средства.

Уменьшение уставного капитала общества, производимое путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников по существу выступает частичным возвратом ранее внесенного участником вклада (его стоимости). Если выплаченные участнику организации денежные средства не превышают величину произведенного им в соответствующей части вложения, имущественное положение налогоплательщика не улучшается, а приводится в состояние, имевшее место до оплаты доли в уставном капитале, что по смыслу статьи 41 НК РФ свидетельствует об отсутствии дохода.



Иной подход приводил бы к взиманию налога с капитала, а не дохода, то есть к подмене объекта налогообложения (ст. 209 НК РФ), и вопреки п. 3 ст. 3 НК РФ не позволил бы обеспечить экономически обоснованное налогообложение доходов физических лиц, приводя к повторному налогообложению того дохода, за счет которого участниками общества была осуществлена оплата долей в уставном капитале организации при ее учреждении.

**Вывод:** Отсутствие до 01.01.2016 г. в главе 23 НК РФ конкретных правил исчисления НДФЛ участниками общества при уменьшении уставного капитала не должно рассматриваться в качестве обстоятельства, позволяющего осуществлять налогообложение данных поступлений.

## **5. Признание сделки недействительной не может изменять налоговые правоотношения и налоговые обязательства сторон сделки за период ее совершения**

[Определение Верховного Суда РФ от 14.11.2018 № 308-КГ18-13956](#)

**Суть спора:** По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о занижении кооперативом налоговой базы при исчислении налога на прибыль за 2013 год и НДС за 3 квартал 2013 года в связи с неотражением реализации основного средства – нежилого здания по муниципальному контракту в декларациях по указанным налогам.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу об отсутствии у налогового органа оснований для доначисления оспоренных налогов в связи с признанием сделки по реализации нежилого здания недействительной в судебном порядке.

Отменяя судебные акты, суд округа признал решение налоговой инспекции правомерным. Поскольку все совершенные налогоплательщиком в определенном налоговом периоде хозяйственные операции по реализации товаров признаются выручкой, и их стоимость, определенная в первичных документах, подлежит включению в состав дохода от реализации для исчисления НДС и налога на прибыль. При этом признание гражданско-правовой сделки недействительной само по себе не может изменять налоговые правоотношения и налоговые обязательства сторон сделки за период ее совершения. Вместе с тем налогоплательщик имеет право скорректировать налоговую базу в налоговом (отчетном) периоде возникновения нового факта (события) хозяйственной деятельности, а именно в случае признания договора недействительным и возврата имущества законному собственнику.

**Итог:** Верховный Суд РФ признал постановление окружного суда законным.

## **6. О корректировке налоговых обязательств**

[Определение Верховного Суда РФ от 06.12.2018 № 308-КГ18-14911 по делу № А32-37022/2017](#)

**Суть спора:** Налоговой проверкой установлено, что Общество осуществляло одновременно виды деятельности, облагаемые по общей системе налогообложения, и виды деятельности, переведенные на уплату ЕНВД, а также операции, не подлежащие налогообложению НДС. В нарушение абзаца 9 п. 4 ст. 170 НК РФ Общество при применении права принимать к вычету все суммы НДС использовал для расчета доли расходов на производство операции, которые не подлежат налогообложению, исходя не из общей величины совокупных расходов на производство, а только из величины расходов по деятельности, облагаемой по общей системе налогообложения. Проверкой установлено, что доля совокупных расходов, операции по реализации которых не подлежат налогообложению НДС, превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство. В результате, Общество неправомерно приняло к вычету суммы НДС. Суды трех инстанций и Верховный Суд РФ признали выводы налоговой инспекции правомерными.

В дальнейшем Общество в состав внереализационных расходов включило суммы невозмещенного НДС по акту налоговой проверки как убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем

отчетном (налоговом) периоде. Инспекция приняла решение о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым Обществу доначислен налог на прибыль в сумме 1,5 млн. рублей и пени.

Суды трех инстанций, соглашаясь с выводами инспекции, указали на то, что периодом совершения ошибки (неправильного применения налогового законодательства), если она имеет место, являются 2009 – 2012 годы, то есть момент фактического совершения Обществом нарушения налогового законодательства, выявленного в ходе проведения выездной налоговой проверки (отнесение НДС к вычету вместо расходов по налогу на прибыль). Общество откорректировало налоговые обязательства 2013 и 2014 годов на суммы расходов, произведенных в 2009 – 2012 годах. Не согласившись с судебными актами, Общество обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд РФ, который принял ее для рассмотрения в Судебной коллегии по экономическим спорам. Заседание назначено на 16 января 2019 года.

