



Высшая школа
Главбух

school.glavbukh.ru

Налоговая оптимизация во втором полугодии 2020 г.

Алексей Артюх, партнер
юридической компании Taxology



Высшая школа
Главбух

school.glavbukh.ru

Безопасная налоговая экономия?





Возможности, прямо предусмотренные законом

- Ревизия экономически обоснованных расходов (в т.ч. ретроспективно)
- Инвестиционный налоговый вычет
- НИОКР
- Пониженные ставки в рамках региональных льгот
- Функциональное экономически обоснованное разделение бизнеса
- Региональные инвестиционные проекты, СПИК, ТОР, Сколково
- Резервы, создаваемые в налоговом учете
- «Резервы» из судебной практики: оптимизация расходов в ритейле, страховые взносы и т.п.



Ретроспективная оптимизация. Преимущества

- Инициативная проверка отдельных хозяйственных операций в налоговом органе, не дожидаясь выездной проверки
- Возможность планирования и учета уже сейчас операций и рисков на будущее в зависимости от результатов КНП
- Отсутствие рисков привлечения к ответственности по результатам КНП, поскольку налог уже уплачен в бюджет
- Получение финансово значимого эффекта в текущем периоде («живые деньги» из бюджета), а не в перспективе будущих лет
- Нет рисков для «расходных» налогов – переплата влияет на налог на прибыль в текущем периоде (Определение СКЭС ВС РФ от 08.11.16 № 308-КГ16-8442, ЗАО «Недра»)



Срок возврата (зачета) налога

- Заявление о возврате (зачете) должно быть подано в течение трех лет со дня излишней уплаты (п. 7 ст. 78 НК РФ)
- Срок распространяется и на абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ
- Возврат переплаты по налогу на прибыль с даты годовой декларации (28.03) распространяется и на авансовые платежи (ППВАС № 17750/10 от 28.06.11 и п. 79 Постановления Пленума ВАС РФ № 57 от 30.07.13)
Определение ВС РФ от 03.09.2015 № 306-КГ14-6527
(ООО «Старатели-Новоспасское»)
- Исковой порядок возврата: 3 года с даты, когда узнал или должен был узнать об излишней уплате
п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ № 65 от 18.12.2007



Основные налоговые резервы

- на отпуска и вознаграждения по итогам за год
- по сомнительным долгам
- на НИОКР
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание
- на ремонт основных средств
- на особо сложный и дорогостоящий ремонт

Возможность оптимизации достигается (если достигается) за счет переноса расходов во времени. Минус: неиспользованный резерв, как правило, подлежит восстановлению в конце года.



Возможности резерва по сомнительным долгам

Расчет резерва отдельно по разным категориям сделок (например, реализация товаров населению и прочим покупателям) и не включать отдельные категории долгов в резерв

АС СКО от 20.01.2016 N° А01-25/2015

Резерв можно создавать в том числе по задолженности, которая в будущем может и не стать безнадежной

ФАС МО от 05.12.2012 N° А41-40128/11



Резерв на особо сложный дорогостоящий капитальный ремонт

- ✓ Эффективный способ «налогового кредитования»
- ✓ Результат достигается за счет возможности учесть в текущих расходах затраты на будущие ремонты в течение нескольких лет
- ✓ Необходимые условия:
 - Создание резерва на текущий ремонт
 - Наличие планов-графиков ремонтов на несколько лет вперед
 - Наличие плановых смет предстоящих ремонтов
 - Межремонтный период одних и тех же ОС – не менее 3 лет
- ✓ Понятия «сложный» и «дорогостоящий» - оценочные, могут быть закреплены в УП исходя из особенностей деятельности налогоплательщика



Условия создания резерва на ремонт

- ✓ Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения ОСДКР основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта
- ✓ Условие - в предыдущих налоговых периодах (3 года) указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись (Письмо Минфина России от 29 ноября 2005 г. N 03-03-04/1/386)
- ✓ Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения.



Функциональное «дробление» бизнеса по направлениям

! Небезопасно!

