Андрей Городисский и Партнеры

Информационный Бюллетень

Налоги
Апрель 2013

Концепция необоснованной налоговой выгоды и “дробление бизнеса”

Постановление ВАС РФ № ВАС-15570/12 по делу № А60-40529/2011

Высший Арбитражный Суд РФ в деле № А60-40529/2011 отменил судебные акты нижестоящих судов, которыми были признаны обоснованными налоговые претензии, связанные с выводом налогового органа о получении налогоплательщиком – ООО “Металлургсервис” – необоснованной налоговой выгоды в результате дробления бизнеса и применения специального налогового режима.

Как было установлено судами, налогоплательщик применял специальный налоговый режим – ЕНВД – к своей деятельности по организации общественного питания для работников компании – учредителя. В силу изменений в ст. 346.26 НК РФ, согласно которым для налогоплательщиков, применяющих ЕНВД, вводились ограничения на среднесписочную численность работников и долю участия организаций в уставном капитале, налогоплательщик с 2009 года утрачивал право на применение данного специального режима. В связи с этим было учреждено другое общество, взаимозависимое с налогоплательщиком, в которое с 2009 года были переведены работники и активы налогоплательщика, необходимые для организации общественного питания. Вновь учрежденное общество соответствовало критериям плательщика ЕНВД и продолжило осуществлять деятельность по организации общественного питания на данном специальном режиме. Сам налогоплательщик прекратил осуществление данной деятельности.

Налоговый орган посчитал, что передача данного направления деятельности взаимозависимому лицу была направлена исключительно на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде сохранения права на применение ЕНВД группой взаимозависимых лиц. С позицией налогового органа согласились и суды всех трёх инстанций, сославшись на отсутствие деловой цели дробления бизнеса и обосновав свои выводы ссылкой на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее – Постановление №53).

Коллегия судей ВАС РФ передала дело по надзорной жалобе налогоплательщика в Президиум, указав, что, поскольку налогоплательщик прекратил осуществление деятельности, облагаемой ЕНВД, вывод о дроблении бизнеса, направленном исключительно на получение налоговой выводы, является неверным и представляет собой вмешательство в вопросы экономической целесообразности решений, принимаемых субъектами предпринимательства, что противоречит правовой позиции, выраженной в Постановлении Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 № 3-П.

Президиум ВАС РФ отменил судебные акты и удовлетворил требования налогоплательщика. В настоящее время Постановление ВАС РФ не опубликовано, однако аргументация, примененная в определении о передаче дела в Президиум, представляется соответствующей Постановлению №53 и вышеназванной позиции КС РФ. Действительно, выделение

целого направления деятельности в самостоятельную бизнес-структуру (отдельное, пусть и взаимозависимое юридическое лицо) с очевидностью решает задачи диверсификации деятельности, рисков и бизнес-процессов соответствующей группы компаний.

Представляется, что рассмотренный прецедент будет иметь важное значение как ориентирующий суды на недопустимость произвольных выводов об отсутствии деловой цели в хозяйственных операциях налогоплательщиков и будет способствовать становлению арбитражной практики применения Постановления №53 именно как особого, исключительного инструмента пресечения попыток явных налоговых злоупотреблений, а не метода тотального контроля за экономической целесообразностью деятельности налогоплательщиков. В то же время, данное дело подчеркивает особую важность подготовки доказательств того, что диверсификация деятельности имеет реальную деловую цель и повлекла за собой действительные организационные изменения в деятельности налогоплательщика (в частности, организационное выделение служб, ответственных за управление соответствующими видами деятельности). О таких доказательствах целесообразно позаботиться до формального закрепления осуществленной диверсификации.

Концепция необоснованной налоговой выгоды и распределение расходов внутри группы компаний

Постановление ФАС Московского округа от 25 марта 2013 г. № А40-62131/12-91-355

ФАС Московского округа в постановлении от 25 марта 2013 г. № А40-62131/12-91-355 признал правомерным вывод налогового органа о необоснованном включении затрат на консультационные услуги в состав расходов налогоплательщика. Суд согласился с мнением налогового органа о том, что сделка по оказанию консультационных услуг налогоплательщику носит фиктивный характер, консультационные услуги реально не оказывались, деловая цель в приобретении услуг отсутствует, а многократное увеличение объемов услуг по сравнению с прошлым налоговым периодом документально не подтверждено.

Налогоплательщик обосновывал свои расходы приобретением у головной компании консультационных, технических и вспомогательных услуг. В дальнейшем, по утверждению налогоплательщика, данные услуги использовались им для оказания консультационных услуг другим российским организациям, взаимозависимым с ним и с головной компанией (далее – компании Группы). В конце налогового периода налогоплательщик заключил с головной компанией дополнительные соглашения к консультационному договору, которые предусматривали увеличение объема оказываемых услуг в 25 раз. Налоговая инспекция отказала во включении увеличенной суммы затрат на оплату услуг головной компании в состав расходов налогоплательщика.

