



НДС И НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

19 октября 2016 г.

Первое полугодие 2016 года – статистика по НДС



Взыскания по камеральным проверкам деклараций по НДС увеличились в 1,4 раза и составили 11 млрд руб.



Количество выездных проверок снизилось на 10%, эффективность одной проверки увеличилась в 1,4 раза - до 13,6 млн руб.



В 9 раз снизилось количество заявлений о возмещении НДС компаниями с высокой степенью риска



Рост поступлений по НДС в сопоставлении с полугодием 2015 г. составил 3%

Источник: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6170491/
https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6127327/

Взгляд Минфина РФ

- Предложение Минфина - в 2017 г. повысить НДС до 20%; ставку 10% поднять до 12%, а с 2019 г. увеличивать ежегодно на 2 процентных пункта пока льготная ставка не сравняется со ставкой 20%.

*Газета "Ведомости"
20 сентября 2016 г.*

- "Основные задачи в этой части мы видим в повышении собираемости налогов. ...Именно через *повышение администрирования*, выполнение законодательства в области налогов всеми участниками деятельности, мы будем работать по повышению доходов.

Каких-то других серьезных изменений по сравнению с текущим уровнем налоговых изъятий **не** планируется".

- "Налоговая служба хорошо сработала в части *увеличения собираемости НДС*".

*Антон Силуанов,
Международный инвестиционный форум "Сочи-2016"
30 сентября 2016 г.*

Мнение ФНС РФ по "типичным схемам" ухода от НДС

- "Искусственное" увеличение стоимости товара для завышения вычетов по НДС **при наличии реальных операций** по приобретению товара
- Использование организаций (в ряде случаев прямо или косвенно подконтрольных налогоплательщику), **не осуществляющих** реальной деятельности
- "Дробление" бизнеса с целью применения **льготного режима налогообложения**
- Совершение операций, формально соответствующих требованиям налогового законодательства, однако не имеющих **разумной деловой цели и направленных исключительно на** получение необоснованной налоговой выгоды

Источник - *Письмо ФНС РФ от 31 октября 2013 г. № СА-4-9/19592 "О направлении обзора практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды"*

НДС и необоснованная налоговая выгода: основные категории судебных споров



Совершение фиктивных операций



Совершение реальных операций с "искусственным" элементом



Недобросовестность контрагентов



Учет операций не в соответствии с их экономическим смыслом



Вопросы трактовки законодательства:
операции в зоне риска

Совершение фиктивных операций

По-прежнему обширная судебная практика

■ в пользу налоговых органов (примеры):

- Определение ВС РФ от 6 сентября 2016 г. № 309-КГ16-7558 (ООО "ТСТ")
- Постановление ФАС ДВО от 3 марта 2014 г. № Ф03-489/2014 (ООО "Строительно-Промышленная Компания")
- Определение ВС РФ от 20 июля 2015 г. N 305-КГ15-7274 (ООО "ЧОП Гесар-2")
- Постановление ФАС МО от 3 июля 2013 г. по делу № А40-46654/12-116-100 (ООО "СУ-98")
- Определение ВАС РФ от 20 января 2012 г. № ВАС-17484/11 (ООО "Римок")

■ в пользу налогоплательщиков (примеры):

- Постановление АС СЗО от 10 марта 2015 г. по делу № А05-4601/2014 ("ССМФ "Арктикспецмонтаж"),
- Постановление ФАС ВСО от 5 мая 2014 г. по делу № А74-3950/2013 (ООО "Абакан Вагон Ремонт")

Занижение / завышение стоимости реализуемого имущества

- Примеры:
 - ✓ использование в сделках по реализации недвижимости цен, не соответствующих рыночному уровню (выше или ниже – в зависимости от обстоятельств)
 - ✓ искусственное "перераспределение" стоимости между зданием (т.е. с НДС) и земельным участком (т.е. без НДС)
- Аргументы судов **в пользу налоговых органов**:
 - ✓ цена недвижимости в сделке не соответствовала рыночной стоимости
 - ✓ рыночная стоимость, установленная оценщиком, обоснованно принята инспекцией в целях определения размера недоимки
- **Примеры судебных дел** - Постановление ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305-КГ16-4920 (ООО "Деловой центр "Минаевский"), Определение ВС РФ от 5 сентября 2016 г. № 305-КГ16-10923 (ООО "Внуково-9")

