



ООО «ПЕРСОНАЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ», январь 2019

# В этом выпуске:

I.	ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ ИНИЦИАТИВА	2
1.	Главбух сможет давать указания и требовать верного оформления первичных документов	2
II.	минфин россии	2
	ЕНВД, если продаёшь товары, которые подрядчик изготовил из твоего сырья, и ты в производств аствовал	
2.	О передаче ККТ	4
	Краденые средства на счетах в банках можно учесть в расходах	
4.	Определен перечень случаев проведения обязательного аудита отчетности за 2018 год	4
5.	Дополнения о переходе в порядке наследования доли	5
6.	Курсовые разницы у комиссионера	6
7.	Если экспортируете товары на территорию стран – ЕАЭС, то он нулевой ставки отказаться нельзя	6
8.	Обмен товарами тоже признают реализацией, поэтому со сделки исчисляйте НДС	7
	Не исчисляйте и не удерживайте НДФЛ, если компенсировали директору его поездку на засед	
10	). Новые формы уведомлений	7
	При оказании онлайн-услуг иностранная организация должна уплачивать НДС независимо от , олучения аванса	
12	2. Амнистия капиталов	8
13	3. Передача арендных прав на земельный участок	8
III.	. ПОЗИЦИЯ ФНС РОССИИ	9
1.	Новая форма заявления о зачете	9
2.	Второй этап «амнистии капиталов» заканчивается 28 февраля 2019 года	9
3.	Вместо спецрежимов можно перейти на уплату налога на профессиональный доход	9
	Налоговая льгота для организаций в отношении движимого имущества, учтенного с 01 января 20 честве основных средств, не противоречит Конституции РФРФ.	
IV.	. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА	10
1.	Получение предпринимателем дохода в натуральной форме под видом возврата займа	10
	КС РФ растолковал конституционно-правовой смысл льготы по налогообложению движилущества, и направил судебные дела на пересмотр	
3.	Контроль за налоговым периодом для восстановления сумм НДС	12

4.	Налоговый период для учета расходов определяют по дате составления первичного документа.	13
5.	Отличие работы от услуги для исчисления налога	13
6.	Обзор правовых позиций высших судов	14
7.	Расходы на фильм	16
8.	Кадастровая стоимость земельных участков недотоверна	16
	НДС, полученный контрагентом на УСН и уплаченный им в бюджет, нельзя считать неоснова богащением	
10	). Допрос как основное доказательство в суде	18
	1. Перевод сотрудников, неизменность должностных обязанностей, уменьшение при еобоснованность управленческих расходов	
12	2. ЕНВД — при реализации вскрышных пород	20
٧.	ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТАХ	21
1.	В первую часть НК внесены изменения	21

## І. ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ ИНИЦИАТИВА

1. Главбух сможет давать указания и требовать верного оформления первичных документов

<u>О внесении проекта федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (в части регулирования бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы)</u>

Законом предусматривается закрепление обязательности исполнения всеми работниками экономического субъекта требований главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни, представлению первичных учетных документов, иных документов (сведений), необходимых для ведения бухгалтерского учета, в соответствии с установленными порядками документооборота.

Законопроектом предлагается замена применяемых терминов «организации государственного сектора» и «организации бюджетной сферы» одним - «организации бюджетной сферы», в частности, в целях недопущения правовой неопределенности при применении терминов «государственный сектор», «институциональная единица государственного сектора», «организация государственного сектора» с учетом последних методологических изменений в систему федеральных классификаторов секторов экономики для целей статистики финансового анализа (КИСЭ).

# II. МИНФИН РОССИИ

# 1. ЕНВД, если продаёшь товары, которые подрядчик изготовил из твоего сырья, и ты в производстве не участвовал

## Письмо Минфина России от 28.11.2018 № 03-11-11/85983

Если предприниматель осуществляет розничную реализацию товаров, изготовленных по заказу третьей стороной по договору подряда, при этом предоставляет только сырье (материалы, комплектующие

изделия и т.п.) и непосредственно не участвует в производственном процессе, то осуществляемую им деятельность следует рассматривать в качестве предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли для целей ЕНВД.

В ст. 346.27 НК РФ определено, что к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами, в том числе за наличный расчёт, а также с использованием платёжных карт, на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация продукции собственного производства или изготовления.

В п. 1 ст. 779 ГК РФ установлено, что по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги, а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Исходя из ст. 783 ГК РФ общие положения о подряде — ст. ст. 702 - 729 ГК РФ - и положения о бытовом подряде — ст. ст. 730 - 739 ГК РФ - применяются к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит ст. ст. 779 - 782 ГК РФ.

Так вот в ст. 703 ГК РФ установлено, что договор подряда заключается на изготовление или обработку вещи, или на выполнение другой работы с передачей её результата заказчику. Данной формой договора предусмотрено выполнение работ с использованием материала заказчика - ст. 713 ГК РФ. По итогам выполнения работ подрядчик передаёт права на изготовленную продукцию заказчику.

Таким образом, если налогоплательщик продаёт в розницу товары, изготовленные по заказу третьей стороной в рамках договоров подряда, и при этом предоставляет только сырье, материалы, запасные части, но сам непосредственно в производственном процессе не участвует, то он не признается изготовителем указанных товаров. Следовательно, осуществляемую им деятельность следует рассматривать в качестве предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли товарами, изготовленными третьим лицом. Соответственно, можно применять ЕНВД.

Правда, справедливости ради, нужно заметить, что к такому благоприятному для налогоплательщиков выводу чиновники пришли далеко не сразу...

Так, в письме Минфина России от 07.0820.09 № 03-11-06/3/207 чиновники указали, что налогоплательщик, который торгует изделиями, изготовленными для него по давальческому договору из сырья, закупленного у третьих лиц, не может перейти на ЕНВД. Исходя из тех же самых, кстати, п. 1 ст. 702 ГК РФ и ст. 703 ГК РФ, чиновники пришли к выводу, что в рассматриваемой ситуации продавец реализует не товар, а готовую продукцию.

Реализация продукции собственного производства, включая продукцию, произведенную из давальческого сырья, является одним из способов извлечения субъектами предпринимательской деятельности доходов от осуществления деятельности в сфере производства готовой продукции. Так как в данном случае реализуется не товар, нет речи и о розничной торговле, и, соответственно, о возможности перехода на ЕНВД.

При этом, в то же самое время — в письме Минфина России от 12.01.2009 № 03-11-06/3/1 — чиновники высказались ровным счетом наоборот. Единственное отличие той ситуации состояло в том, что в давальческом договоре использовалось собственное сырье заказчика, а не приобретенное у третьих лиц.

Какая же позиция верна!? Обратимся к Постановлению Президиума ВАС РФ от 14.10.2008 № 6693/08. Судьи указали, что в данном случае способ изготовления товаров - (третьим лицом из давальческого сырья, принадлежащего предпринимателю) - не влияет на квалификацию предпринимателя в качестве продавца товаров, ведущего розничную торговлю, а не в качестве изготовителя товаров.

В пользу налогоплательщиков были вынесены постановления ФАС Поволжского округа от 08.05.2009 № A12-12331/2008 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 17.08.2009 № BAC-9741/09) и ФАС Западно-Сибирского округа от 12.02.2009 № Ф04-7936/2008(18119-A27-29) (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 17.07.2009 № BAC-6411/09).

И уже в письме Минфина России от 12.04.2011 № 03-11-06/3/44 чиновники, можно сказать, выработали современную точку зрения по этому вопросу, который мы все пользуемся до сих пор.

