



Новое в налоге на прибыль в 2018 году

АЛЕКСАНДР ОБЕРМЕЙСТЕР,

Финансовый директор ООО МФК «Столичный залоговый дом», к.э.н., СМА

E-mail: Obermeister@bk.ru

О чем пойдет речь

1. Основные изменения в 2018 году
2. Изменения в ст.266 НК РФ «Расходы на формирование резерва по сомнительным долгам»
3. Инвестиционный вычет по налогу на прибыль
4. Важно! Ст.54.1 НК РФ

Основные изменения в налоге на прибыль

1. Изменения в расчете сомнительных долгов в ст.266 НК РФ
2. Вступают в силу положения об инвестиционном налоговом вычете по налогу на прибыль
3. Теперь надо учитывать при исчислении налоговой базы требования ст.54.1 НК РФ

Изменения в ст.266 НК РФ:

Новая редакция п.1 ст.266 НК РФ: «Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. При наличии у налогоплательщика перед контрагентом встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается соответствующая задолженность перед налогоплательщиком в той части, которая превышает указанную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед этим контрагентом. **При наличии задолженностей перед налогоплательщиком с разными сроками возникновения уменьшение таких задолженностей на кредиторскую задолженность налогоплательщика производится начиная с первой по времени возникновения».**

Ранее в письме Минфина РФ от 20 апреля 2017 г. №03-03-06/1/23835 эта точка зрения уже была озвучена. Теперь она получила закрепление в НК РФ.

Изменения начинают действовать с 01.01.2018.

Новая ст.286.1 об инвестиционном вычете [1/3]:

1. Должен быть Закон субъекта РФ о применении данной льготы (пп. 1 п. 6 ст. 286.1 НК РФ).
2. Не могут применять (п. 11 ст. 286.1 НК РФ):
 - участники региональных инвестиционных проектов;
 - резиденты особых экономических зон;
 - участники проекта "Сколково";
 - иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ.
 - правом на вычет также не могут воспользоваться консолидированные группы налогоплательщиков (п. 10 ст. 286.1 НК РФ).
3. Вычет применяется к основным средствам 3 - 7 амортизационных групп, в отношении которых произведены расходы на приобретение, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение или по иным аналогичным основаниям (за исключением ликвидации) (п. 4 ст. 286.1 НК РФ).
4. Решение об использовании вычета отражается в учетной политике. Использовать право на вычет можно с начала очередного налогового периода. Изменить свое решение вы вправе через три года, если субъект РФ не установит иной срок (п. 1 ст. 285, п. 8 ст. 286.1 НК РФ).
5. Установлены ограничения по размеру вычета из бюджета субъекта РФ (п. 2 ст. 286.1 НК РФ):
 - вычет не может превышать 90% расходов текущего периода на приобретение и модернизацию ОС;
 - предельная величина вычета определяется как разница между налогом, рассчитанным по обычной региональной ставке, и налогом по ставке 5%.

Новая ст.286.1 об инвестиционном вычете [2/3]:

1. Субъект РФ вправе установить размер ставки, отличный от 5%, и (или) уменьшить размер вычета в целом в рамках предельного размера. Применяя право на вычет, вы можете уменьшить налог к уплате в федеральный бюджет на сумму, равную 10% от суммы расходов на приобретение и модернизацию ОС. Налог к уплате может быть уменьшен до 0 руб. (п. 3 ст. 286.1 НК РФ).

Алгоритм действий:

- Рассчитать сумму налога на прибыль к уплате по видам бюджета без учета инвестиционного вычета.
- Расходы, вычитаемые из налога федерального бюджета = (расходы на приобретение и модернизацию) * 10%
- Налог к уплате в федеральный бюджет = налог без вычета – вычитаемые расходы
- Предельная величина вычета из налога к уплате в бюджет субъекта РФ = налог к уплате – налога исчисленный по ставке 5%
- Определить 90% от расходов на приобретение и модернизацию и сравнить с предельной величиной вычета из налога к уплате в бюджет субъекта РФ. Если меньше, то все расходы признать единовременно, если нет, то часть, превышающую предельную величину перенести на следующие налоговые периоды.

2. Вычет применяется к налогу, исчисленному за **налоговый (отчетный) период, в котором введен в эксплуатацию объект основных средств или изменена его первоначальная стоимость** (п. 5 ст. 286.1 НК РФ).

Новая ст.286.1 об инвестиционном вычете [3/3]:

1. Если признали инвестиционный вычет, то:
 - Право на использование вычета нужно **подтвердить пояснениями и (или) первичными документами в рамках камеральной налоговой проверки** (п. 8.8 ст. 88 НК РФ).
 - Если одна из сторон в сделках со взаимозависимыми лицами применяет вычет, такие сделки **могут признать контролируемыми** (пп. 9 п. 2 ст. 105.14 НК РФ).
 - В случае применения права на вычет вы **не сможете признать расходы на приобретение, модернизацию ОС при формировании налоговой базы по налогу на прибыль** (п. 5.1 ст. 270 НК РФ), т.е. образуется постоянная налоговая разница на величину не вошедшей в налоговую базу амортизации.
2. Если реализовано (выбыло по иному основанию, за исключением ликвидации) ОС, по которому был применен вычет, а срок полезного использования не истек, нужно:
 - восстановить расходы;
 - пересчитать налог на прибыль и начислить пени с учетом восстановленных расходов;
 - уплатить налог и начисленные пени (п. 12 ст. 286.1 НК РФ).
3. На основании пп. 4 п. 1 ст. 268 НК РФ доходы от реализации уменьшаются на сумму первоначальной стоимости ОС (при восстановлении вычета).
4. Нужно производить расчет и сравнивать величину инвестиционного вычета и амортизационные расходы. Сам инвестиционный налоговый вычет можно отражать по аналогии с отложенным налоговым активом (Дт 68 Кт 99).

