

НАЛОГОВЫЙ ОБЗОР

Обзор ключевых изменений
2017-2018





ОГЛАВЛЕНИЕ

1. Налог на прибыль.....	3
2. Налог на имущество.....	5
3. Новые правила учета НДС	7
4. Налоговое администрирование	9
5. Значимые Постановления Конституционного суда, новые разъяснения ФНС и Минфина.....	10



В настоящем алерте будут рассмотрены ключевые изменения в налоговом законодательстве, вступившие в силу в течение 2017 года, а также вступающие в силу с 01.01.2018 года.

Кроме того, будут рассмотрены наиболее важные судебные решения и разъяснения финансовых органов.

1. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

1.1 Инвестиционная льгота по налогу на прибыль

С 1 января 2018 года Федеральный закон от 27.11.2017 N 335-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее – Федеральный закон N 335-ФЗ) наделил субъекты Российской Федерации правом введения инвестиционной льготы по налогу на прибыль. В случае введения субъектами такой льготы, налогоплательщики будут вправе уменьшить налог на прибыль на сумму расходов на приобретение новых и/или на реконструкцию (модернизацию, техническое перевооружение) имеющихся основных средств. Важно отметить, что на сумму расходов на приобретение новых и/или на реконструкцию основных средств предусмотрено уменьшение именно суммы налога, а не налоговой базы.

Инвестиционный налоговый вычет предусмотрен для объектов основных средств, включенных в 3 – 7 амортизационные группы, начиная с периода ввода объекта в эксплуатацию или изменения его первоначальной стоимости.

Регионы также наделяются правом самостоятельного определения категорий основных средств и налогоплательщиков, в отношении которых может быть применима данная льгота.

Согласно п. 11 ст. 286.1 НК РФ льготой не сможет воспользоваться ряд следующих категорий налогоплательщиков: участники региональных инвестиционных проектов; резиденты особых экономических зон; участники свободной экономической зоны; иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Кроме того, законом установлены иные ограничения при применении вычета налогоплательщиками:

- налог, подлежащий уплате в региональный бюджет не может быть меньше суммы, исчисленной по ставке 5%;
- в случае, применения права на налоговый вычет, налогоплательщик лишается возможности учесть расходы на приобретение соответствующего актива через амортизацию;
- при выбытии объекта (кроме случая его ликвидации), в отношении которого налогоплательщик использовал право на применение вычета, до истечения срока полезного использования этого объекта, налогоплательщик должен будет восстановить неуплаченную сумму налога и уплатить ее (с причитающиеся суммой пени) в бюджет;

- только при условии восстановления суммы налога, налогоплательщик будет вправе уменьшить доходы от реализации таких объектов основных средств на их первоначальную стоимость;
- основные средства должны быть расположены на территории субъекта РФ, принявшего соответствующий закон.

Важным моментом является то, что осуществление сделки, признаваемой контролируемой в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, между российскими взаимозависимыми лицами и применение хотя бы одной из сторон сделки инвестиционной льготы, будет являться основанием для признания данной сделки контролируемой в случае, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превысит 60 млн. рублей.

Таким образом, принятие инвестиционной льготы по налогу на прибыль в отношении расходов на модернизацию производства должно компенсировать налоговые затраты производственных компаний, закупающих или модернизирующих оборудование в субъектах, которые ввели налог на движимое имущество с 1 января 2018 года.

В п. 1 ст. 266 НК РФ будет прописано, что в целях расчета сомнительного долга уменьшать дебиторскую задолженность на встречную кредиторскую задолженность нужно в порядке начиная с самой старой дебиторской задолженности.

Следует отметить, что Минфин ранее придерживался такой точки зрения, теперь данный подход будет закреплен в НК РФ.

Поясним поправку на примере. У налогоплательщика есть три задолженности:

- Дебиторская задолженность со сроком возникновения 96 календарных дней - 150 тыс. руб. (резерв формируется на полную сумму);
- Дебиторская задолженность со сроком возникновения 49 календарных дней - 50 тыс. руб. (резерв формируется на 50% от этой суммы);
- Кредиторская задолженность перед тем же контрагентом - 40 тыс. руб.