#### 2. О передаче ККТ

## Письмо Минфина России от 11.12.2018 № 03-01-15/89985

По закону запрещено допускать к работе с кассой посторонних. Причем не только к самой технике, но и ее программному обеспечению и фискальному накопителю. В то же время, можно передавать ККТ, к примеру, своему агенту, либо курьеру. Но в этом случае, ответственность за любые кассовые нарушение, нести будете Вы. Это разъяснил Минфин (письмо от 11.12.2018 № 03-01-15/89985). Оштрафовать могут, как за ошибки в кассовых чеках, так и за непробитую выручку. Ответственность наступает по статье 14.5 КоАП

Вместе с тем, положения Федерального закона № 54-Ф3 не запрещают организациям и индивидуальным предпринимателям, являющимся представителями, регистрировать и при осуществлении расчетов применять зарегистрированную ими контрольно-кассовую технику.

Можно заключить – Вы свободны в выборе, кому и что передавать, однако, отвечать тоже только Вам. А штрафы будут составлять от 5 000 до 30 000 рублей.

## 3. Краденые средства на счетах в банках можно учесть в расходах

## Письмо Минфина России от 17.12.2018 № 03-03-06/1/92021

За 2017-2018 годы количество хищений со счетов увеличилось. Сейчас злоумышленники уводят деньги не крупными суммами, чтобы воровство не было настолько очевидным.

Если заметите, что со счета компании списалась сумма, которую Вы не отправляли, в первую очередь свяжитесь с банком и постарайтесь заблокировать перевод. Далее извлеките флешку с электронным ключом и отключите от сети компьютер, на котором установлен клиент-банк.

Подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлено, что в целях главы 25 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, в виде расходов в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Таким образом, убытки от хищения денежных средств со счетов банка могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций на основании документов, подтверждающих факт отсутствия виновных лиц, выданных уполномоченным органом власти.

#### 4. Определен перечень случаев проведения обязательного аудита отчетности за 2018 год

<u>Информация Минфина России «Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской</u> (финансовой) отчетности за 2018 год (согласно законодательству Российской Федерации)»

В новом перечне содержатся предусмотренные законодательством случаи обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2018 год (теперь таких случаев 73).

Для каждого случая указаны:

- правовые основания проведения обязательного аудита;
- вид отчетности, подлежащий аудиту;

• субъекты аудиторской деятельности, имеющие право проводить обязательный аудит соответствующей отчетности.

## 5. Дополнения о переходе в порядке наследования доли

## Письмо Минфина России от 05.12.2018 № 03-04-05/88025

Минфин России по-прежнему настаивает, что при выплате физическому лицу, не получившему согласие участников ООО на переход к нему в порядке наследования доли в обществе, действительной стоимости доли в уставном капитале общества суммы такой выплаты подлежат обложению НДФЛ.

Чиновники снова и снова опираются на Определение ВС РФ от 10.10.2014 № 301-ЭС14-2972. Но в письме Минфина России от 05.12.2018 № 03-04-05/88025 появился нюанс.

В соответствии с п. 1 ст. 1176 ГК РФ в состав наследства участника общества входит доля этого участника в уставном капитале. На основании п. 4 ст. 1152 ГК РФ принятое наследство признаётся принадлежащим наследнику со дня открытия наследства независимо от времени его фактического принятия.

Однако есть важное условие. В п. 5 ст. 23 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» указано, что в случае, если согласие участников общества на переход доли к наследнику не получено, то она переходит к обществу. При этом оно обязано выплатить наследнику действительную стоимость доли в уставном капитале, определяемую на основании данных бухгалтерской отчётности общества за последний отчётный период, предшествующий дню смерти участника.

Согласно п. 18 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов. Про долю в уставном капитале – ни слова.

Напомним, что ранее чиновники даже не сомневались, что здесь имеет место получение наследства (см., например, письма Минфина России от 08.05.2014 № 03-04-05/21817 и от 20.02.2017 № 03-04-05/9674).

Однако, мнение ВС РФ, на которое опирается финансовое ведомство, касается дела, где наследница добровольно отказалась принимать долю и попросила выплатить её действительную стоимость.

Мы же рассматриваем ситуацию, когда действительную стоимость доли выплачивают принудительно! А ведь само получение доли в наследство (а не выплата её действительной стоимости), НДФЛ однозначно не облагается. (См., например, письмо Минфина России от 23.11.2012 № 03-04-05/4-1337).

Таким образом, что касается части распределённой прибыли общества, причитающейся наследодателю за период до даты открытия наследства, то указанные доходы, выплаченные наследнику, на основании п. 18 ст. 217 НК РФ, освобождаются от обложения НДФЛ. То есть дивиденды покойного для наследника налогом не облагаются, а действительная стоимость доли, по которой они получены, облагается!

#### 6. Курсовые разницы у комиссионера

## Письмо Минфина России от 05.12.2018 № 03-03-06/1/88330

Переоценка валютных ценностей и сопутствующих им обязательств, выраженных в иностранной валюте, у комиссионера приводит к возникновению положительной и отрицательной курсовых разниц одинакового размера и, соответственно, не формирует у него налоговую базу по налогу на прибыль.

Комиссионер исчислять курсовые разницы по операциям, которые он производит для комитента, не должен. И у чиновников есть сразу две системы доказательств этого факта.

Первая - из письма Минфина России от 05.12.2018 № 03-03-06/1/88330 (оно повторяет письмо Минфина России от 29.06.2017 № 03-03-05/41267, включая ошибку: вместо п. 11 ст. 250 НК РФ чиновники обнаружили несуществующий в природе пп. 11 п. 1 ст. 250 НК РФ).

Переоценка валютных ценностей и сопутствующих им обязательств, выраженных в иностранной валюте, у комиссионера приводит к возникновению положительной и отрицательной курсовых разниц одинакового размера и, соответственно, не формирует у него налоговую базу по налогу на прибыль.

Может быть, имеется в виду, что у комиссионера возникают одного размера обязательства и требования перед комитентом и теми третьими лицами, с которыми он имеет дело вместо комитента? Это было бы гораздо более логично. Ну а курсовые разницы, возникающие от переоценки требований комитента, выраженных в иностранной валюте, тогда учитываются именно у последнего при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Но более понятные разъяснения есть, например, в письме Минфина России от 30.12.2014 № 03-03-06/1/68506.

В соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, поступившего комиссионеру в связи с исполнением обязательств по договору комиссии. Кроме того, в составе доходов комиссионера не учитываются также суммы, полученные им от комитента в счёт возмещения затрат, произведенных в ходе исполнения этого договора.

Согласно п. 9 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде имущества, переданного комиссионером в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, а также в счет оплаты затрат, произведенных комиссионером за комитента, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера в соответствии с условиями заключённых договоров.

Таким образом, комиссионер, исполняя определённые договором комиссии действия по поручению комитента, не ведет налоговый учёт операций, совершенных им по договорам комиссии. Налоговый учет операций по указанным сделкам ведёт комитент, который и должен исчислять курсовые разницы (тем более, что в обязанность комиссионера входит своевременное извещение комитента о совершенных им операциях). А комиссионер курсовые разницы обязан считать только по собственному вознаграждению (см., также, письмо Минфина России от 27.02.2013 № 03-03-06/1/5561).