Ст.54.1 - новые налоговые риски [1/5]:

1. Необоснованная налоговая выгода - это уменьшение налога (его зачет, возврат) в ситуации, когда формально право у налогоплательщика на это есть, но из-за совокупности рисков и недостатков в деятельности контрагента и сделки с ним налоговый орган может отказать в уменьшении и предъявить претензии.
2. **Если по сделке искажен налоговый и (или) бухгалтерский учет и отражены нереальные хозяйственные операции, которые фактически не осуществлялись, уменьшить налог в любом случае нельзя (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).**
3. Налоговый риск может возникать, если применяются пониженные налоговые ставки, налоговые льготы, освобождение от налогообложения, применяются выгодные условия международных договоров и происходит дробление бизнеса для применения спецрежимов. В этих ситуациях налоговый орган будет оценивать, не созданы ли искусственно условия для их применения, чтобы уменьшить налоги (Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@).
4. Если искажений нет, то налог уменьшить можно. Для этого нужно, чтобы были выполнены одновременно следующие условия (п. 2 ст. 54.1 НК РФ):
 - уменьшение налога не является основной целью сделки;
 - обязательство исполнено непосредственно контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора.
5. Доказывать необоснованность налоговой выгоды должен налоговый орган (п. 5 ст. 82 НК РФ)

Ст.54.1 НК РФ [2/5]:

1. Если налоговый орган решит доказать, что сделка исполнена не тем контрагентом, который заявлен в документах, ему нужно доказать ее исполнение другим лицом либо самим налогоплательщиком. Для этого будет применяться весь спектр проверочных мероприятий: осмотр территории, допросы свидетелей, истребование документов, анализ хозяйственной деятельности, исследование пропускного режима и пр. (Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@).

2. При доказанной необоснованной выгоде грозят следующие последствия:
 - доначисление налога, пеней, взыскание штрафа за неуплату налога по ст. 122 НК РФ. Сумма штрафа составляет 20% от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - 40%. Налоговые органы уделяют особое внимание именно установлению умышленных действий, чтобы оштрафовать компанию на 40% (см., Письма ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@@, от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@);
 - административный штраф за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) (ст. ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ);
 - привлечение к уголовной ответственности, если размер недоимки существенный (ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ).

Ст.54.1 НК РФ [3/5]:

Налогоплательщик признается недобросовестным, если совокупность обстоятельств по сделке указывает, что его главной целью являлось получение налога из бюджета, а не дохода от реальной деятельности. Основные обстоятельства, по которым налоговый орган может признать недобросовестным налогоплательщиком при анализе его деятельности, следующие:

- **создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции** (п. 6 Постановления N 53, Письмо Минфина России от 18.04.2017 N 03-13-07/23243);
- **взаимозависимость участников сделок** (п. 6 Постановления N 53, Письма Минфина России от 13.07.2016 N 03-01-18/40957, ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@);
- **неритмичные или разовые операции** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **расчеты через один банк** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **транзитные платежи или расчеты по цепочке** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@, Постановление Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 N 7088/05 по делу N А40-21484/04-126-238);
- **деятельность через посредников** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **дробление бизнеса между несколькими лицами, применяющими спецрежимы** (Письмо ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

Ст.54.1 НК РФ [4/5]:

При анализе налоговой выгоды налоговые органы учитывают и недостатки контрагентов, а именно:

- **отсутствие регистрации в ЕГРЮЛ** (Письмо Минфина России от 16.04.2010 N 03-02-08/25);
- **"массовый" учредитель (участник), руководитель** контрагента (Письмо Минфина России от 17.12.2014 N 03-02-07/1/65228, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.05.2017 N Ф04-715/2017 по делу N А75-1707/2016);
- **наличие адреса массовой** регистрации (Письмо ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@);
- **отсутствие расходов, характерных для ведения деятельности** (п. 5 Постановления N 53, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- **отсутствие персонала** (п. 5 Постановления N 53, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- **отсутствие основных средств** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **отсутствие складских помещений** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **отсутствие транспортных средств** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **отсутствие производственных активов** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@).

Ст.54.1 НК РФ [5/5]:

Обстоятельства, которые не могут сами по себе служить основанием для предъявления налоговых претензий (п. 3 ст. 54.1 НК РФ):

- первичные учетные документы подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом;
- контрагент нарушил налоговое законодательство;
- налогоплательщик мог получить тот же результат экономической деятельности при совершении иных сделок (операций).

ФНС России обязала налоговые органы при проведении проверок **исключить формальный подход** к оценке налоговой выгоды (Письмо от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@).

Чтобы **проверить добросовестность контрагента**, нужно собрать информацию:

- 1) проверить сведения о контрагенте и его руководителе (иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.ru/>) через электронный сервис "Риски бизнеса: проверь себя и контрагента".
- 2) запросить у контрагента документы (копии документов), подтверждающие:
 - право осуществлять определенные виды деятельности;
 - полномочия должностных лиц, которые подписывают договоры, первичные учетные документы, счета-фактуры.
- 3) проанализировать сведения о контрагенте, доступные в сети Интернет и СМИ.