## **7. В отношении объектов основных средств типа «трубопровод технологический» и «газоход»**

[Определения Верховного Суда Российской Федерации от 11.12.2018 № 305-КГ18-20539 по делу № А40-176218/2017](#)

**Суть спора:** Основанием для доначисления обществу по результатам выездной налоговой проверки налога на имущество послужил вывод инспекции о занижении налогоплательщиком налоговой базы ввиду неверной квалификации объектов основных средств «технологические трубопроводы» и «газоходы» в качестве объектов движимого имущества, не подлежащих налогообложению в соответствии с подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суд первой инстанции установил, что объекты основных средств «технологические трубопроводы» и «газоходы» представляют собой объемную линейную строительную систему, изначально проектировались как объекты капитального строительства, объединенные единым технологическим (производственным) процессом (назначением) с иными основными средствами для получения прокаленного кокса, в частности обеспечения взаимосвязи технологических процессов установки прокаливания кокса.

При этом спорные объекты в силу отраслевых требований к устройству и безопасной эксплуатации спроектированы и смонтированы на специально возведенном фундаменте (эстакадах), наличие которого обеспечивает его прочную связь с землей; по своей конструкции объекты не предназначены для последующей разборки, перемещения и сборки на новом месте; перемещение объектов нанесет несоразмерный ущерб их назначению, целостности конструкции, предусмотренной проектной документацией, и результатом данного действия будет возведение исключительно новых объектов со своим назначением и характеристиками.

**Итог:** Суд первой инстанции пришел к выводу о правомерном отнесении инспекцией объектов основных средств общества к объектам недвижимого имущества и законности доначисления налога на имущество, с чем согласился суд округа.

Доводы, изложенные в кассационной жалобе, не свидетельствуют о существенных нарушениях судами норм материального и процессуального права, повлиявших на исход дела, основаны на несогласии общества с выводами по фактическим обстоятельствам дела и направлены на переоценку представленных в материалы дела доказательств, что не входит в полномочия Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации.

## **8. Льгота, связанная с энергоснабжением**

[Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.12.2018 г. № Ф09-584/18](#)

**Суть спора:** Основанием для вынесения спорного решения послужил вывод налогового органа о неправомерном применении обществом налоговой льготы, предусмотренной пунктом 11 статьи 381 НК РФ, и пониженной налоговой ставки, предусмотренной пунктом 3 статьи 380 НК РФ, при исчислении налога на имущество в отношении объектов, не являющихся линиями электропередач либо неотъемлемыми технологическими частями данных объектов.

**Выводы:** Суды, удовлетворяя требования общества, исходили из того, что 118 спорных объектов основных средств, находящихся на балансе общества, функционально предназначены для использования как для собственных производственных нужд общества, так и для оказания услуг по передаче энергии третьим лицам, следовательно, данные объекты подпадают под льготное налогообложение независимо от того, использовал ли налогоплательщик в спорный период эти объекты для передачи энергии третьим лицам либо по каким-либо причинам в спорном периоде такие услуги не оказывались.

## 9. Спор, связанный с дроблением бизнеса

[Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.12.2018 г. № Ф09-6911/18](#)

**Суть спора:** Основанием для доначисления спорных сумм послужил вывод налогового органа о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды путем искусственного дробления бизнеса между несколькими взаимозависимыми субъектами, в результате которого финансово-хозяйственные показатели участвующих лиц по площади занимаемых ими торговых помещений позволяли каждому соответствовать требованиям для использования ЕНВД.

**Итог:** Суды пришли к верному выводу о том, что заключение договоров аренды с физлицом носило формальный характер и было направлено на создание ситуации искусственного дробления бизнеса, при которой площадь салонов в проверяемом периоде превышающая 150 кв. м. и арендованная по договору лишь частично, фактически полностью использовалась исключительно предпринимателем, продолжающим применять систему налогообложения в виде ЕНВД.