## 7. Если экспортируете товары на территорию стран – ЕАЭС, то он нулевой ставки отказаться нельзя

# Письмо Минфин от 09.01.2019 № 03-07-13/1/24

Ведомство пояснило, что реализация товаров на экспорт облагается по нулевой ставке НДС (п. 1 ст. 164 НК). При желании от этих условий можно отказаться. То есть, проводить операции, облагаемые ставкой НДС - 20 или 10 процентов (п. 7 ст. 167 НК). Для этого необходимо подать в инспекцию заявление. Но в этом случае отказ будет действовать в отношении всех экспортных поставок, даже в страны ЕАЭС. Поскольку в Договоре о Евразийском экономическом союзе не предусмотрено такое право, как отказ от нулевой ставки НДС. Правила международных договоров считаются приоритетными, чем НК. Поэтому, если экспортируете

товары в страны ЕАЭС, к примеру, Белоруссию, применяйте нулевую ставку НДС. Отказаться от нее нельзя, сообщает Минфин.

# 8. Обмен товарами тоже признают реализацией, поэтому со сделки исчисляйте НДС

#### Пимьсо Минфин от 14.12.2018 № 03-07-11/91353

Ведомство разъяснило, что реализация товаров - это передача прав собственности на товары, в том числе и их обмен. Поэтому в случаях, когда контрагенты ведут обмен, возникает объект НДС. Значит, надо исчислить налог (п. 1 ст. 39, п. 1 ст. 146 НК).

# 9. Не исчисляйте и не удерживайте НДФЛ, если компенсировали директору его поездку на заседание управления

# Письмо Минфин от 26.12.2018 № 03-04-06/94829

НДФЛ облагаются все доходы, которые выдаете «физику». В том числе, в виде продукции, имущественных прав и услуг, оказанных в его интересах. Но если он понес в целях организации, то с компенсации стоимости проезда налог не удерживайте. В письме Минфин рассмотрел ситуацию, когда директору компенсировали траты на проездные билеты до места, где проходило заседание участников управления компании.

#### 10. Новые формы уведомлений

Приказ Минфина России от 26.12.2018 № 286н «Об утверждении форм уведомления об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость». (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23 января 2019 г. Регистрационный № 53519)

Минфин утвердил новые формы уведомлений об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС. Прежняя форма уведомления утратила силу.

Приказ вступает в силу по истечении 1 месяца со дня опубликования, но не ранее 1 числа очередного налогового периода по НДС.

# 11. При оказании онлайн-услуг иностранная организация должна уплачивать НДС независимо от даты получения аванса

<u>Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 28 декабря 2018 г. № 03-</u> 07-08/95854

Иностранные организации должны встать на учет в налоговом органе и уплачивать НДС при оказании услуг в электронной форме российской организации, физлицу или ИП (п. 4.6 ст. 83 Налогового кодекса). С этой даты российский контрагент не вправе перечислять НДС по приобретенным электронным услугам как налоговый агент, даже если эти услуги оплачены авансом в 2018 году.

#### 12. Амнистия капиталов

## Письмо Минфина России от 24.12.2018 № 03-04-05/93986

В рамках второго этапа «амнистии капиталов» предоставляются гарантии в отношении деяний, совершенных до 1 января 2018 года.

Второй этап декларирования капиталов заканчивается 28 февраля 2019 года.

Сообщается, что гарантии, предусмотренные пунктами 1 - 3 части 1 статьи 4 Закона (освобождение от уголовной, административной и налоговой ответственности), предоставляются в отношении деяний, совершенных до 1 января 2018 года.

При этом отмечено, что Закон, а также НК РФ не содержат норм, предусматривающих освобождение от обложения НДФЛ доходов, полученных налогоплательщиком до 01 января 2018 года, в зависимости от факта представления специальной декларации.

Вместе с тем обращено внимание на положения пункта 2.1 статьи 45 НК РФ, согласно которым взыскание налога не производится, в частности, если обязанность по уплате такого налога возникла у декларанта и (или) иного лица до 1 января 2018 года в результате совершения операций, информация о которых содержится в специальной декларации, представленной в период с 1 марта 2018 года по 28 февраля 2019 года (указанные положения не распространяются на обязанность по уплате налогов, предусмотренных частью второй НК РФ, подлежащих уплате в отношении прибыли и (или) имущества контролируемых иностранных компаний).

#### 13. Передача арендных прав на земельный участок

# Письмо Минфина России от 26.11.18 № 03-07-14/85056

На основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ передача имущественных прав как на возмездной, так и на безвозмездной основе признаётся объектом обложения НДС.

Согласно п. 5 ст. 155 НК РФ при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база по НДС определяется в порядке, предусмотренном в ст. 154 НК РФ. В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров, работ, услуг на безвозмездной основе налоговая база определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному в ст. 105.3 НК РФ, с учётом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

Таким образом, при безвозмездной передаче арендатором арендных прав на земельный участок налоговую базу по НДС следует определять как стоимость передаваемых имущественных прав, исчисленную исходя из рыночных цен без включения в них налога.

Что же, собственно говоря, в данном случае будет рыночной ценой? Начнём с того, что ст. 105.3 НК РФ называется «Общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами». Следовательно, чиновники имеют в виду, что рыночную цену безвозмездно переданных прав нужно определять способами, которые применяют в случае взаимозависимости сторон. Эти способы перечислены в ст. 105.7 НК РФ. Метод сопоставимых рыночных цен считается основным, и только при невозможности его применения может использовать другие методы. Они используются не последовательно. Налоговики имеют право выбрать тот метод, который считают наиболее подходящим для данных конкретных условий.

Но все они требуют, в той или иной степени, наличия сопоставимых сделок! А это аналогичные сделки с независимыми сторонами.

А если у организации одна единственная такая сделка? При этом нельзя даже признать рыночной фактическую цену сделки, так как она безвозмездная. Что же делать?

Как правило, права аренды, которые можно продать или передать третьему лицу, приобретаются за плату. По нашему мнению, практически, величина этой платы, которую ранее пришлось уплатить передающему права лицу, и будет разумной налоговой базой для начисления НДС в данной ситуации. А если налоговики с этой базой будут не согласны, то уже им придётся доказывать, что она не соответствует рыночной цене.

## III. ПОЗИЦИЯ ФНС РОССИИ

#### 1. Новая форма заявления о зачете

<u>Приказ Федеральной налоговой службы от 30.11.2018 № ММВ-7-8/670@ «О внесении изменений в</u> приложения к приказу ФНС России от 14.02.2017 № ММВ-7-8/182@»

ФНС России скорректировала отдельные формы документов, которые используются налоговыми органами при зачете и возврате излишне уплаченных налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов.

Установлены новые формы заявлений о зачете и возврате излишне уплаченных сумм. В случае отказа в зачете или возврате в сообщении о принятом решении будут указывать причину отказа.

Зарегистрировано в Минюсте РФ 27 декабря 2018 г. Регистрационный № 53210.

#### 2. Второй этап «амнистии капиталов» заканчивается 28 февраля 2019 года

Информация ФНС России О втором этапе добровольного декларирования «амнистии капиталов»

Форма декларации приведена в приложении № 1 к Закону от 08.06.2015 № 140-ФЗ.

Декларация представляется в двух экземплярах (один из них с пометкой налогового органа остается у декларанта). К декларации прилагаются:

- документы и (или) сведения, подтверждающие информацию, содержащуюся в декларации;
- нотариально заверенная копия каждого из договоров номинального владения имуществом (в случае, если декларант указывает в декларации сведения об имуществе, фактическим владельцем которого он является);
- опись прилагаемых документов, составленная в произвольной форме в двух экземплярах и содержащая краткое описание признаков, и реквизиты указанных документов, позволяющие их идентифицировать.

Гарантии, предоставляемые Федеральным законом 140-Ф3, распространяются на декларанта и лиц, информация о которых содержится в декларации.

