



## Обзор изменений налогового законодательства и судебной практики

### Тенденции и изменения налогового законодательства РФ

- **ОЭСР – предоставила информацию о первом автоматическом обмене с Россией.**

В рамках многостороннего автоматического обмена налоговой информацией РФ в этом году получает информацию от иностранных налоговых органов за 2017 год.

Полноценно для РФ автоматический обмен заработает в 2019 году, считают в ОЭСР.

- **Минфин России внес законопроект о систематизации неналоговых платежей.**

Согласно поправкам, предложенным Минфином, плата за негативное воздействие на окружающую среду заменяется экологическим налогом (предложено ввести новую главу в НК РФ).

Поправки предполагают введение утилизационного сбора не только с автомобилей и машин, но также и с других товаров и упаковок.

Бизнес-сообщество негативно отреагировало на такую инициативу.

По мнению представителей бизнес сообщества, переработчики отходов видели возможность развивать бизнес путем прямого взаимодействия с производителями. В случае, если экологический сбор превратится в налог, то вся система переработки отходов будет разрушена, а единственной целью налога будет пополнение бюджета.

- **По итогам встречи с главой «Деловой России» Президент РФ поручил Правительству РФ разработать налоговые льготы для малого и среднего сегмента предприятий.** В частности, было предложено:

- предоставить право на возмещение НДС при экспорте работ и услуг, аналогичных условиям налогообложения операций по экспорту товаров;
- установить пониженную ставку по прибыли, полученной от экспорта результатов интеллектуальной деятельности;
- рассмотреть до 15.04.2019 целесообразность снижения налогов на застройщиков при строительстве социальной инфраструктуры.

- **Штрафы за непредставление и (или) задержку бухгалтерской отчетности могут вырасти с 5 000 рублей до 700 000 рублей.**

Соответствующие поправки внес Минфин России. В случае подписания законопроекта, ужесточения могут вступить в силу с 2021 г. Размер штрафа будет зависеть от того, обязана ли компания составлять аудиторскую отчетность, а также от того, сдала ли компания отчетность с опозданием или не представила вовсе.

### Изменения в налоговом законодательстве

- 27 ноября 2018 года был окончательно принят ФЗ № 424-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах".

**Основные изменения в НК РФ, вносимые законом:**○ **НДС**

▪ Услуги гарантийного ремонта, технического обслуживания товаров (а также медицинские товары), а также стоимость запасных частей для таких товаров, оказываемых в период гарантийного срока их эксплуатации, освобождаются от НДС.

Освобождение возможно только при получении налогоплательщиками дополнительной платы за гарантийное обслуживание.

Налогоплательщики вправе отказаться от льготы.

**По новым правилам вместо пп.13 п.2 ст. 149 НК РФ действует пп. 37 п. 3 ст. 149 НК РФ.**

▪ Исключается обязанность физических лиц, не являющихся ИП, выступать в качестве налоговых агентов по договорам аренды федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества.

**Изменения вносятся в п. 3 ст. 161 НК РФ.**

▪ Суммы НДС, уплаченные за товары (работы, услуги), в том числе основные средства, нематериальные активы, имущественные права, приобретенные частично за счет субсидий, теперь могут быть приняты к вычету в части внебюджетных средств, использованных для приобретения.

**Добавлен п.2.1 в ст. 170 НК РФ.**

▪ Реализация макулатуры с 2019 года будет облагаться НДС.

Покупатели макулатуры будут признаваться налоговыми агентами, аналогичный порядок предусмотрен для покупателей сырых шкур, металлолома и вторичного алюминия и его сплавов.

**Изменения вносятся в п.8 ст. 161 НК РФ.**

**Напомним**, при покупке сырых шкур, металлолома, алюминия вторичного и его сплавов, налоговая база определяется не продавцом этих товаров, а покупателем (поскольку последний выступает в качестве налогового агента). Налог подлежит исчислению расчетным методом по ставке 18/118% (с 01.01.2019 – 20/120%). Налог подлежит уплате независимо от того, является ли лицо плательщиком НДС (исключение предусмотрено только для физических лиц, не являющихся ИП).

○ **Предусмотрено определение фактического права на доход.**

▪ Предусмотрено определение фактического права на доход в отношении каждой отдельной выплаты дивидендов, а также к группе выплат дохода в рамках одного договора.