Признаки, подтверждавшие дробление следующие: формальная аренда лишь части указанных торговых площадей у своей дочери, которая реальной предпринимательской деятельности не вела; единство внешнего и внутреннего оформления помещений предпринимателей, отсутствие перегородок, ширм или несущих конструкций; расположение рабочих мест указанных сотрудников и кредитных специалистов из банков в салонах являлось идентичным и не сопровождалось распределением по предпринимателям.

## 10. Компенсация потерь за счет бюджета

[Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.10.2018 № Ф05-17342/2018 по делу № А40-207860/2017](#) (В настоящий момент подана кассационная жалоба в Верховный суд)

**Суть спора:** В марте 2016 года общество перечислило дивиденды в адрес физических лиц. Будучи налоговым агентом, общество предъявило в банк платежные поручения на оплату НДФЛ с дивидендов в размере 10,5 млн. рублей. Вместе с тем денежные средства не поступили физическим лицам, равно как и суммы НДФЛ не поступили в бюджет. Поскольку денежные средства не перечислены ни в адрес физических лиц, ни в бюджет, обществом в дальнейшем через иной банк выплачены акционерам дивиденды и перечислен с них налог. Впоследствии общество неоднократно обращалось в налоговый орган с заявлением о возврате сумм НДФЛ с первоначальной оплаты дивидендов, но заявления были оставлены без удовлетворения и общество обратилось в суд.

**Выводы судов:** Суд первой инстанции, отказывая обществу, исходил из того, что денежные средства перечислялись обществом как налоговым агентом физических лиц, которым были выплачены дивиденды. Поскольку обязанность по перечислению дивидендов не была исполнена, то и какого-либо дохода физические лица не получили. В свою очередь, поскольку не было дохода, то и оснований для

выплаты НДФЛ с дивидендов не имелось. Поскольку денежные средства не поступили в бюджет, то вернуть их невозможно (иное означало бы, что должны быть перечислены денежные средства иных лиц из бюджета).

Суд апелляционной инстанции, отменяя ранее принятый судебный акт, указал, что денежные средства списаны со счетов общества и зачислены на счет «средства, списанные со счетов клиентов, но не проведенные по корреспондентскому счету кредитной организации из-за недостаточности средств». Учитывая наличие на банковском счете общества достаточного денежного остатка на день предъявления в банк платежных поручений на перечисление в бюджет НДФЛ, в силу пп. 1 п. 3, п. 8 ст. 45 НК РФ эти налоговые платежи признаются исполненными (уплаченными) обществом.

Однако в отличие от налогов в отношении выплат дивидендов действуют иные правила. Платежи по дивидендам не перечислены с корреспондентского счета банка на корреспондентские счета банков, обслуживающих акционеров, следовательно, эти платежи не признаются перечисленными, а доход в целях НДФЛ не считается полученным и не подлежит включению в налоговую базу по НДФЛ для этих физических лиц. Соответственно, налоговым агентом (обществом) произведена излишняя уплата НДФЛ. Налог по этим платежным поручениям признается уплаченным, но доход (объект налогообложения) - не полученным физическими лицами.

Вместе с тем, суд апелляционной инстанции не учел, что в связи с фактическим непоступлением в бюджет суммы налога заявленные денежные средства возврату не подлежат. Возврат такого налогового платежа будет означать фактическую компенсацию за счет средств бюджета соответствующих потерь налогоплательщика и обусловит заведомо неравное положение публичного образования в данных взаимоотношениях (определения ВС РФ от 08.08.2018 № 307-КГ18-10845, от 24.04.2017 № 308-ЭС17-3352).

То обстоятельство, что налоговый орган участвует в деле о банкротстве банка, не лишает права налогоплательщика обращения в суд в рамках дела о банкротстве с соответствующим процессуальным заявлением. Равно, как наличие справки по расчетам с бюджетом не означает фактическое поступление денежных средств в бюджет и дальнейшую возможность возврата денежных средств из бюджета.

#### **11. О применении концепции лица, имеющего фактическое право на доход (концепции бенефициарного собственника), к выплатам дивидендов в пользу кипрской компании**

[Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20.12.2018г. по делу № А40-185141/18](#)

**Суть спора:** Российская организация выплатила дивиденды кипрской материнской компании, применив 5% ставку налога на дивиденды в соответствии с Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 (далее – «Соглашение»). Налоговый орган посчитал, что у российской организации не было оснований для применения данной пониженной ставки, поскольку кипрская компания, которой были выплачены дивиденды, не отвечала признакам бенефициарного собственника дивидендов.

Отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленного им требования о признании недействительным соответствующего решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, суд обосновал принятое решение рядом традиционных для такого рода споров аргументов, отметив:

- практически полный транзит кипрской компанией полученных доходов своим акционерам, находящимся в низконалоговой юрисдикции, с которой у Российской Федерации отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения;
- факт образования кипрской компании и ее низконалоговых акционеров незадолго до учреждения Общества;

- факт отсутствия у кипрской компании иных доходов, кроме дивидендов, полученных от Общества;
- факт отсутствия у кипрской компании иных активов, кроме акций Общества;
- факт отсутствия налогообложения кипрской компании по месту ее налогового резидентства (на Кипре);
- факт отсутствия у кипрской компании расходов, свидетельствующих о ведении ею реальной коммерческой деятельности: расходов на оплату труда персонала и директоров, расходов на аренду офиса, иных общехозяйственных расходов; те расходы, которые кипрская компания несла (расходы на ведение учета, проведение аудита и т.п.) обусловлены императивными нормами кипрского законодательства и потому, по мнению суда, не могут свидетельствовать о ведении компанией самостоятельной предпринимательской деятельности;
- факт открытия кипрской компанией и ее низконалоговыми акционерами счета в одном и том же (российском) банке.

Кроме того, суд указал на то, что российское налоговое законодательство не содержит положений, которые бы наделяли налоговый орган правом устанавливать фактического получателя дохода в целях применения международных соглашений.

Также суд отметил, что компании, обслуживающие интересы только собственной группы и аффилированных с ней лиц, не могут пользоваться преимуществами международных соглашений об избежании двойного налогообложения, правда с оговоркой «если получение ими дохода не оправдано с экономической точки зрения». Это формально несколько более мягкий подход, чем тот, который был ранее заявлен ФНС России в письме от 28.04.2018 №СА-4-9/8285@, содержащем безапелляционное утверждение о том, что «деятельность, осуществляемая только в виде инвестиций и финансирования компаний группы (холдинга) или взаимозависимых, аффилированных компаний, не свидетельствует об осуществлении самостоятельной предпринимательской деятельности», и, следовательно, такие компании в принципе не могут претендовать на применение льгот в рамках международных налоговых соглашений. Неясно, однако, смогут ли налогоплательщики (а, точнее, налоговые агенты) в дальнейшем успешно обосновывать экономическую оправданность ведения внутригрупповой деятельности и при каких условиях.

Наконец, интерес представляют еще два процессуальных момента, которые, как следует из текста судебного решения, были поставлены налогоплательщиком в ходе рассмотрения дела в суде первой инстанции.

Во-первых, налоговый агент ссылался на отсутствие доначислений по результатам камеральных проверок, ранее проводившихся налоговым органом, вероятно, по фактам представления Обществом как налоговым агентом расчетов сумм выплаченных иностранным организациям доходов и сумм удержанных налогов. На это суд ожидаемо указал, что поскольку выездная налоговая проверка имеет самостоятельное значение как мероприятие налогового контроля, отсутствие претензий к налоговому агенту по результатам камеральной проверки не означает невозможность предъявления налоговым органом соответствующих претензий по результатам проведения выездной налоговой проверки.

Кроме того, обосновывая невозможность взыскания с него суммы налога на доходы иностранных организаций, Общество указывало на то, что кипрская компания, формально являющаяся налогоплательщиком, состояла на учете в российских налоговых органах в связи с открытием ею счетов в российском банке и, кроме того, располагала имуществом, находящимся на территории Российской Федерации. Суд, однако, не воспринял данный довод, указав, что постановка иностранной организации на учет в России не имеет значения для удержания налога на прибыль с доходов иностранной организации от источников в Российской Федерации в связи с тем, что такой налог удерживается в любом случае с источника выплаты. Однако, имеется Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ, санкционирующий в своем постановлении от 30.07.2013 № 57 возможность взыскания суммы налога на доходы иностранной организации с налогового агента оправдывал такой подход в порядке исключения именно неучетом

иностранного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. С этой точки зрения, при наличии у иностранной компании регистрации в российских налоговых органах и имущества, на которое может быть обращено взыскание по налоговой задолженности иностранной организации, взыскание суммы неуплаченного налога на доходы иностранного налогоплательщика выглядит более чем сомнительно.