# 3. Вместо спецрежимов можно перейти на уплату налога на профессиональный доход

Письмо ФНС России от 10.01.2019 № СД-4-3/101@ «О порядке уведомления о прекращении применения специальных налоговых режимов в связи с переходом на уплату налога на профессиональный доход»

На территориях некоторых субъектов РФ с 1 января 2019 года вводится специальный налоговый режим - Налог на профессиональный доход (НПД).

В случае принятия решения о переходе на НПД необходимо в течение одного месяца со дня постановки на учет в качестве плательщика НПД уведомить налоговый орган о прекращении применения УСН, ЕСХН, ЕНВД (приведены приказы ФНС России, содержащие рекомендованные формы уведомлений).

В случае ненаправления данного уведомления или направления уведомления с нарушением срока постановка на учет в качестве плательщика НПД будет аннулирована.

До утверждения соответствующих форм уведомлений ФНС России рекомендует индивидуальным предпринимателям для уведомления налогового органа о прекращении применения УСН и ЕСХН в связи с постановкой на учет в качестве налогоплательщика НПД представлять в налоговый орган по месту жительства следующие действующие формы уведомлений:

- уведомление о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась УСН (форма N 26.2-8). Форма уведомления утверждена приказом ФНС России от 02.11.2012 N MMB-7-3/829@;
- уведомление о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась ECXH (форма N 26.1-7). Форма уведомления утверждена приказом ФНС России от 28.01.2013 N MMB-7-3/41@.

Уведомление индивидуальным предпринимателем о прекращении применения ЕНВД в связи с постановкой на учет в качестве налогоплательщика НПД осуществляется путем представления в налоговый орган по месту жительства или по месту ведения предпринимательской деятельности (в зависимости от того, в каком налоговом органе индивидуальный предприниматель поставлен на учет в соответствии с пунктом 2 статьи 346.28 Налогового кодекса Российской Федерации) заявления о снятии с учета индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД (форма N ЕНВД-4).

# 4. Налоговая льгота для организаций в отношении движимого имущества, учтенного с 01 января 2013 в качестве основных средств, не противоречит Конституции РФ

<u>Письмо Федеральной налоговой службы от 29.12.2018 г. № БС-4-21/25985@ «О постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.12.2018 № 47-П по делу о проверке конституционности пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации»</u>

Норма, освобождающая организации от налога на движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств (кроме принятого в результате реорганизации/ликвидации юрлиц или от взаимозависимых лиц), не противоречит Конституции РФ.

В Постановлении от 21.12.2018 № 47-П Конституционным Судом РФ сформулирована позиция относительно применения налоговой льготы в отношении движимого имущества, полученного от взаимозависимого лица либо при реорганизации или ликвидации.

Было указано, в частности, что положения пункта 25 статьи 381 НК РФ не предполагают обложения налогом на имущество организаций объектов движимого имущества, которые до совершения сделки между взаимозависимыми лицами, реорганизации или ликвидации юридических лиц не признавались объектом налогообложения у первоначального (предыдущего) собственника только лишь в связи с принятием такого имущества на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи имущества между взаимозависимыми лицами.

# IV. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

# 1. Получение предпринимателем дохода в натуральной форме под видом возврата займа

## Определение Верховного Суда РФ от 12.12.2018 № 304-КГ18-20616

<u>Суть спора:</u> По результатам выездной налоговой проверки инспекцией вынесено в отношении индивидуального предпринимателя решение, которым доначислены НДФЛ и НДС в общей сумме 5,42 млн. рублей, пени и штрафы. Не согласившись с решением инспекции, предприниматель обратился в арбитражный суд. Суды, отказывая в удовлетворении заявленного требования по эпизоду, связанному с

квалификацией инспекцией доходов, полученных предпринимателем в натуральной форме в виде произведенных за него оплат обществом в счет возврата заемных средств и, как следствие, доначисления НДФЛ, пришли к выводу о законности оспариваемого решения инспекции.

<u>Выводы</u>: Судами установлено, что общество оплатило за предпринимателя приобретение транспортных средств и имущества; охранные услуги офисных помещений; выполнение инженерных работ; приобретение оборудования; услуги оценки имущества; аренду лесных участков, не используемых в производственной деятельности. В результате согласованных действий предпринимателя и общества, оформленных посредством заключения договора беспроцентного займа, фактически происходило перераспределение денежных средств между взаимозависимыми организациями с целью минимизации налоговых обязательств.

# 2. Конституционный суд растолковал конституционно-правовой смысл льготы по налогообложению движимого имущества, и направил судебные дела на пересмотр

Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2018 № 47-П

## Суть спора:

1. ЗАО приобрело в 2014-2015 гг. у взаимозависимых юридических лиц транспортные средства, которые были приобретены после 1 января 2013 года. По результатам камеральной налоговой проверки ЗАО было привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на имущество, придя к выводу об отсутствии оснований для применения обществом налоговой льготы, предусмотренной п. 25 статьи 381 НК РФ, к движимому имуществу.

Кассация допустила возможность применения ЗАО налоговой льготы к отношениям по уплате налога на имущество, переданное как после 1 января 2015 года, так и в период с 1 января 2013 года по 1 января 2015 года.

- 2. Лизинговая компания на регулярной основе приобретает у взаимозависимых лиц автотехнику, которую предоставляет в лизинг третьим лицам. По результатам камеральной проверки за I квартал 2016 года, придя к выводу о неправомерном применении Лизинговой компанией налоговой льготы в отношении движимого имущества, приобретенного у взаимозависимых лиц и принятого к учету после 1 января 2013 года, налоговый орган доначислил компании налог. При этом суд посчитал обоснованным доначисление налога на имущество в отношении автотехники, хотя и произведенной после 1 января 2013 года, но формально приобретенной у взаимозависимых лиц.
- 3. Перевозочная компания в результате реорганизации (в форме присоединения к нему другого юридического лица) приобрела объекты движимого имущества (полувагоны, вагоны-платформы, автомобили), которые были приняты на учет присоединяемым юридическим лицом после 1 января 2013 года и не являлись объектами налогообложения. По результатам камеральной налоговой проверки за 2015 год налоговый орган, придя к выводу о неправомерном применении Перевозочной компанией налоговой льготы в отношении движимого имущества, принятого на учет после 1 января 2013 года в составе основных средств в результате реорганизации юридического лица, вынес решение о привлечении компании к ответственности за совершение налогового правонарушения и предложил уплатить доначисленный налог на имущество. Суды отказали компании в удовлетворении требования о признании решения налогового органа недействительным.

Обоснование: С 1 января 2015 года вновь было признано объектом налогообложения движимое имущество организаций (кроме включенного в первую и вторую амортизационные группы), но условно, поскольку одновременно п. 25 ст. 381 НК в порядке льготы освободил от налогообложения все движимое имущество, которое организация приняла как основные средства на учет с 1 января 2013 года, и ограничил распространение указанной льготы на объекты, принятые на учет в результате реорганизации либо ликвидации юридических лиц или вследствие передачи имущества между взаимозависимыми лицами.

Пункт 25 статьи 381 НК РФ во взаимосвязи с подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ истолковывается в правоприменительной практике таким образом, что движимое имущество, учтенное в качестве основных средств организации, подлежит налогообложению безотносительно ко времени его создания, первоначальному и последующим приобретениям и независимо от его износа (состояния) или режима налогообложения у прежних владельцев при единственном условии - приобретении налогоплательщиком имущества вследствие реорганизации или ликвидации либо у взаимозависимого лица.