**До внесения данного изменения, данная формулировка – отсутствовала.**

**Изменения вносятся в п.2 ст. 7 НК РФ.**

▪ Ранее существовавшая неясность в отношении возможности применения правила фактического права на доход, при выплате дивидендов первому получателю дохода, местонахождение которого, определялось в стране, с которой у РФ не заключено соглашение об избежании двойного налогообложения была устранена.

Соответствующие условие о наличии такого соглашения было исключено из п. 4 ст. 7 НК РФ.

- **Изменения в части налога на прибыль при выплате дивидендов**

- Правило фактического получателя дохода, по новому порядку будет применяться в отношении всех источников дохода в России.

- Согласно редакции НК РФ, действовавшей до 27.11.2018, правило «сквозного подхода» распространяется только на дивиденды.

- По новым правилам, организации смогут применять правило фактического получателя дохода без учета доли участия в организации.

- Доход в виде дивидендов не будет облагаться налогом на прибыль в случае если доля лица, имеющего фактическое право на получение дохода, составляет не менее 50%, а также в случае если лицо непрерывно владеет такой долей в течение 365 календарных дней.

- Изменения вносятся в п. 1.1 ст. 312 НК РФ.*

- **Превышение дохода при выходе из компании или при ее ликвидации над фактически оплаченной стоимостью акций, долей или паев приравняют к дивидендам**

- Доход, который получает акционер или участник организации при выходе из компании или при ее ликвидации, над фактически оплаченной стоимостью акций, долей или паев, приравняют к дивидендам.

- Изменения вносятся в п.1 ст. 250 НК РФ.*

- Аналогичные поправки затронут и порядок уплаты НДФЛ.

- В случае ликвидации учредитель, получивший доход, должен будет исчислять налог на прибыль самостоятельно (по ставке для дивидендов).

- Имущество, полученное при выходе из общества или при ликвидации, нужно будет принимать к учету по его рыночной стоимости на момент получения.

- Изменения вносятся в подпункт 1 п.1 ст. 280 НК РФ.*

- **Скорректированы правила расчета пеней**

- По новым правилам пени не должны превышать размер недоимки, на которую их начисляют. В предыдущей редакции такие ограничения отсутствовали.

- Пени также нужно будет перечислять и за день, когда недоимку погасили. В прежней редакции день, когда недоимку погасили в расчет, не брался.

- Изменения вносятся в п. 3 ст. 75 НК РФ.*

- **27 ноября 2018 были приняты Федеральные законы № 422, а также № 425.**

Федеральный закон № 422 устанавливает экспериментальный режим для физических лиц и ИП на территории Москвы, Московской области, – налог на профессиональный доход (далее – «НПД»).

Федеральным законом № 425 устанавливаются штрафы для плательщиков НПД, а также кредитных учреждений в случае несоблюдения порядка и сроков предоставления сведений в налоговые органы.

Законы вступают в силу с 01.01.2019 года и действуют до 31.12.2028 года включительно.

На время действия эксперимента власти не вправе изменять положения закона в сторону ухудшения положения налогоплательщиков.

## Подборка самых значимых разъяснений Минфина России

### • **Письмо ФНС России от 02.11.2018 № ЕД-4-15/21496@**

ФНС России отозвал противоречивое письмо от 10.07.2018 № ЕД-4-15/13247@ «О профилактике нарушений налогового законодательства».

Напомним, в письме от 10.07.2018 № ЕД-4-15/13247@ ФНС России предписывал территориальным налоговым органам проверять налоговую декларацию на предмет подписания уполномоченным лицом. В письме содержался перечень критериев, позволяющих определить, подписана ли декларация уполномоченным лицом. Согласно письму, если налоговые органы сочтут, что декларация подписана иными лицами, то декларация признается недействительной и ее аннулируют. До отзыва письма, ФНС России связывала такие действия с профилактикой нарушений налогового законодательства.

Несмотря на отзыв письма, налогоплательщики при проверке контрагента на добросовестность, могут использовать указанные в письме критерии.

### • **Письмо Минфина России от 07.12.2018 № 03-07-11/88882**

Минфин России разъяснил, что если налогоплательщики используют государственное регулирование цен (или применяют скидки, льготы) и в целях компенсации потерянного дохода таким налогоплательщикам предоставляются субсидии, то налоговая база по НДС по таким операциям определяется исходя из фактических цен реализации, без учета НДС.

При этом за налогоплательщиками сохраняется право на вычет по операциям по приобретению товара за счет субсидий с учетом ограничений, установленных ст. 171 и 172 НК РФ.