Использование спец. режимов (1)

- Дробление бизнеса с **целью** соответствия критериям спец. режимов
- Аргументы судов **в пользу налоговых органов**:
 - ✓ организации осуществляют один вид деятельности
 - ✓ компании располагаются на одной территории с налогоплательщиком
 - ✓ производственный процесс - единый комплекс
 - ✓ использование общего имущества, трудовых ресурсов
 - ✓ бухгалтерская и налоговая отчетность всех участников схемы направлялась с одного компьютера одним исполнителем
- **Примеры судебных дел** - Определение ВС РФ от 23 января 2015 г. № 304-КГ14-7139 (Когалмыское ГМУП "Культурно-досуговый центр"), Определение ВС РФ от 23 мая 2016 г. № 304-КГ16-4208 (ООО "Ника-Экспорт")

Использование спец. режимов (2)

- Аргументы судов **в пользу налогоплательщиков**:
 - ✓ осуществление самостоятельных видов деятельности
 - ✓ осуществляемая деятельность не является частью единого производственного процесса
 - ✓ с момента создания компании находились на спецрежиме и применяли его без каких-либо претензий со стороны налоговых органов
 - ✓ оказываемые услуги / выполняемые работы имеют различные потребительские свойства (на их осуществление компаниями получены соответствующие лицензии / разрешения)
 - ✓ компании самостоятельно исчисляют налоговые обязательства, направляют налоговые декларации и уплачивают налоги
 - ✓ компании имеют имущество и ресурсы для осуществления деятельности
- **Примеры судебных дел** - Постановление Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 15570/12 (ООО "Металлургсервис"), Постановление АС ВВО от 19 мая 2015 г. по делу № А39-3759/2014 (ЗАО "ЦентрГрупп"), Постановление ФАС ЗСО от 26 мая 2014 г. по делу № А81-4180/2013 (ООО "ВКС-КТВ")

Недобросовестность контрагентов (1)



Судебная практика



Признаки неблагонадежности
контрагентов

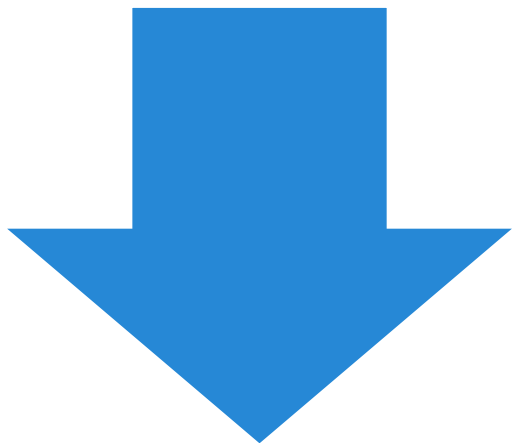


Меры управления риском



Изменения законодательства

Недобросовестность контрагентов (2)



Налогоплательщик не может нести ответственность за действия всех других организаций, участвующих в многоступенчатом процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

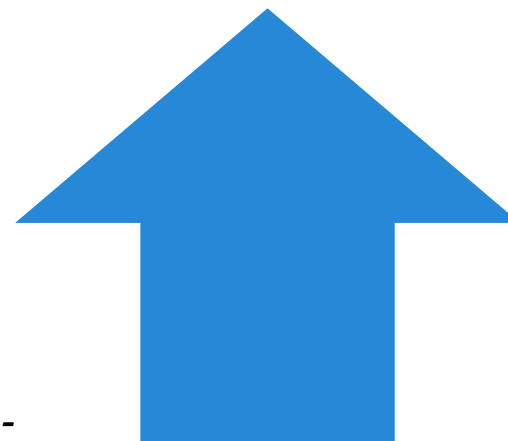
Ст. 57 Конституции РФ, Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О



Налогоплательщик должен проявить такую степень осмотрительности, которая позволит ему рассчитывать на надлежащее поведение контрагентов в сфере налоговых правоотношений.