Отказывая при таких условиях налогоплательщику в освобождении от уплаты налога, притом, что в остальном такое освобождение, имея общий характер, общедоступно и действует равным образом для всех налогоплательщиков, названное законоположение сдерживает хозяйствующих субъектов в намерении быть как-либо причастными к реорганизации или ликвидации юридического лица либо состоять в такой взаимозависимости, которая законом не запрещена, не относится сама по себе к правонарушениям и не влечет ответственности, но приводит к имущественным потерям в налоговой сфере. При этом налоговое освобождение действует, если указанное имущество остается в группе взаимозависимых лиц и она продолжает использовать его объекты с условием, что никто из участников группы их друг другу не передает.

Конституционный Суд признал п. 25 ст. 381 НК РФ соответствующим Конституции РФ, поскольку его положения - по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования - не предполагают обложения налогом на имущество организаций объектов движимого имущества, которые до совершения сделки между взаимозависимыми лицами, реорганизации или ликвидации юридических лиц не признавались объектом налогообложения у первоначального (предыдущего) собственника, только лишь в связи с принятием такого имущества на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи имущества между взаимозависимыми лицами. Выявленный конституционно-правовой смысл п. 25 ст. 381 НК РФ является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

# 3. Контроль за налоговым периодом для восстановления сумм НДС

## Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2018 № 2796-О

Суть спора: Налоговым органом было отказано Обществу в возмещении сумм НДС за 2 и 3 кварталы 2015 г. на том основании, что общая сумма НДС была занижена вследствие невосстановления налогоплательщиком сумм налога, ранее принятых к вычету в отношении частичной оплаты в счет предстоящего выполнения работ, при исполнении контрагентами своих обязательств.

Суды пришли к выводу, что налоговый орган, руководствуясь подп. 3 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса, правомерно исходил из обязанности налогоплательщика восстановить суммы НДС именно в том налоговом периоде, в котором состоялась предоплаченная им поставка товаров (выполнены работы, оказаны услуги), а поставщик (подрядчик, исполнитель) принял к вычету этот налог с соответствующих авансовых платежей. Позиция же Общества, согласно которой такая обязанность возникает у налогоплательщика не ранее появления возможности воспользоваться правом на налоговый вычет по НДС, что имело место лишь в 4 квартале 2015 года при получении от контрагентов первичных документов, включая счета-фактуры, отвергнута судом как не основанная на законе.

Выводы: Конституционный Суд РФ указал на то, что законодательством не предполагается возможность изменения срока восстановления сумм НДС, принятого к вычету в отношении авансовых платежей, с переходом на налоговый период, следующий за налоговым периодом, в котором соответствующие гражданско-правовые обязательства были фактически исполнены (п. 6 ст. 172 НК РФ). В то же время существует прямая зависимость реализации налогоплательщиком права на вычет сумм НДС от исполнения им обязанности произвести фактические, имеющие реальный характер затраты на оплату вычитаемых сумм налога. Тем самым, для получения вычета по НДС необходимо, по общему правилу, соблюдение совокупности условий: приобретение товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета у налогоплательщика-покупателя и наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры. Следовательно, до представления налоговому органу

предусмотренных налоговым законодательством документов, отличающихся незаменимостью, исключительностью и строгой формальной определенностью, реализация права на вычет по НДС невозможна.

Вместе с тем п. 1.1 ст. 172 НК РФ позволяет покупателю при получении счета-фактуры от продавца товаров (работ, услуг) и имущественных прав после завершения налогового периода, в котором эти товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до установленного статьей 174 НК РФ срока представления налоговой декларации за указанный налоговый период (не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом) принять к вычету сумму налога с того налогового периода, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет. При этом не исключается выставление счета-фактуры в электронной форме (п. 1 ст. 169 НК РФ). Организационные же дефекты в экономической деятельности налогоплательщика не могут служить поводом для неисполнения налоговой обязанности.

## 4. Налоговый период для учета расходов определяют по дате составления первичного документа

## Определение Верховного суда РФ от 06.11.2018 № 305-КГ18-17189

Суть спора: Компания скорректировала выплаты работникам за 2011 год в январе 2012 года и включила расходы по оплате труда в базу налога на прибыль 2011 года. Инспекция провела выездную проверку и доначислила налог, пени и штрафы, потому что корректировки нужно было включить в налоговую базу 2012 года.

Налогоплательщик добавил корректировки выплат работникам в базу налога на прибыль 2011 года, потому что посчитал изменение суммы оплаты труда «событием после отчетной даты». Бухгалтерский учет таких событий регулирует одноименное ПБУ 7/98, в нем приведен примерный их перечень. Хозяйственную операцию признают событием после отчетной даты, если компания ее совершила после 31 декабря и до подписания баланса и отчета о финансовых результатах за прошедший год и она существенно повлияла на прибыль.

<u>Выводы:</u> События после отчетной даты в бухгалтерском учете не отражают в следующем году. Различают события двух видов: обусловленные факторами прошлого или нового года. В первом случае операцию проводят в учете на 31 декабря, а во втором не фиксируют вообще.

В налоговом учете отсутствует понятие «событие после отчетной даты». В статье 54 НК, которая регламентирует порядок исправления ошибок, указано, что перерасчет базы и суммы налога компания производит за период, в котором их совершила. Поэтому плательщик включил корректировки выплат работникам в базу налога на прибыль 2011 года. Но в данном случае применять статью 54 НК было нельзя.

Налоговики объяснили, что изменения в расходах по оплате труда надо было показать на дату составления первичных учетных документов в 2012 году. Первично зарплату начислили и заполнили учетные регистры в 2011 году, а документы на корректировку составили в 2012-м.

Указанные операции логически связаны друг с другом, но для целей налогового учета - это две разные операции. Корректировка или доначисление выплат работникам является новым обстоятельством, а не ошибкой. То есть, исправления не нужны.

## 5. Отличие работы от услуги для исчисления налога

## Определение Верховного Суда РФ от 21.12.2018 № 302-КГ18-21175

Суд пришел к выводу, что налогоплательщик выполнял работы, а не услуги, и, следовательно, неправомерно учитывал расходы в периоде их совершения без распределения на остатки незавершенного производства. По мнению налогоплательщика, в рамках выполненных по договорам подряда сейсморазведочных работ по геологическому исследованию участков недр фактически им оказывались услуги информационного характера. Следовательно, расходы в силу п. 2 ст. 318 НК РФ относятся в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации без распределения на остатки незавершенного строительства.

Суды трех инстанций, оценив представленные доказательства и руководствуясь ст. 38, 318, 319 НК РФ, ст. 702, 779 ГК РФ, признали позицию налогоплательщика неправомерной. Суды пришли к выводу, что из характера выполненных сейсморазведочных работ следует, что имели место не услуги, а именно работы, результатом которых стала соответствующая документация. В связи с чем налогоплательщик неправомерно применил к прямым расходам на данную деятельность положение абзаца 3 п. 2 ст. 318 НК РФ. Поскольку налогоплательщик признан исполнителем подрядных работ, соответственно, применению подлежат нормы, регулирующие данную деятельность.