### • **Письмо Минфина России от 06.11.2018 № 03-03-06/1/79496**

Минфин России разъяснил, что если после исполнения договора поставки покупателем осуществлен возврат нереализованного товара продавцу, такой возврат признается реализацией в соответствии с ст. 39 НК РФ, и в связи с чем возникает объект обложения налогом на прибыль.

Организация по общему правилу вправе уменьшить доходы от такой реализации на стоимость приобретения товаров, а также на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности, организация вправе уменьшить прибыль на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

### • **Письмо Минфина от 8 ноября 2018 г. № 03-04-07/8076**

Минфин России напомнил, что в отсутствие законодательного закрепления правового статуса, а также налогообложения криптовалют, доход от продажи криптовалют следует рассматривать в качестве дохода от продажи иного имущества. При этом имущественный вычет в соответствии подп.1 п. 2 ст. 220 НК РФ в отношении таких операций не применяется.

Аналогичные выводы ранее уже содержались в письме Минфина РФ от 17 мая 2018 г. № 03-04-07/33234.

• ***Письмо Минфина России от 15.11.2018 № 03-07-14/82255***

Минфин России разъяснил, что объекта НДС при аренде недвижимости, находящейся в собственности у физического лица – иностранца, не возникает. В тоже время ведомство напомнило, в случае если физическое лицо получило доход от взаимоотношений с организацией, то организация обязана удержать и исчислить НДС за такое лицо.

• ***Письмо Минфина России от 20.11.2018 № 03-03-06/1/83586***

Минфин России разъяснил, что организации, ранее применявшие ускоренную амортизацию основных средств, используемых в агрессивной среде или при повышенной сменности, не вправе применять ускоренную амортизацию после процесса реорганизации в форме преобразования.

По мнению ведомства, поскольку право на льготу имеют организации, принявшие имущество на баланс до 2014 года, при преобразовании появляется новое юридическое лицо, которое принимает на учет это имущество в момент преобразования и, следовательно, не имеет право на льготу по формальному признаку.

*Ранее ведомство уже высказывало аналогичную позицию: Письмо Минфина России от 15.06.2018 № 03-03-06/1/40987.*

• ***Письмо ФНС России от 21.11.2018 № ЕД-4-15/22590***

Минфин России совместно с ФНС России разъяснили, что если ПК АСК НДС-2 были выявлены расхождения в декларации НДС реорганизованного налогоплательщика, то правопреемнику, в целях устранения расхождений, необходимо представить декларацию НДС с отражением собственных операций, а также отдельно декларации по НДС за реорганизованных лиц с отражением операций данных организаций.

• ***Письмо Минфина России от 26.11.2018 № 03-03-06/1/85271***

Минфин России указал, что расходы на оплату труда работников, участвующих в создании нематериальных активов, а также расходы в виде страховых взносов, начисленных на указанные суммы расходов на оплату труда, формируют начальную стоимость соответствующих амортизируемых нематериальных активов, которая погашается путем начисления амортизации, учитываемой в составе расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Аналогичные мнения уже высказывались ведомством ранее:

Письма Минфина России от 25.03.2011 № 03-03-06/1/173, от 02.02.2011 № 03-03-06/1/55.

• 3 декабря 2018 года в рамках раскрытия информации о компаниях налоговые органы опубликовали новый массив информации о компаниях, ранее считавшейся налоговой тайной.

ФНС России опубликовала сведения о суммах недоимки, задолженности по налогам и сборам, а также сведения о наличии налоговых правонарушений, образовавшихся до 31.12.2017.

Ранее ФНС России уже размещал информацию о среднесписочной численности работников, информацию о налоговом режиме лица, об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков, сведения о суммах налогов и сборов, ранее уплаченных организациями, и данные о суммах доходов и расходов организаций по данным бухгалтерской отчетности компаний по состоянию на 31 декабря 2017 года.

Как и раньше, ФНС России разместила новые данные в форматах XML и CVS. Для просмотра файлов или данных необходимо наличие дополнительного программного обеспечения.

*Смотрите подробнее: [https://www.nalog.ru/rN77/news/activities\\_fts/8165638/](https://www.nalog.ru/rN77/news/activities_fts/8165638/)*

*Наборы данных: <https://www.nalog.ru/rN77/opendata/>*

## Обзор судебной практики по налоговым спорам

- Обществом приобретено имущество в виде оборудования. В результате аварии оборудование было уничтожено. Общество отразило уничтоженное имущество в бухгалтерском учете в качестве лома.

Налоговый орган посчитал, что поскольку оборудование больше не используется в облагаемой НДС деятельности, ранее принятые к вычету суммы НДС подлежат восстановлению.