В настоящее время целая череда подобных дел, но данное показывает, что развитие практики применения концепции бенефициарного собственника не достигло еще своего логического завершения, и нас, похоже, ожидает еще немало сюрпризов.

## 12. О создании видимости дробления бизнеса

[Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.11.2018 № Ф04-4811/2018 по делу № А67-4208/2017](#)

**Суть спора:** Суды пришли к выводу, что дробление налогоплательщиком бизнеса привело к минимизации налоговых обязательств с использованием формального документооборота. Суды установили, что общество при исчислении налога на прибыль включило расходы по договорам субподряда на оказание транспортных услуг. Контрагенты, оказывающие обществу транспортные услуги, и налогоплательщик являются взаимозависимыми и аффилированными лицами, поскольку осуществляли свою деятельность в рамках единого производственного комплекса; использовали одни и те же адреса фактического местонахождения, помещения (офисы, складские и производственные базы и т.п.), контрольно-кассовую и компьютерную технику; у указанных контрагентов отсутствовали основные и оборотные средства, кадровые ресурсы.

Работники были уверены, что работают в одной организации – у налогоплательщика. Расходы по содержанию административно-бытового корпуса, основных средств, компьютерной техники, используемых в производственной деятельности всех спорных контрагентов, нес налогоплательщик. Общество осуществляло бухгалтерский, диспетчерский и кадровый учет по всем контрагентам в полном объеме, предоставляло юридические услуги, маркетинг, обеспечивало ремонт транспорта, при этом платежи за оказанные услуги контрагентами не производились. Руководители спорных организаций и индивидуальные предприниматели находились в непосредственном подчинении генерального директора налогоплательщика.

**Итог:** Общество не привело суду убедительных доводов и бесспорных доказательств, подтверждающих его позицию о необходимости дробления бизнеса. Суды установили, что общество и его аффилированные контрагенты применяли специальный режим – единый налог на вмененный доход. Налог на прибыль организаций, налог на имущество и НДС указанными лицами не уплачивался.

## 13. О выводе капитала за рубеж

[Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.11.2018 № Ф05-19207/2018 по делу № А40-236023/2017](#)

**Суть спора:** Инспекция заявила о неправомерном отнесении налогоплательщиком в состав расходов по налогу на прибыль затрат, произведенных в рамках взаимоотношений с иностранными компаниями.

**Выводы суда:** Суды исходили из доказанности совокупности обстоятельств, свидетельствующих о нереальности хозяйственных операций налогоплательщика, о наличии у него признаков «технического звена», а также, что его создание и деятельность направлена на вывод денежных средств за рубеж, путем оформления фиктивного документооборота на основании следующего:

- анализ карточек счета 90, налоговых деклараций по налогу на прибыль, лицензий на осуществление брокерской, дилерской деятельности и деятельности по управлению ценными бумагами, показаний работников налогоплательщика привел к выводу, что налогоплательщик фактически не осуществлял деятельность профессионального участника рынка ценных бумаг, а занимался куплей-продажей векселей;
- при анализе структуры контрагентов налогоплательщика установлено, что операции осуществлялись преимущественно с контрагентами, имеющими признаки фирм-однодневок, не исполняющих своих налоговых обязательств или уплачивающими минимальные суммы налогов;
- подтвержден вывод об аффилированности и взаимозависимости налогоплательщика с его контрагентами;
- судами сделан вывод о подконтрольности кипрских контрагентов проверяемому налогоплательщику и взаимозависимость с ним. Установлено, что от имени всех участников сделок по купле-продаже векселей действовали одни и те же лица;
- выписки по операциям по счетам налогоплательщика указывают на использование схемы расчетов, свидетельствующей о групповой согласованности операций, при которой денежные средства зачислялись на расчетный счет налогоплательщика и выводились им за рубеж на счета подконтрольных компаний в течение нескольких дней. Также выявлена направленность движения денежных средств, характеризующаяся «входящими платежами» от организаций, имеющих признаки фирм-однодневок и анонимных структур, «исходящими платежами» - исключительно в адрес одних и тех же кипрских компаний;
- проанализировав договоры купли-продажи векселей и документы, подтверждающие правообладателей спорных векселей на момент совершения сделок налогоплательщиком, сделан вывод, что спорные векселя находились в собственности других организаций и не могли быть предметом договоров купли-продажи с налогоплательщиком;
- при заключении договоров купли-продажи векселей с кипрскими компаниями налогоплательщик не проявил должной осмотрительности и осторожности, так как в соответствии с условиями договоров купли-продажи векселей продавец обязан по просьбе покупателя представить векселя на проверку у векселедателя. Заключая сделки, налогоплательщик не принял мер по проверке векселей на предмет их выдачи, отсутствия факта подделки, ареста, залога, кражи и иных претензий со стороны третьих лиц.