# 6. Обзор правовых позиций высших судов

Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2018 года по вопросам налогообложения

## Что из приведенных позиций можно выделить кратко:

- положения НК РФ не предполагают обложения налогом на имущество организаций объектов движимого имущества, которые до совершения сделки между взаимозависимыми лицами, реорганизации или ликвидации юридических лиц не признавались объектом налогообложения у первоначального (предыдущего) собственника, только лишь в связи с принятием такого имущества на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи имущества между взаимозависимыми лицами;
- органы местного самоуправления вправе разъяснять налогоплательщикам положения только местных налоговых законов, но не актов федерального налогового законодательства;
- вычеты сумм НДС, исчисленных налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг), при этом не предполагается возможность изменения срока восстановления сумм НДС, принятого к вычету в отношении авансовых платежей, с переходом на налоговый период, следующий за налоговым периодом, в котором соответствующие гражданско-правовые обязательства были фактически исполнены;
- пониженные ставки налога на прибыль иностранных организаций, предусмотренные Соглашением об избежании двойного налогообложения с Республикой Кипр, в отношении дивидендов не применимы, если дивиденды транзитно перечисляются через подконтрольную кипрскую компанию в компанию, расположенную в иной юрисдикции;
- в случае превышения порогового значения соотношения контролируемого заемного и собственного капиталов, проценты, начисленные по кредитным договорам с иностранной организацией, могут быть переквалифицированы в дивиденды, выплаченные в адрес иностранной компании, владеющей капиталами заемщика и заимодавца;
- контролирующая организация должна уведомлять о контролируемых иностранных компаниях даже в случае отсутствия у них доходов в виде прибыли;

- ликвидация ОС не может считаться основанием для восстановления НДС, поскольку объекты физически перестают существовать, а не начинают использоваться в необлагаемой деятельности;
- вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно приводить к исчислению налога на добавленную стоимость дополнительно к сумме арендных платежей, который невозможно предъявить к оплате арендатору;
- реализация исправительными колониями товаров, произведенных с использованием труда осужденных, не облагается налогом на прибыль;
- ограничение права на применение налоговой льготы не распространяется на ситуации, когда операции между взаимозависимыми лицами не могли повлечь неблагоприятные налоговые последствия, а именно не способны привести к выводу из-под налогообложения основных средств, принятых на учет до 1 января 2013 года;
- если выплаченные гражданину 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 свидетельствует об отсутствии дохода;
- для целей уплаты земельного налога формулировки «ежемесячно до 15 числа за прошедший месяц» и «ежемесячно не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным месяцем» являются равнозначными;
- для целей признания подлежащей списанию задолженностью граждан (индивидуальных предпринимателей), образовавшейся на 1 января 2015 года, должны пониматься недоимки по налогам, а также пени и штрафы, известные налоговым органам и подлежавшие взысканию на указанный момент времени, но не погашенные полностью или в соответствующей части в течение 2015 2017 гг.;
- признание налоговым органом права налогоплательщика на налоговую льготу не освобождает налогоплательщика от доказывания права на льготу в судебном процессе;
- из положений НК РФ не следует, что налогоплательщик, уплативший налог за один из предыдущих периодов в излишнем размере, ограничен в возможности производить уплату налога за текущий период с учетом остатка платежей по налогу, накопленного на его лицевом счете, задолженность перед бюджетом по конкретному виду налога в данном случае, с учетом накопленных сумм, объективно отсутствует;
- правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты страховых взносов по итогам 2013 года считается совершенным в 2014 году, в связи с чем срок давности привлечения к ответственности должен исчисляться с 1 января 2015 года;
- с момента отзыва лицензии, а также с даты принятия арбитражным судом решения о признании кредитной организации банкротом и об открытии конкурсного производства банк-гарант утрачивает возможность осуществить выплату по гарантии непосредственно при предъявлении к нему бенефициаром требования о платеже, в связи с чем банковская гарантия по существу утрачивает обеспечительную функцию;
- лицо, совершившее административное правонарушение, подлежит привлечению к ответственности на основании закона, действовавшего во время совершения административного правонарушения, в связи с чем сроки для привлечения к административной ответственности определяются в соответствии с редакцией КоАП РФ, действовавшей на дату совершения правонарушения.

#### 7. Расходы на фильм

## Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.12.2018 № Ф05-16395/2017

Суть спора: Налоговый орган признал неправомерным единовременное отнесение на расходы затрат на создание аудиовизуальных произведений - фильмов, полагая, что расходы подлежали списанию через амортизацию в течение периода их полезного использования - 10 лет. При этом инспекция исходила из того, что заключенными лицензионными договорами срок использования фильмов установлен от 60 дней до 50 лет, в связи с чем фильм соответствует признакам нематериального актива (НМА).

<u>Итог:</u> Суды первой и апелляционной инстанции признали, что налогоплательщик был вправе учитывать расходы на создание фильмов не путем амортизации, а списывая их в течение налогового периода, поскольку срок полезного использования аудиовизуальных произведений должен определяться с учетом действительного поступления выручки. Постановлением округа судебные акты по делу отменены и дело направлено на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении суд города Москвы отказал в удовлетворении заявления налогоплательщика, признав неправомерным единовременное списание затрат. Апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции и удовлетворил требования налогоплательщика. Суд округа признал вывод апелляционного суда верным.

**Выводы:** Редакция пп. 7 п. 3 ст. 257 НК РФ до 01.01.2014 г. не содержала императивного определения фильма в качестве НМА для целей налога на прибыль. Соответственно, вопрос о квалификации фильма в качестве НМА решался посредством установления наличия или отсутствия признаков НМА у конкретного фильма. После 01.01.2014 г. аудиовизуальные произведения отнесены к НМА в силу прямого указания закона.

Апелляционная коллегия признала правомерными действия Общества, которое в 2012-2013 гг. определило срок полезного использования фильма как 12-месячный период с учетом реального срока поступления дохода от использования фильмов на основании систематического толкования ст. 258 НК РФ. При этом суд исходил из принципа неразрывной связи полученных доходов с понесенными расходами. Определение срока полезного использования вне связи с извлечением дохода от использования НМА лишено экономического смысла. Иной подход, при котором срок полезного использования определялся бы без учета продолжительности деятельности налогоплательщика, направленной на извлечение дохода, приводил бы к искажению налоговой базы. В свою очередь, это привело бы к необоснованному признанию прибыли в одном налоговом периоде и получению налогоплательщиком значительного налогового убытка в другом периоде.

Суд установил, что 95% от всего объема поступлений от использования фильмов поступает обществу в первый год использования и сделал вывод, что в силу п. 3 ст. 257 НК РФ объекты интеллектуальной собственности, используемые в деятельности компании менее 12 месяцев, не признаются объектами НМА для целей НК РФ. При этом, судом применен правовой подход, изложенный в Постановлении Конституционного суда РФ от 14.07.2003 № 12-П, согласно которому недопустимо установление лишь формальных условий применения правовой нормы без исследования по существу фактических обстоятельств и сделан вывод о формальности позиции налоговой инспекции при доначислении налога, поскольку ею не учтены все значимые фактические обстоятельства правоотношений.

Таким образом, суд квалифицировал затраты на создание фильмов как правомерно отнесенные на расходы в течение одного налогового периода с учетом установленных им конкретных фактических обстоятельств, подтверждённых имеющимися в деле доказательствами.

# 8. Кадастровая стоимость земельных участков недотоверна

Суть спора: Управляющая компания с закрытым паевым инвестиционным фондом недвижимости обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции. Инспекция доначислила компании земельный налог в размере 35,62 млн. рублей и пени в сумме 15,75 млн. рублей. Основанием доначисления послужил вывод о занижении налоговой базы при исчислении земельного налога за 2012 год ввиду применения неверной кадастровой стоимости земельных участков.

<u>Итог:</u> Налогоплательщик доказал, что вправе был применить кадастровую стоимость земельных участков, утвержденную судом, для целей исчисления земельного налога с начала налогового периода, а не с даты вступления решения суда в законную силу.

<u>Рассмотрение в суде:</u> Суд первой инстанции управляющей компании в иске отказал, однако суды апелляции и округа признали заявленные требования компании правомерными.

Суд первой инстанции исходил из того, что установленная решениями Арбитражного суда Московской области рыночная стоимость спорных земельных участков не является налоговой базой для исчисления земельного налога за 2012 год, указав, что решением суда не может быть установлено, что кадастровая стоимость распространяет действие на прошедшие налоговые периоды, а лишь указывает на дату проведения оценки.