Общество не согласилось с решением налогового органа и обратилось в суд.

Суд первой инстанции полностью отказал обществу в удовлетворении заявленных требований.

Апелляционный суд решение суда первой инстанции отменил, указывая при этом, что оборудование превратилось в лом в отсутствие желания Общества. НК РФ содержит закрытый перечень случаев, при наступлении которых принятые ранее суммы вычетов по НДС подлежат восстановлению.

Кассационный суд оставил решение суда первой инстанции в силе.

Верховный суд, направляя дело на новое рассмотрение указал, на следующее:

- НК РФ содержит закрытый перечень обстоятельств, при которых суммы НДС подлежат восстановлению;
- Лом, образовавшийся из оборудования в результате аварии, и оборудование не являются тождественными понятиями. Образование лома произошло вопреки волеизъявлению общества.

### ***Определение Верховного Суда РФ от 19.11.2018 по делу № А57-9401/2017***

- Учредители при создании Общества внесли по 50 млн. рублей в уставной капитал. Через несколько лет учредителями принято решение об уменьшении уставного капитала Общества до 100 тыс. рублей. Оставшиеся суммы в размере 49,9 млн. рублей на каждого учредителя, были возвращены.

Налоговый орган посчитал, что Общество не исполнило обязанности налогового агента по НДФЛ при выплате дивидендов, и вынес решение о привлечении Общества к налоговой ответственности.

Не согласившись с правомерностью решения налогового органа, Общество обратилось в суд.

Суды трех инстанций отказали в удовлетворении требований Общества, указав при этом, что такие выплаты образуют доход учредителей, следовательно, Общество обязано было удерживать НДФЛ при выплатах.

Верховный суд удовлетворил требование Общества, направил дело на новое рассмотрение, указав при этом, что возврат вклада участников не образует дохода по смыслу ст. 41 НК РФ, поскольку учредители лишь возвращают ранее вложенные денежные средства.

### ***Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2018 по делу № А50-15272/2017***

- Общество заключило договор аренды с контрагентом на срок более года. Договор был надлежащим образом зарегистрирован в органе кадастра и картографии. Впоследствии Общество заключило дополнительный договор, по которому сумма аренды была ниже, чем по первоначальному договору.



Налоговый орган посчитал, что Общество не вправе было уменьшать сумму по договору аренды без государственной регистрации, произвел перерасчет суммы НДС и налога на прибыль, подлежащий к уплате по первоначальному договору.

Общество не согласилось с решением налогового органа и обратилось в суд.

Суды трех инстанций поддержали позицию Общества, указав при этом, что несмотря на отсутствие государственной регистрации, налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете. При этом налогообложению подвергается финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде названных операций.

***Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.11.2018 № Ф07-14084/2018 по делу № А21-12813/2017***

- Общество заявило вычет по НДС по счет-фактуре, полученный от контрагента, применяющего УСН.

Налоговый орган отказал в правомерности такого вычета, поскольку контрагент не представил журнал исходящих счетов-фактур, а также в связи с тем обстоятельством, что контрагент находится на специальном налоговом режиме.

Суды трех инстанций признали решение налогового органа незаконным, указав при этом, что Общество произвело оплату в полном объеме, в том числе НДС, а налоговый орган не смог доказать, что Общество действовало недобросовестно. Также суды обратили внимание, что поскольку именно контрагент, находящийся на спецрежиме выставил счет-фактуру с выделенной суммой НДС, то заплатить с данной операции НДС по спорной счет-фактуре должен был именно контрагент, находящейся на специальном налоговом режиме.

КС РФ отражал схожую правовую позицию еще 2014 году (Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П).

Минфин России указывал, что принятие к вычету сумм НДС по взаимоотношениям с контрагентом на спецрежиме неправомерно (Письмо Минфина России от 05.10.2015 № 03-07-11/56700).

***Постановление АС Центрального округа от 06.11.2018 по делу № А68-11361/2017***

- Общество распределяло «входной» НДС между операциями, облагаемыми НДС по разным ставкам в соответствии с учетной политикой.

Налоговый орган выявил, что Общество производило распределение НДС между соответствующими операциями ежемесячно, хотя распределение таких операций должно было осуществляться ежеквартально. В результате проведенного перерасчета вычетов, заявленных Обществом, налоговый орган выявил, что в одних периодах Общество занизило суммы вычетов, а в других завысило.