По новым правилам для расчета сомнительного долга организации нужно будет уменьшить дебиторскую задолженность в 150 тыс. руб.

Изменения предусмотрены Федеральным законом от 27.11.2017 N 335-ФЗ и вступают в силу с 1 января 2018 года.

1.2 Изменение правил расчета сомнительного долга



2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО

2.1 Налогообложение движимого имущества с 2018 года

Федеральный закон N 335-ФЗ внес изменение в НК РФ, отменяющее федеральную льготу по налогу на имущество организаций в отношении движимого имущества с 1 января 2018 года (п. 25 статьи 381 НК РФ).

Теперь указанная льгота в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, будет применяться на территории субъекта Российской Федерации только в случае принятия соответствующего закона таким субъектом. Субъектам предоставлено исключительное право самостоятельно устанавливать ставку налога на движимое имущество, при этом, на 2018 год максимальная ставка, которую может установить регион для такого имущества, составляет 1,1% (обычная ставка налога на имущество – не более 2,2%).

В законодательном порядке для субъектов Российской Федерации также предусмотрена возможность самостоятельного установления дополнительных налоговых льгот (вплоть до полного освобождения от налогообложения) в отношении высокоэффективного оборудования и движимого имущества, принятого на учет в качестве основных средств после 1 января 2013 г., с даты выпуска которого прошло не более 3 лет.

По состоянию на текущий момент законом г. Москвы данная льгота не предусмотрена.

Решение о сохранении льготы приняты в Московской области до 2020 года, в Липецкой области только на 2018 год и в Чеченской Республике. В некоторых регионах на 2018 год установлены пониженные ставки – Камчатский край (0,6%), Еврейская автономная область (0,5%), Рязанская область (0,6%), Тульская область (0,55%), Тюменская область (0,55%). В некоторых регионах льгота/пониженная ставка будет действовать при определенных условиях:

- в **Ярославской области** - в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2015 года на учет в течение 4 лет с года постановки;
- в **Астраханской области** ставка в размере 0,5% установлена для организаций добытчиков углеводородного сырья;
- в **Санкт-Петербурге** - в отношении имущества, с даты выпуска которого прошло не более 3 лет;

- в **Калининградской области** - для компаний, получающих 70% выручки от видов деятельности, перечисленной в региональном законе (оптовой и розничной торговли, строительства);
- в **Нижегородской области** – для имущества, принятого не раньше 2016 г., и в отношении компаний, ведущих деятельность из раздела С или в классе 72 ОКВЭД 2.
- в **Республике Бурятия** - для железнодорожного подвижного состава, произведенного не ранее 2013 г;
- в **Саратовской области** - для инновационного высокоэффективного оборудования в течение 2018-2020 г.;
- в **Свердловской области** - для компаний, перечисленных в региональном законе от 07.12.2017 № 124



3. НОВЫЕ ПРАВИЛА УЧЕТА НДС

3.1 Уточнены правила вычета НДС по 5 % барьеру

Согласно абзацу 7 пункта 4 ст. 170 НК РФ налогоплательщик вправе не применять положения пункта 4 ст. 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам в указанном налоговом периоде, подлежат вычету («правило 5 процентов»).

В п. 4 ст. 170 НК РФ будут внесены уточнения:

- выполнение «правила 5 процентов» позволит, как и сейчас, принимать "входной" НДС к вычету в полном объеме. Однако возможности не вести при этом отдельный учет больше не будет;
- будет закреплено, что «входной» НДС по расходам, напрямую относящимся только к необлагаемой НДС деятельности, не подлежит вычету независимо от выполнения «правила 5%». Сейчас такой позиции придерживаются Минфин, ФНС и Верховный Суд РФ.

Изменения внесены Федеральным законом от 27.11.2017 N 335-ФЗ и вступят в силу с 1 января 2018 года.

3.2 Возникновение функции налогового агента при приобретении товаров

Вносимые в НК РФ изменения предусматривают возникновение обязанностей налогового агента при приобретении определенных видов товаров у российских налогоплательщиков.