Негативные последствия выбора партнеров не могут быть переложены на бюджет.

Определение ВС РФ от 22 июля 2015 г. № 304-КГ15-7599 (ООО "Завод ТехноНиколь-Сибирь")



Недобросовестность контрагентов (3)

- Письма Минфина РФ: от 12 сентября 2016 г. № 03-01-11/53156 "О критериях оценки налоговых рисков"; от 12 июля 2016 г. № 03-01-10/41099 "О подтверждении должной осмотрительности при выборе контрагента"
- Судебная практика. Аргументы судов **в пользу налогоплательщиков**:
 - ✓ есть доказательства мер должной осмотрительности и осторожности при выборе не только контрагента, но и их поставщиков 2 и 3 уровня
 - ✓ налоговым органом не доказано, что налогоплательщик знал или должен был знать о фактах ухода от уплаты НДС в цепочке поставок
 - ✓ каждое обстоятельство получения необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и должно быть подтверждено
 - ✓ факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения необоснованной налоговой выгоды
- **Примеры судебных дел** - Определение СКЭС ВС РФ от 4 марта 2015 г. по делу N 302-КГ14-3432 (ЗАО "Горные машины"), Постановление АС ЗСО от 16 декабря 2015 г. по делу № А46-3085/2015 (ООО "Вертикаль") и т.д.

Недобросовестность контрагентов. Меры управления риском

- Запрос документов у контрагентов и их поставщиков – устав, свидетельство о налоговой регистрации, выписка из ЕГРЮЛ, доверенность, бухгалтерская отчетность и т.д.
- Запрос в налоговые органы в отношении контрагентов и их поставщиков – с целью подтверждения выполнения ими своих налоговых обязательств
- Проведение "исследования" через публичные источники (<https://egrul.nalog.ru/>, <https://service.nalog.ru/addrfind.do>, <http://kad.arbitr.ru/>, <http://www.fedresurs.ru/>) или коммерческие базы данных (<https://focus.kontur.ru/>, <http://www.spark-interfax.ru/>)
- Оценка ресурсов, бизнес-репутации и опыта контрагента и его поставщиков для выполнения обязательств по контракту
- Документирование вышеуказанных процедур внутренней политикой компании
- Формирование договорной политики, предусматривающей обязательства и порядок проведения проверки контрагентов, санкции за нарушение контрагентами своих обязательств, в т.ч. покрытие убытков вследствие нарушения процедур проверки

Недобросовестность контрагентов. Изменения законодательства

- Федеральным законом от 1 мая 2016 г. № 134-ФЗ снят режим налоговой тайны в отношении следующих сведений о компаниях:
 - ✓ среднесписочной численности работников
 - ✓ уплаченных организацией суммах налогов и сборов
 - ✓ нарушениях законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии
 - ✓ суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности
- Указанные сведения будут размещаться в форме открытых данных на официальном сайте ФНС
<https://www.nalog.ru/opendata/>
- Сведения будут опубликованы ФНС до 1 июля 2017 г.
- Доступ к этой информации будет бесплатным

Учет операции не в соответствии с ее экономическим смыслом - примеры



Продажа доли "вместо"
имущества



Использование агентских схем

Продажа доли "вместо" имущества

- Передача имущества в уставный капитал вновь созданного юридического лица с последующей продажей доли
- Аргументы судов **в пользу налоговых органов**:
 - ✓ общество было участником компании непродолжительное время
 - ✓ общество не имело инвестиционных и иных деловых целей
 - ✓ общество не рассчитывало на получение дивидендов от вложения имущества в учрежденную компанию
 - ✓ новоучрежденная компания с момента учреждения и до момента реализации доли не вела финансово-хозяйственную деятельность
- **Примеры судебных дел** - Постановление ФАС МО от 28 ноября 2013 г. по делу № А40-103429/12 (ООО "Аэроприбор-Восход"), Определение ВС РФ от 19 января 2015 г. № 305-КГ14-6681 (ООО "Истринское дорожное ремонтно-строительное управление"), Определение ВС РФ от 3 ноября 2015 г. № 305-КГ15-13840 (ООО "АМК-Фарма")