По результатам налоговой проверки налоговый орган привлек Общество к ответственности за те периоды, в которых у Общества образовалась недоимка, и предложил представить уточненные декларации за те периоды, в которых у Общества образовалась переплата по НДС.

В обосновании доначислений налоговый орган указал, что вычеты по НДС – это право налогоплательщика и такие вычеты носят заявительный характер.

Не согласившись с решением налогового органа, Общество обратилось в суд.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении требований Общества.

Апелляционный суд решение суда первой инстанции отменил, жалобу Общества удовлетворил, указывая при этом, что налоговый орган должен был установить действительные налоговые обязательства Общества перед бюджетом в связи с выявленным занижением и завышением налоговых вычетов, а также указал, что налоговый орган сам перераспределял вычеты и сам признал, что Общество занизило суммы возмещения, в связи с чем у Общества образовалась переплата по НДС. Поскольку долг перед бюджетом возник из-за расчетов налогового органа, то, по мнению суда, ссылаться на заявительный характер вычетов проверяющие в данном случае не вправе. Кассационный суд, несмотря на ошибки в расчетах, допущенных апелляционным судом – оставил решение апелляционного суда в силе.

***Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.11.2018 по делу № А26-1619/2018***

- Общество расплатилось с контрагентами за товар векселем и приняло к вычету суммы НДС. Впоследствии общество выпустило новый вексель в счет погашения старого.

Налоговый орган посчитал, что мена векселей является их реализацией, а поскольку реализация векселей в силу пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождена от НДС, то товары, за которые изначально расплатилось Общество, используются в необлагаемой НДС деятельности, в связи с чем принятый ранее к вычету НДС подлежит восстановлению.

Суды трех инстанций не согласились с выводами налогового органа, указав при этом, что Общество, выпуская новый вексель, просто погасило старый, и фактически произошла новация заемного обязательства за поставленный товар.

***Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.11.2018 по делу № А27-27208/2017***

- Между Обществом и ГК «Росатом» был заключен договор на утилизацию ядерных отходов на определенном объекте без НДС. Общество заключило с подрядчиком договор на утилизацию указанных отходов с НДС.

Налоговый орган признал вычеты, заявленные Обществом неправомерными, поскольку спорные работы приобретаются для выполнения не облагаемых НДС операций; не используются в производственной деятельности; учитываются Обществом на забалансовом счете; объект, на котором проводятся работы, не является собственностью Общества, находится в федеральной собственности.

Суды трех инстанций признали вычеты правомерными, указав при этом, что работы проведены для обеспечения безопасности использования объектов атомной энергии, ответственность за которую возложена и на собственника, и на эксплуатирующую организацию, объекты неразрывно связаны с производственной деятельностью налогоплательщика – заказчика работ, отсутствие у него права собственности на объекты не влияет на право заявления вычета.

***Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 14.11.2018 № Ф09-7379/18 по делу № А71-17269/2017***

- С Обществом был заключен муниципальный контракт на постройку детского сада.

После строительства Общество приняло строительный объект к учету, а затем передало этот объект Администрации по контракту.

При строительстве у Общества образовалась сумма НДС, которую они заявили к возмещению.

По результатам камеральной налоговой проверки, налоговые органы отказали Обществу в возмещении НДС в связи с тем, что строительный объект в последующем используется в необлагаемой НДС деятельности.

Суды трех инстанций подтвердили правомерность заявленных Обществом вычетов, поскольку Общество приобретало объект для последующей продажи. Счет-фактура, выставленный Обществом, был полностью оплачен, основания для отказа в возмещении НДС отсутствовали.

***Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.11.2018 № Ф07-13102/2018 по делу № А56-18826/2018***

- Общество в спорных периодах совершало как облагаемые, так и необлагаемые НДС операции, в связи с чем осуществляло соответствующий их отдельный учет. Общество в результате ошибки сначала исчислило НДС по операциям, не подлежащим обложению НДС, а затем выявив ошибку, представило уточненные декларации к уменьшению.

Налоговый орган посчитал, что Общество не вправе было уменьшать сумму НДС к уплате по таким операциям, поскольку, исчислив с необлагаемых НДС операций сумму налога, Общество тем самым отказалось от права на льготу по НДС.

Судом первой инстанции было установлено, что спорные суммы НДС были заявлены Обществом ошибочно по операциям, освобожденным от НДС. Общество не подавало заявлений на отказ от льготы по спорным операциям. Наличие прочей задолженности Общества не установлено.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение суда первой инстанции в силе.

***Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.11.2018 по делу № А47-1025/2017***