С 1 января 2018 года операции по продаже лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов, а также сырых шкур животных будут исключены из списка операций, которые освобождаются от налогообложения НДС. При этом, покупатели данных товаров будут признаваться налоговыми агентами.

Налоговые агенты, применяющие общую систему налогообложения, одновременно с исчислением налога вправе будут заявить соответствующий вычет.

По имеющейся у нас информации, в дальнейшем налоговые органы планируют расширить список товаров, при приобретении которых, обязанность по уплате налога будет возложена на покупателя.

Изменения внесены Федеральным законом от 27.11.2017 N 350-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" (далее – Федеральный закон N 350-ФЗ).

С 1 января 2018 года НК РФ будет предусмотрена возможность выбора ставки НДС (0% или 10%/18%) для налогоплательщиков, осуществляющих следующие виды операций:

- экспорт товаров;
- международные перевозки;
- транспортно-экспедиционные услуги;
- услуги по предоставлению вагонов и контейнеров;
- услуги по перевалке и хранению в портах.

Принятые изменения предоставляют организациям, осуществляющим деятельность в сфере международных перевозок, право применения ставки НДС 18%, отказавшись от применения ставки НДС 0% на срок не менее одного года.

Для отказа от нулевой ставки нужно будет подать в налоговые органы заявление не позднее 1-го числа квартала, с которого организация планирует платить НДС по ставке 10 или 18%. При этом платить НДС придется по всем сделкам.

Изменения внесены Федеральным Законом от 27.11.2017 г. N 335-ФЗ.

В соответствии с принятыми изменениями установлена нулевая ставка по НДС при реэкспорте товаров.

Нулевую ставку НДС будут иметь право применять организации, реализующие продукцию по договору купли-продажи и осуществляющие таможенную процедуру переработки на таможенной территории, реализующие продукцию в формате реэкспорта, произведенную в пределах таможенных процедур свободного склада, также данная ставка будет применяться в отношении товаров, для производства которых использовалась импортная продукция, находящихся в зоне влияния таможенных процедур свободной таможенной зоны, свободного склада.

Изменения внесены Федеральным Законом от 27.11.2017 г. N 350-ФЗ и вступят в силу с 1 января 2018 года.

3.3 Вариативность ставки НДС: особенности выбора

3.4 Ставка 0% при реэкспорте товаров



4. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

4.1 Возврат излишне взысканного налога

С 14 декабря 2017 года предельный срок для обращения в налоговые органы за излишне взысканными налогами увеличится с 1 месяца до 3 лет

Заявление о возврате (зачете) можно будет подать в течение трех лет со дня, когда налогоплательщику стало известно о том, что с него взыскали излишнюю сумму налога.

В то же время НК РФ не будет предусмотрена возможность возврата излишне взысканной суммы через суд в течение трех лет. Однако налогоплательщики сохраняют право обжаловать решение налоговых органов об отказе в возврате. На это будет отводиться три месяца.

Изменение касается не только излишне взысканных налогов, но и авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов.

Федеральный закон от 14.11.2017 N 322-ФЗ "О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 322-ФЗ) вступает в силу 14 декабря 2017 года.



5. ЗНАЧИМЫЕ ПОСТАНОВЛЕНИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА, НОВЫЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ ФНС И МИНФИНА

5.1 Постановление Конституционного суда Российской Федерации (далее – КС РФ) от 28 ноября 2017 г. N 34-П в отношении налоговых споров

КС РФ в Постановлении N 34-П указал на то, что негативные изменения судебной налоговой практики не должны иметь обратной силы, а Минфин не должен отправлять налогоплательщиков за разъяснениями налоговых норм в другие госорганы.

Можно выделить следующие ключевые выводы КС РФ:

1. В результате неопределенности налогового законодательства налогоплательщики ориентируются на правоприменительную практику. КС РФ поясняет, что изменения судебной практики с благоприятной для налогоплательщика на отрицательную (не в пользу налогоплательщика) не должны применяться ретроспективно в отношении добросовестных налогоплательщиков. Соответственно данный факт не может служить основанием для доначисления налогов за предшествующие отрицательной практике отчетные периоды.
2. КС РФ отметил, что в государстве должна сохраняться разумная стабильность правового регулирования и должен предусматриваться переходный адаптационный период.
3. КС РФ указал на то, что «переадресация» Минфином России налогоплательщиков в отраслевые министерства не отвечает целям и задачам, поставленным перед этим органом. Соответственно, налогоплательщику за разъяснениями норм налогового законодательства следует обращаться только в Минфин России.