Суд установил, что в действительности услуги, которые должны были оказываться в соответствии с дополнительными соглашениями налогоплательщику и далее компаниям Группы, оказывались головной компанией непосредственно участникам Группы. Кроме того, суд пришел к выводу, что спорные услуги не могли быть оказаны в действительности, так как дополнительные соглашения на их оказание в текущем году были заключены в конце года, когда эти услуги уже должны были быть оказаны. В связи с этим, был сделан вывод о недействительности (фиктивности) сделки по приобретению дополнительного объема услуг.

Суд также учел отсутствие доказательств реального оказания услуг (переписки, детализированного отчета консультанта,

показания свидетелей и т.д.). Предоставленные же налогоплательщиком акты приемки-передачи не конкретизируют объемы услуг и не подтверждают увеличения.

Данный пример подтверждает особое внимание, которое налоговые органы оказывают расходам, распределяемым внутри группы компаний посредством консультационных, управленческих и иных аналогичных договоров, а также необходимость тщательной проработки доказательств реальности и экономической оправданности таких расходов.

“Подотчетные” денежные средства и НДФЛ

Постановление ВАС РФ №14376/12 от 05.03.2013 по делу № А53-8405/2011

Денежные средства, выданные работникам под отчет и израсходованные ими, подлежат включению в их налоговую базу по НДФЛ, если не представлены первичные бухгалтерские документы, подтверждающие израсходование средств, а приобретенные товары (работы, услуги) не приняты организацией к бухгалтерскому учету. К такому выводу пришел ВАС РФ в Постановлении №14376/12 от 05.03.2013 по делу № А53-8405/2011.

Налоговый орган, проведя выездную налоговую проверку общества, установил, что работники регулярно снимали наличные денежные средства со счетов работодателя. При этом отсутствуют первичные документы, подтверждающие израсходование средств на заявленные цели (приобретение сельскохозяйственной техники). Приобретенные товары не принимались обществом к бухгалтерскому учету. Расходы работников принимались обществом на основании одних лишь авансовых отчетов.

Налоговый орган признал данные суммы подлежащими включению в налоговую базу работников, привлек общество к налоговой ответственности за невыполнение обязанностей налогового агента. Суды первой и апелляционной инстанции согласились с налоговым органом. ФАС СКО решения нижестоящих судов отменил, но ВАС РФ решил оставить их в силе. Суд указал, что обязанность работника предоставить отчет об израсходовании денежных средств с приложением подтверждающих документов предусмотрена действовавшим на тот момент порядком. Основанием же для записей в регистрах учета (оприходования приобретенных товаров) являются первичные документы, соответствующие требованиям пункта 13 Приказа Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации". Соответственно, при невыполнении требований о предоставлении первичных документов вместе с авансовым отчетом и о принятии приобретенных товаров к учету денежные средства, выданные подотчетным лицам, соответствуют критериям дохода, облагаемого НДФЛ согласно ст. 210 НК РФ.

При реализации имущества налогоплательщика, признанного банкротом, НДС налоговым агентом не удерживается

Постановление Пленума ВАС РФ от 25 января 2013 г. № 11 «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом»

Согласно п. 4.1 ст. 161 НК РФ, действующего с 1 октября 2011 г., при реализации имущества (имущественных прав) должников, признанных банкротами, налоговая база по НДС определяется как сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога, при этом НДС подлежит исчислению расчетным методом. Налоговым агентом при

этом признается покупатель имущества банкрота. Иными словами, налоговый агент должен удержать налог непосредственно из выкупной стоимости имущества.

В то же время, данные положения НК РФ входят в противоречие с порядком распределения конкурсной массы, установленным п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве (налоговые обязательства отнесены к четвертой очереди среди текущих платежей), а при продаже заложенного имущества нарушают порядок распределения выручки от продажи предмета залога, предусмотренный ст. 138 Закона о банкротстве.

В названном Постановлении ВАС РФ подтвердил сложившийся ранее в арбитражной практике подход, согласно которому приоритет в данной коллизии отдается положениям законодательства о банкротстве, в связи с чем денежные средства за реализованное имущество перечисляются покупателем и распределяются далее конкурсным управляющим без удержания налога. Данное Постановление, разрешая правовую коллизию в пользу частных субъектов - налогоплательщиков и налоговых агентов - придает определенность правоотношениям, связанным с расчетами при реализации имущества банкротов, а законодателя ориентирует на недопущение противоречий между налоговым законодательством и иными отраслями права.

* * *

Настоящий обзор не является консультацией и/или иной формой правовой помощи адвоката клиенту и составлен исключительно для целей информирования получателя о некоторых актуальных изменениях законодательства РФ и развитии правоприменительной практики. Использование содержащихся в настоящем обзоре сведений применительно к конкретным ситуациям может потребовать разъяснений с учетом соответствующих целей и обстоятельств. За дополнительной информацией просьба обращаться по телефону +7 (495) 933 75 67 или по электронной почте office@agp.ru

Андрей Городисский и Партнеры

119019, Россия, г. Москва, ул. Знаменка, д. 13, стр. 3, этаж 3.
Тел.: +7 (495) 933-75-67, 691-98-13, 697-48-31, 697-63-94.
Факс: +7 (495) 697-92-26. E-mail: office@agp.ru.
Internet: http://www.agp.ru