Использование агентских схем

- Учет в составе доходов агентского вознаграждения с целью применения УСН
- Аргументы судов **в пользу налоговых органов**:
 - ✓ заключение агентского соглашения не обусловлено целями делового характера
 - ✓ заключение агентского соглашения не свидетельствует об экономическом эффекте (не позволило улучшить финансово-экономические показатели)
 - ✓ выполняемые налогоплательщиком функции не свидетельствовали об агентском характере деятельности
- **Примеры судебных дел** - Определение ВС РФ от 8 июня 2015 г. № 305-КГ15-5175 (ООО "СТ"), Постановление Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09 (ОАО "Молочный завод "Сыктывкарский")

Вопросы трактовки законодательства: примеры операций в зоне риска



Передача имущества в качестве отступного



Передача имущества в счет выплаты дивидендов



Новация



Оказание электронных услуг

Передача имущества в качестве отступного

Позиция налогового органа - предоставлением отступного было прекращено обязательство по договору займа. Операция не облагается НДС

Аргументы судов в пользу налогоплательщиков:

- ✓ предоставление отступного прекращает первоначальное обязательство путем замены его на другое
- ✓ передача имущества в качестве отступного является реализацией имущества
- ✓ положения пп. 26 п. 3 ст. 149 НК РФ применимы лишь в случае исполнения обязательств перед новым кредитором путем возврата в денежной форме

Примеры судебных дел - Постановление ФАС ЗСО от 15 января 2014 г. по делу № А45-5760/2013 (ООО НПК "Зернопродукт"), Постановление ФАС СКО от 21 ноября 2013 г. по делу № А32-33165/2012 (ООО "ТПК "Кубань")

Передача имущества в счет выплаты дивидендов

Позиция налогового органа – передача недвижимого имущества в счет выплаты дивидендов является объектом обложения НДС (Письмо ФНС от 15 мая 2014 г. № ГД-4-3/9367@ "О порядке исчисления НДС при передаче имущества в счет выплаты дивидендов")

Аргументы судов в пользу налогоплательщиков:

- ✓ законодательство допускает выплату дивидендов недвижимым имуществом
- ✓ передача имущества не является реализацией

Примеры судебных дел - Определение ВС РФ от 31 июля 2015 г. № 302-КГ15-6042 (ОАО "Республиканская инвестиционная компания")

Новация обязательств по договорам поставки на обязательства по договору займа

Сторонами договора поставки заключено доп. соглашение о новации обязательств, в соответствии с которым аванс был переведен в заем

Позиция налогового органа - занижение поставщиком налоговой базы по НДС, налоговый орган переqualificировал заемные средства в предоплату по договору поставки

Решение суда:

- ✓ заключенное соглашение не соответствует понятию новации
- ✓ заключение соглашения о замене одного обязательства другим означает намерение сторон новым обязательством прекратить предыдущее, что влечет невозможность требовать исполнения первоначального обязательства
- ✓ обязательства по договору поставки не прекратились

*Определение ВАС РФ от 28 января 2014 г. № ВАС-364/14
(ООО "Ударник")*

Оказание электронных услуг

- Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 244-ФЗ устанавливает новые правила налогообложения НДС в отношении электронных услуг:
 - ✓ налогообложение НДС операций, совершаемых на территории России в электронной форме / через сеть «Интернет»
 - ✓ определен обширный перечень электронных услуг
 - ✓ специальный порядок регистрации иностранных компаний в ФНС для целей НДС
- Сохранена льгота, предусмотренная ст. 149 НК РФ в отношении передачи эксклюзивных прав / прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (по ряду объектов)
- Судебная практика по применению льготы по ст. 149 НК РФ – например, Определение ВС РФ от 30 сентября 2015 г. № 305-КГ15-1215 (ООО "Мэйл.Ру Геймз")
- С принятием Закона № 244-ФЗ возрастает риск развития практики споров в данной части, в том числе, с точки зрения гражданско-правовой переквалификации операций (услуги, лицензионный договор и т.д.)

Контакты



Елена Зайцева

Партнер

+7 495 221 4400

+7 812 448 7200

elena.zaitseva@dlapiper.com