- Экономическая самостоятельность (ресурсы, контрагенты, персонал, риски)
- Функциональное разделение (в т.ч. различные виды деятельности)
- Отличие в составе бенефициаров
- Различие экономических потоков
- Отсутствие искусственности

См. Письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. N° СА-4-7/15895@



Оптимизация страховых взносов

- Не все выплаты персоналу связаны с исполнением трудовой функции – некоторые выплаты компенсационного характера, не зависящие от трудового вклада, стажа и квалификации, возможно исключить из облагаемой базы (служебное жилье, командировки, матпомощь и др.)
- Запрет на необоснованные ограничения на возврат (зачет) переплат по страховым взносам как за периоды, истекшие до 01.01.2017, так и позднее, в отсутствие объективных на то ограничений (к таковым относится наступление страхового случая – выход застрахованного лица на пенсию с назначением ему выплат на момент подачи заявления)

Постановление № 32-П от 31.10.2019
(ООО «Газпромнефть-Развитие»)



Оптимизация НДС – миф?

- «IT-маневр»-2020
- Разграничение облагаемых и необлагаемых видов деятельности, использование нулевых ставок
- Квалификация природы отношений: Постановление КС РФ от 30 июня 2020 г. N 31-П по жалобе Gazprom Neft Trading GmbH



«Игры с амортизацией»

- Разумное и обоснованное разукрупнение излишне крупных объектов основных средств (по признакам функциональной самостоятельности, предназначения, ОКОФ и сроков полезного использования)
- Изменение амортизационной группы, срока полезного использования
- Применение амортизационной премии
- Специальные коэффициенты амортизации: лизинг, наилучшие доступные технологии, высокая энергетическая эффективность, СПИК, СЭЗ/ОЭЗ и т.п.
- Обоснованная переквалификация реконструкции и модернизации ОС в текущий ремонт (в т.ч. по неотделимым улучшениям)



Инвестиционный налоговый вычет – альтернатива амортизации с 2018 г. по 2027 г.

- уменьшает непосредственно сумму налога, а не налоговую базу
- равен сумме расходов, формирующих первоначальную стоимость амортизируемых 3-7 групп, либо расходов на модернизацию, реконструкцию, тех. перевооружение (объекты можно выбирать)
- При продаже ОС до истечения СПИ – восстановление налога с доплатой пени (расходы можно учесть в периоде продажи)
- 10% расходов – в зачет федеральной части налога (вплоть до нуля, перенос излишка не предусмотрен)
- 90% расходов – в зачет региональной части налога; излишки могут быть перенесены, если региональный закон позволяет, есть предельный размер вычета в периоде:

разница между суммой налога без учета вычета, и с применением ставки 5% (если иная ставка не установлена субъектом федерации)



Инвестиционный налоговый вычет все во власти регионов

Субъект федерации принимает решение о:

- Введении вычета для объектов, которые «относятся» к организациям и обособленным подразделениям по месту их нахождения на его территории («территориальная привязка»)
- Круге объектов, для которых работает вычет
- Категориях налогоплательщиков, которым разрешен вычет
- Порядке расчета предельного размера вычета

Проблемы:

- Экономические выгоды для субъектов от вычета?
- Условия, при которых выгодно использование вычета компаниями?
- Неопределенность «территориальной привязки» для движимого имущества



Права субъектов РФ на установление льгот

налог на имущество: При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками (п. 2 ст. 372 НК РФ).

налог на прибыль: Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента (п. 1 ст. 284 НК РФ).

НО: отмена региональных льгот по налогу на прибыль с 2023 года, кроме тех, которые прямо предусмотрены НК РФ (с 2019 года не могут приниматься новые льготы, а ставки по старым могут быть повышены)



Виды льгот по классификации TAXOLOGY

- **открытые:** носят заявительный характер, не требуют предварительных согласований с органами власти субъекта РФ
- **закрытые:** требуют заключения соглашения с уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ

«издавая подзаконный акт, конкретизирующий основания применения льготы, губернатор края выходит за пределы своих полномочий, установленных федеральным налоговым законодательством»

Определение ВС РФ от 13.02.2007 № 44-Г08-8



«Дедушкина оговорка»

«Налогоплательщик получил право на льготу до 01.01.01. Использование льготы, предоставленной ему ранее действующим законодательством на трехлетний срок, относится к длящимся налоговым правоотношениям, к которым не может применяться новый налоговый закон, ухудшающий положение налогоплательщика. Преимущество общества, применяемое им по сравнению с другими налогоплательщиками, должно быть сохранено до окончания срока действия предоставленной льготы».