#### 14. Ненадлежащее уведомление налогового органа

[Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.12.2018 № Ф05-20151/2018 по делу № А40-1524/2018](#)

**Суть спора:** Банк привлекли к ответственности за налоговое правонарушение по п. 1 ст. 129.6 НК РФ в виде штрафа в размере 500 000 рублей.

Налоговая инспекция и суды двух инстанций пришли к выводу о наличии состава правонарушения в действиях Банка, поскольку Банк уведомление о контролируемых иностранных компаниях за 2016 год направил не в Межрегиональную ИФНС России по КН № 9, как это предусмотрено п. 4 ст. 25.14 НК РФ, а в налоговый орган по месту нахождения.

Таким образом, Банком не была исполнена обязанность по предоставлению в установленный законом срок уведомления о контролируемых иностранных компаниях по месту своего учета в качестве крупнейшего налогоплательщика. Кроме того, суды не приняли в качестве смягчающего ответственность то обстоятельство, что налоговая инспекция, нарушив Порядок представления уведомления, утв. приказом

ФНС России от 13.12.2016 № ММВ-7-13/679@, приняла уведомление и направила Банку квитанцию, послужившую основанием для Банка считать уведомление надлежащим образом представленным.

**Выводы суда кассационной инстанции:** Банк указал, что направил уведомление в электронном виде. В уведомлении содержались сведения, предусмотренные ст. 25.14 НК РФ, о пяти контролируемых иностранных компаниях. От оператора электронного оборота Банк получил документ, который называется «подтверждение даты отправки». Из содержания документа следует, что Межрегиональная ИФНС России по КН № 9 получила указанный документ. Банк, получив «подтверждение даты отправки», где была указана получателем Межрегиональная ИФНС России по КН № 9, был уверен, что исполнил надлежащим образом свою обязанность по направлению уведомления, поэтому считает, что в его действиях отсутствует вина. Судами не дана оценка данному доводу Банка. Кроме того, суды, установив отсутствие обстоятельств, исключающих вину, не дали оценку доводам Банка о наличии обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (ст. 112 НК РФ).

**Итог:** Кассационный суд пришел к выводу, что судами не дана оценка доводам Банка, между тем они имеют существенное значение для разрешения настоящего спора, и направил дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

## 15. НДС по объекту строительства

[Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.12.2018 г. № А40-244530/2017](#)

**Суть спора:** Инспекция пришла к выводу о неправомерном применении Обществом налоговых вычетов по НДС в размере 190 477 351 рубль в отношении сумм, предъявленных Заявителю как инвестору застройщиком ЗАО «БСК (М)» по итогам строительства объекта.

Судами установлено, что налогоплательщик являлся участником инвестиционного проекта по строительству здания Российского научного центра восстановительной медицины и курортологии. Строительство осуществлено в рамках инвестиционного договора, участниками которого выступили АО «БСК-Санкт-Петербург» (Инвестор) и Российская Федерация (Учреждение). Застройщиком выступало ЗАО «Балтийская строительная компания (М)». После завершения строительства был произведен раздел долевой собственности на построенный объект, в соответствии с которым 75% права собственности перешло к Инвестору, 25% права собственности - к Российской Федерации. Суды исходили из положений п. 6 ст. 171 НК РФ и признали правомерным применение налоговых вычетов по НДС только в той части, в которой право собственности на готовый объект перешло к обществу, т.е. в части 75%.