Таким образом, теперь налогоплательщики имеют возможность ссылаться на Постановление КС РФ № 34-П в случае возникновения неопределенности в трактовании норм налогового законодательства при ухудшении судебной практики по налоговым спорам.

5.2 Рекомендации ФНС относительно применения статьи 54.1 НК РФ

Федеральным законом от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ введена статья 54.1 НК РФ. Данной статьей закреплены признаки добросовестности налогоплательщиков. Согласно новым положениям расход может быть признан /налог к уплате уменьшен, если:

- (1) основной целью совершения сделки не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; и
- (2) обязательство по сделке исполнено контрагентом и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

Минфин России и ФНС России выпустили ряд писем, разъясняющих порядок применения ст. 54.1 НК РФ:

1. Письмо Минфина России и ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@

Следуя указаниям ФНС России, налоговые органы должны доказывать умышленный характер действий налогоплательщика, искусственность совершаемых операций и намерения причинить вред бюджету. ФНС считает, что факты подконтрольности/ взаимозависимости, согласованности действий, транзитных операций, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей могут свидетельствовать об умышленных действиях.

Среди прочего ФНС России ориентирует нижестоящие налоговые органы выявлять нетипичность деятельности налогоплательщика – нетипичность бизнес-модели, документооборота, поведения налогоплательщика. По мнению ФНС России, данные обстоятельства могут свидетельствовать о намерении лица избежать налогообложение, что является основанием для применения норм положений ст. 54.1 НК РФ.

2. Письмо Минфина России и ФНС России от 27.11.2017 N ЕД-4-13/23938@

Налоговые органы могут в ходе выездной и камеральной проверки учитывать многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды.

3. Письмо Минфина России и ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@

ФНС России отмечает необходимость установления "обстоятельств, подтверждающих или опровергающих реальное выполнение сделки (операций) контрагентом".

Важно, что критерий должной осмотрительности в свете нового регулирования, по мнению ФНС России, не имеет правового значения как не предусмотренный законом, соответственно, не лишает права на получение налоговой выгоды. Однако невыполнение условия реальности выполнения сделки рассматривается как нарушение статьи 54.1 НК РФ и влечет негативные последствия для налогоплательщика.

Повторно ФНС России отмечает недопустимость предъявления претензий налогоплательщику ввиду неправомερных действий контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

4. Письмо Минфина России и ФНС России от 05.10.2017 N СА-4-7/20116

ФНС России обращает внимание налоговых органов на недопустимость ссылок на положения ст. 54.1 НК РФ в ходе судебных разбирательств, при оспаривании налоговых решений по налоговым проверкам, назначенных до вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 года N 163-ФЗ (после одного месяца), то есть до 19.08.2017 г.

КОНТАКТЫ

[Сергей Кардаш](#)

Директор

[Департамент налоговых услуг](#)

sergey.kardash@bakertilly.ru

T: +7 (495) 258 9990

[Александр Ларичев](#)

Старший менеджер

Департамент налоговых услуг

alexander.larichev@bakertilly.ru

T: +7 (495) 258 9990



Your waiver to be inserted here in addition to the below.

The firm or firm(s) mentioned within this document are independent members of Baker Tilly International (unless other expressly stated). Baker Tilly International Limited is an English Company. Baker Tilly International provides no professional services to clients. Each member firm is a separate and independent legal entity and each describes itself as such. Member firms are not Baker Tilly International's agent and do not have authority to bind Baker Tilly International or act on Baker Tilly International's behalf. None of Baker Tilly International nor any of the independent member firms of Baker Tilly International has any liability for each other's acts or omissions. In addition, neither Baker Tilly International nor any other member firm has a right to exercise management control over any other member firm. © 2017