Суд апелляционной инстанции, удовлетворяя заявление компании, пришел к выводу, что налоговый орган применил при исчислении суммы налога в отношении пяти спорных земельных участков кадастровую стоимость, признанную недостоверной вступившими в законную силу судебными актами Арбитражного суда Московской области и исключенную в связи с этим из ГКН с момента ее внесения в кадастр. При расчете земельного налога за 2012 год компанией использованы сведения о кадастровой стоимости данных земельных участков по состоянию на 01.01.2012.

Довод кассационной жалобы о том, что ст. 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» предусматривает применение установленной судом кадастровой стоимости с момента вступления решения в законную силу, несостоятелен. Правила указанной статьи (в редакции, действовавшей в рассматриваемый период) прямо указывают, что сведения о кадастровой стоимости используются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с момента их внесения в государственный кадастр недвижимости (ГКН).

Выводы суда: Признав, что кадастровая стоимость являлась недостоверной, суды установили надлежащую кадастровую стоимость, которая подлежала применению не с даты вступления решений суда в законную силу, а с момента постановки участков на кадастровый учет. Поэтому в данном случае ретроспективного применения измененной кадастровой стоимости не произошло. В соответствии с п. 1 ст. 391 НК РФ налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. В связи с этим, налогоплательщик правомерно использовал данную кадастровую стоимость при исчислении земельного налога за 2012 год.

# 9. НДС, полученный контрагентом на УСН и уплаченный им в бюджет, нельзя считать неосновательным обогащением

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23.11.2018 № Ф04-4351/2018

На данный момент Общество направила кассационную жалобу в ВС РФ.

<u>Суть спора:</u> ИП оказывал компании услуги и выставил счет-фактуру с НДС. Фирма заплатила предпринимателю цену по договору и еще 18 процентов НДС.

Впоследствии выяснилось, что бизнесмен не являлся плательщиком налога, так как применял УСН. Фирма обратилась в суд и потребовала взыскать с ИП сумму НДС в размере почти 6 млн. рублей, полученных предпринимателем якобы в качестве неосновательного обогащения.

Но ИП сдавал декларации по НДС и перечислял его в бюджет. Он представил и отчетность, и выписки по счету о расчетах с бюджетом. Фирма не пояснила, почему она не обратилась в инспекцию и не заявила НДС, уплаченный за оказанные услуги, к вычету.

Суд отказал в удовлетворении требования и отправил к налоговому органу за вычетом. Ни о каком неосновательном обогащении в данном случае речи быть не может.

Выводы суда: Оценив в соответствии с требованиями статьи 71 АПК РФ представленные в материалы дела доказательства, руководствуясь положениями пунктов 1, 4 статьи 421 ГК РФ, пунктом 1 статьи 168, подпунктом 1 пункта 1, подпунктом 1 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации, указав, что по условиям договоров в стоимость услуг включен налог на добавленную стоимость, исходя из того, что предприниматель представил налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость, кассовые книги, платежные поручения, согласно которым начислен и перечислен в бюджет Российской Федерации налог, установив факт перечисления сумм соответствующего налога в бюджет, в сопоставлении со стоимостью оказанных в рамках договорных отношений услуг, при учете обстоятельства нахождения ответчика, в том числе в исковой период, на упрощенной системе налогообложения, принимая во внимание отсутствие доказательств, подтверждающих невозможность возмещения налоговым органом истцу уплаченных сумм налога на добавленную стоимость, суды пришли к обоснованному выводу об отсутствии по смыслу статьи 1102 ГК РФ у ответчика неосновательного обогащения за счет истца и правомерно отказали в удовлетворении иска.

Есть решения по похожим спорам: Одна компания поставила другой продукцию. Позже покупателя привлекли к налоговой ответственности и доначислили НДС. Покупатель решил, что продавец не уплатил всю сумму налога в бюджет. Это образует на стороне поставщика неосновательное обогащение в виде сбереженных сумм денежных средств, полученных в составе платы за товар. Кроме того, поставщик своими противоправными действиями причинил покупателю убытки в виде уплаченных налоговых штрафов и пеней. Покупатель обратился в суд с требованием взыскать «сбереженный» налог с продавца. Но получил отказ. Суд решил, что причинно-следственной связи между действиями поставщика и доначислением покупателю НДС нет. Инспекция нашла нарушения у самого покупателя, а не у его контрагентов (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.11.2018 № Ф04-4786/2018).

# 10. Допрос как основное доказательство в суде

## Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.11.2018 № Ф04-4486/2018

Суть дела: Более 320 млн. рублей начислили компании из-за того, что ее контрагенты были признаны проблемными. По мнению инспекции, фирма работала с однодневками, которые не могли поставить товар. Среди доказательств, которые инспекция положила в основу решения, есть как стандартные, так и довольно специфичные. Среди стандартных: контрагенты не имели ресурсов, работников, не сдавали отчетность и не находились по указанному в ЕГРЮЛ адресу. Инспекторы выяснили, что по адресу местонахождения фирмы располагается парикмахерская. Среди специфичных доказательств, к примеру - протокол допроса работника парикмахерской.

#### Что еще доказали именно с помощью допросов:

# 1. Номинальность директора.

Директор контрагента менял показания на ходу. На допросе в инспекции он полностью открестился от фирмы, но позже в полиции рассказал, что действительно руководил компанией-поставщиком. Свои показания в инспекции объяснил страхом получить от налоговиков претензии, связанные с деятельностью фирмы. Однако его показания оказались поверхностными. Номинальный директор рассказал про взаимоотношения своей фирмы с проверяемым налогоплательщиком, но затруднился пояснить, откуда его компания брала товар.

Суд решил, что этот руководитель лишь повторил чьи-то слова. То есть, его рассказ номинальность не опроверг. Экспертиза его подписей на счетах-фактурах лишь подтвердила подозрения инспекции: документы подписывал не директор, а другое лицо.

Косвенным доказательством номинальности стала трудовая деятельность руководителя в другой компании. Там он занимал должность торгового агента, трудился полный рабочий день и получал официальную зарплату.

#### 2. Невозможность поставки.

Кладовщик проверяемого налогоплательщика показал, что максимально за день завод мог принять 8 машин с грузом. Максимальная грузоподъемность одной фуры — 24,5 т. Значит, в день можно было принять только 196 т. груза. Вместе с тем в накладных поставщика указано, что в некоторые дни он привозил от 270 до 1985 т. груза. А это физически невозможно. Значит, поставка нереальна.

Более того, налоговики допросили рабочих со стройки, расположенной напротив склада. Они не подтвердили ввоза, разгрузки, вывоза, загрузки и хранения металлоизделий на указанной налогоплательщиком территории.

# 11. Перевод сотрудников, неизменность должностных обязанностей, уменьшение прибыли - необоснованность управленческих расходов

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.11.2018 № Ф05-17784/2018

На данный момент подана кассационная жалоба в Верховный суд.

<u>Суть спора:</u> Налогоплательщик заключил договор на услуги по управлению, но инспекция не признала расходы. И доначислила налог на прибыль.

Доводы: Кадровый состав управляющей компании - это работники, переведенные от налогоплательщика. Данные сотрудники допрошены проверяющими. И пояснили - они не просили о переводе, его инициатор - налогоплательщик. Все сотрудники продолжили работу на его территории, не переезжая в новый офис. Не изменилась и подчиненность. Ведь работников перевели отделами - от рядовых сотрудников и до руководства. Все это, по мнению инспекции, показывает - работники только формально числились у контрагента. Фактически же они трудились у налогоплательщика. Значит, он и обеспечивал услуги по управлению. Перевод не расширил круг задач специалистов. Они по-прежнему решали вопросы, связанные только с деятельностью налогоплательщика. Их должностные обязанности не изменились. Хотя зарплата возросла. Это не обусловлено ростом загрузки. Нет и других причин (инфляция, состояние рынка труда и т. д.). Следовательно, расходы неоправданны - указала инспекция.