**Выводы судов:** Учитывая отсутствие у Заявителя права собственности на весь объект, суд установил, что условия для применения налогового вычета по НДС по всему объекту отсутствуют в связи со следующим:

- 1) Отсутствие права собственности и законодательные ограничения для его приобретения на долю, которая была передана Российской Федерации, исключают возможность использования такой доли в деятельности, подлежащей обложению НДС (например, данные площади невозможно сдать в аренду, либо использовать их под собственные офисы);
- 2) Отсутствие права собственности и законодательные ограничения для его приобретения на долю, которая была передана Российской Федерации, исключают возможность реализации такой доли третьим лицам в том смысле, в котором реализация понимается в статье 39 НК РФ (например, невозможно продать, либо обменять эти помещения);
- 3) Передача доли, принадлежащей Российской Федерации (в оперативное управление) сама по себе не является реализацией в смысле статьи 39 НК РФ (то есть налогоплательщик не отчуждает, и не передает права собственности);
- 4) Имеется распределение долей возводимого объекта:



- а) доля имущественных прав налогоплательщика определена инвестиционным контрактом;
- б) стоимость инвестиционного контракта складывается как минимум из двух слагаемых (вклад Российской Федерации + вклад налогоплательщика);
- в) Вклад Российской Федерации имел стоимостную оценку и фактически вносился, что подтверждается актом № 24/11 от 24.11.2005 г. и Решением Арбитражного суда г. Москвы N А40-58451/12.

Поскольку одним из условий принятия НДС к вычету является условие о том, что операции, по которым применяется налоговый вычет, должны признаваться объектом налогообложения, то применение налоговых вычетов в соответствии со статьями 171, 172 НК РФ производится при наличии объекта налогообложения НДС, указанного в подпункте 1 пункта 1 статьи 146 и в пункте 1 статьи 39 НК РФ, а также при соблюдении требований, установленных для применения таких вычетов.

Следовательно, при решении вопроса о применении права на вычет сумм налога на добавленную стоимость, изначально следует учитывать факт использования создаваемого объекта в деятельности, подлежащей обложению данным налогом, в данном конкретном случае объект создавался с целью реализации инвестиционного договора.

Суммы НДС в той части, в которой объект не будет использоваться для деятельности, являющейся объектом налогообложения, НДС не могут быть приняты к вычету.

Так, в определении Верховного Суда Российской Федерации от 30.06.2016 № 307-КГ16-6895 признан обоснованным отказ в возмещении сумм НДС, выставленных застройщиком, на том основании, что спорный НДС относится к расходам по строительству той части объекта, которая подлежит оформлению в собственность Российской Федерации.

Для применения инвесторами налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 6 статьи 171 Кодекса по части объекта, которая после окончания строительства будет принадлежать соответствующим инвесторам, застройщику следует выставлять счета-фактуры в адрес каждого инвестора по передаваемой ему части объекта в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 168 Кодекса.

## **V. ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТАХ**

### **1. Иностранных инвесторов обязали включать в состав уведомления о совершенных сделках сведения о каждом из своих выгодоприобретателей и бенефициарных владельцев**

[Постановление Правительства РФ от 01.12.2018 № 1457 «О внесении изменений в Правила представления иностранным инвестором или группой лиц, в которую входит иностранный инвестор, информации о совершении сделок с акциями \(долями\), составляющими уставные капиталы хозяйственных обществ, имеющих стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства, сделок, иных действий, подлежащих предварительному согласованию»](#)

Уточнено, что уведомление, составляемое в произвольной форме в ФАС России, должно содержать информацию о каждом из выгодоприобретателей, бенефициарных владельцев и лиц, осуществляющих контроль над заявителем, а также о признаках нахождения заявителя под контролем в соответствии с Правилами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 01.12.2018 № 1456.

### **2. Скорректированы перечни кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых НДС по ставке 10% при ввозе в РФ**

[Постановление Правительства РФ от 06.12.2018 № 1487 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2004 г. № 908»](#)

В Перечне кодов видов продовольственных товаров исключены позиции, касающиеся ввоза племенных животных, птиц и яиц, а также корма для декоративных грызунов и рептилий.

В Перечне кодов видов товаров для детей внесены уточнения, предусматривающие, в частности:

- включение в позиции иных изделий, аналогичных изделиям, поименованным в соответствующей позиции;
- расширение диапазона размеров (если в настоящее время, например, позиция «Одеяла детские» содержит указание на размер: 118 x 118, то в соответствии с новой редакцией предусматривается размер: до 118 x 118 включительно);
- дополнение некоторых позиций (так, например, раздел «Кровати детские» дополнен позицией «кровать-манеж»).