Чиновники также подчеркнули: не раскрыты преимущества перехода сотрудников в управляющую компанию. Подобным преимуществом может быть доступ к специальным компьютерным программам. Или опыт самой управляющей компании, обслуживающей несколько клиентов, аналогичных налогоплательщику. Не исключены и другие доводы.

Финансовые аргументы инспекции. Вторая группа обстоятельств - неэффективность сотрудничества с управляющей компанией. Стоимость ее услуг превысила прежние расходы на управление. При этом прибыль не возросла. Более того, она уменьшилась.

Издержки можно пояснить бизнес-планом. Из него должно быть видно: налогоплательщик хотел повысить свою эффективность с помощью управляющей компании. Либо рассчитывал выйти на новые рынки или освоить выпуск новой продукции, используя опыт управляющей компании. Применимы другие аргументы, помогающие ответить на вопрос — зачем приглашен контрагент. В комментируемом деле нужные доводы отсутствуют.

Даже если сотрудничество с управленцем не привело к росту прибыли, то оно могло улучшить другие показатели. Это еще один возможный аргумент предприятия. Можно опираться на другие положительные изменения. В частности, на появление новых покупателей или поставщиков. Либо на повышение ликвидности активов или увеличение стоимости основных средств. В изучаемом споре подобные обстоятельства не упомянуты.

Прочие аргументы инспекции. В третью группу объединим несколько доводов ИФНС. Среди них зарубежная регистрация управляющей компании, ее взаимозависимость с налогоплательщиком. Это может косвенно показывать, что изучаемый договор обеспечивает вывод средств и уход от налогов. Так полагают чиновники. Их мнение опровержимо, если доказана реальность управленческих услуг и обоснованность расходов. Но у компании не нашлось аргументов. В итоге Арбитражный суд Московского округа поддержал инспекцию. Он одобрил доначисление налога на прибыль.

Еще чиновники и судьи подчеркнули - контрагент заключил и другие договоры на управленческие услуги. Его клиенты - фирмы, входящие в тот же холдинг, что и налогоплательщик. По ним стоимость услуг намного ниже услуг для налогоплательщика. Причины таких расхождений не раскрыты. Организации не удалось оспорить обвинение в завышении расходов. Организация вправе и сама указать на различия в сравниваемых услугах. Это также поможет оспорить доначисление налога на прибыль.

О разделении управленческих расходов. С расходами на управление связано еще одно недавнее судебное дело. Это постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.11.2018 № Ф09-7057/18 . Там показана ситуация, когда фирма применяла две ставки налога на прибыль. Во-первых, нулевую. Она для дивидендов от предприятий, где налогоплательщик хотя бы год владеет значительной долей уставного капитала (не менее 50 процентов). Во-вторых, 20-процентную — для остальных доходов. Услуги управляющей компании не связаны с дивидендами — заявил налогоплательщик. И отнес все управленческие затраты на уменьшение прибыли, облагаемой по 20-процентной ставке.

Инспекция не согласилась. Ведь в договорах с управляющей компанией не ограничены ее обязанности. Из актов и иных документов на оказанные услуги также не следует непричастность к получению дивидендов. За их поступление у налогоплательщика отвечало одно из подразделений, в которое выезжали работники партнера. Это утверждение ИФНС. Оно подтверждено документами на командировки, полученными от контрагента. Значит, управленческие услуги связаны со всей деятельностью. И часть управленческих расходов должна уменьшить прибыль, облагаемую по нулевой ставке. Игнорируя это требование, фирма занизила базу для 20-процентного налога. Он законно доначислен инспекцией — сообщил Арбитражный суд Уральского округа.

В документах управляющей компании не сказано, с какой именно деятельностью связаны услуги. И суд заставил применить пункт 1 статьи 272 НК. То есть распределить издержки. Для этого сначала определяют соотношение доходов, облагаемых по нулевой ставке, ко всем доходам. Далее рассчитывают сумму управленческих затрат, приходящихся на это соотношение. Она не может уменьшать прибыль, облагаемую по 20-процентной ставке.

Вышеприведенный алгоритм может быть невыгоден. Особенно если сумма дивидендов значительна, а связанные с ними услуги несущественны. Здесь лучше договориться с управляющей компанией о детализации актов и иных документов на оказанные услуги. В них надо отдельно показывать стоимость основных услуг, не связанных с получением дивидендов. Это позволит сократить распределяемые затраты. И увеличить те, которые связаны только с основной деятельностью. То есть полностью уменьшают прибыль, облагаемую по 20-процентной ставке.

# 12. ЕНВД – при реализации вскрышных пород

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.01.2019 г. № АЗ2-19059/2017

<u>Суть спора:</u> В проверяемом периоде общество осуществляло реализацию продукции (формовочного песка), добытого в рамках ведения хозяйственной деятельности, с применением ставки НДС

18%, а также осуществляло реализацию вскрышных пород через магазины розничной торговли с применением специального налогового режима в виде ЕНВД, оформляя товарные накладные без указания суммы НДС. Налоговая инспекция сочла неправомерным применение ЕНВД.

<u>Итог:</u> Поскольку судом при рассмотрении дела установлено, что спорный товар (вскрышные породы) не является продукцией собственного производства (изготовления), он отнесен к отходам от добычи полезных ископаемых открытым способом, то применение обществом ЕНВД по операциям реализации отходов производства (вскрышных пород) по договорам розничной купли-продажи признано правомерным. Суд сделал вывод об отсутствии у инспекции правовых оснований для применения положений Закона № 381-ФЗ в части налоговых правоотношений, регулируемых только НК РФ.

При таких обстоятельствах выводы суда о разумных ожиданиях общества при установленных фактических обстоятельствах настоящего дела, письменных разъяснениях, поведения самой инспекции и налогоплательщика, представлявшего на протяжении ряда лет в налоговый орган необходимые сведения для осуществления налогового контроля, что в том числе привело к ситуации, при которой общество считало возможным применение системы ЕНВД, а также действиях инспекции по направлению обществу информационного письма и требования о неправомерности применения специального налогового режима, основаны на правильном применении норм права к конкретным обстоятельствам дела и правового подхода, сформированного в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта». Вывод суда об отсутствии у инспекции при установленных им конкретных фактических обстоятельствах оснований для начисления НДС, соответствующих пеней и штрафа по пункту 1 статьи 122 Кодекса по реализации производимой обществом продукции переоценке не подлежит.

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

# 1. В первую часть НК внесены изменения

<u>Федеральным законом от 27.12.2018 № 546-Ф3 «О внесении изменений в часть первую Налогового</u> кодекса Российской Федерации» вносятся изменения касаемо ответственности налоговых агентов

Налоговый агент освобождается от ответственности за неудержание (неперечисление) налогов при одновременном выполнении следующих условий:

- налоговый расчет представлен в инспекцию в установленный срок;
- в нем отсутствуют недостоверные сведения и ошибки, приводящие к занижению суммы налога;
- налоговый агент самостоятельно уплатил в бюджет сумму налога, не перечисленную в установленный срок, и соответствующие пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговиками факта несвоевременного перечисления налога или о назначении выездной проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период.

В налоговом уведомлении также должны указываться сведения, необходимые для перечисления налога в бюджетную систему РФ.

Федеральный закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня опубликования.