«+» Постановление ВАС РФ от 02.09.2003 № 3562/03
(ПепсиКо Холдингс)

Пункт 8 Обзора практики ВС РФ от 12.07.2017
(о защите прав иностранных инвесторов)



Налоговые преимущества РИП

Налог на прибыль

при доле реализации товаров, произведенных в результате выполнения РИП, не менее 90% в общем объеме доходов:

- ставка в федеральный бюджет – 0% на 10 лет
- ставка в бюджет субъекта – не более 10%

2. НДС (кроме углеводородов и подземных вод)

к налоговой ставке применяется понижающий коэффициент территории добычи ПИ (Ктд), но экономия не более размера капвложений:

0 - в течение первых 2-х лет; 0,6 - с 7 по 8 год;

0,2 - с 3 по 4 год; 0,8 - с 9 по 10 годы;

0,4 - с 5 по 6 год; 1,0 - в последующие периоды.



Как получить льготу?

- ✓ Соответствие налогоплательщика требованиям к участникам РИП (федеральные + региональные требования) – ст. 25.9 НК РФ
- ✓ Соответствие инвестпроекта требованиям РИП – ст. 25.8 НК РФ
- ✓ Включение в региональный реестр участников РИП:
инвестиционная декларация (в Сибири и на ДВ можно без включения в реестр)
- ✓ Соответствие деятельности налогоплательщика указанным критериям в течение всего срока применения льготы



Требования к РИП. Капитальные вложения

объем капитальных вложений в соответствии с инвестиционной декларацией не может быть менее:

- 50 млн. в течение 3 лет с момента включения в реестр РИП
 - 500 млн. руб. в течение 5 лет с момента включения в реестр РИП
- Законом субъекта минимальный объем может быть увеличен

Капвложения включают в себя затраты на создание (приобретение) амортизируемого имущества. Не учитываются затраты на создание (приобретение) :

- зданий, сооружений на земельном участке для РИП, понесенные до включения в реестр
- амортизируемого имущества, ранее учтенные при реализации иного РИП



Изменения в СПИК и РИП 2019 года

- ✓ Возможность отдельного учета налоговой базы по деятельности в рамках СПИК и РИП (опция общей базы при выполнении критерия 90% сохраняется – выбор опции неизменен на весь срок СПИК/РИП)
- ✓ Нулевая ставка в ФБ – на весь срок СПИК
- ✓ Ставка в РБ – до нуля на весь срок СПИК, но не позднее периода достижения расходов бюджетов уровня 50% от капвложений в СПИК (методика утверждается Минфином)
- ✓ При расторжении СПИК вследствие нарушения существенных условий – доплата сэкономленного налога с начала применения режима СПИК
- ✓ Ретроактивное действие изменений для компаний, которые в соответствии с учредительными документами созданы для реализации СПИК и выполняется «критерий 90%» хотя бы в одном периоде (созданные до поправок компании вправе применять новые правила)
- ✓ Ограничение налоговой экономии по РИП размером капвложений
- ✓ Возможность ведения единого технологического процесса на территории нескольких регионов с режимом РИП



Мегальготы территорий опережающего развития

Вид льгот	Без льгот	Льготный период для резидентов, годы									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Налог на прибыль	20%	0% с момента получения прибыли						2%			
федеральный		% с момента получения прибыли						10%			
региональный											
Налог на имущество	2,2%	0%						1,1%			
Коэффициент к налогу на добычу полезных ископаемых	1	0	0,2		0,4		0,6		0,8		
Земельный налог	Не превышает 0,3% по землям с/х назначения, 1,5% в отношении прочих ЗУ –	0%			В соответствии с нормативными правовыми актами органов местного самоуправления						
НДС, проведение работ (услуг)	18%	Ускоренная процедура возмещения НДС									
Страховые взносы	30%	7,6%									
Неналоговые льготы	–	Режим свободной таможенной зоны, упрощенный режим привлечения рабочей силы, особый порядок разрешительных процедур									



Льготные ошибки. Дело VW.

Закон Калужской области «О налоге на имущество» от 10.11.2003 № 263-ОЗ: «Период освобождения установлен в зависимости от общей суммы фактически осуществленных капитальных вложений в течение первых трех лет реализации инвестиционного проекта»

«Налоговая льгота не может быть установлена или применена (право на льготу не может возникнуть) в отношении того, что в соответствии с законодательством о налогах и льготах не является объектом налогообложения»

«-» Определение ВС РФ от 17.12.2015 № 307-КГ15-13106



Льготные ошибки. Делить на ноль нельзя.

Закон Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» от 27.11.2003 N° 109-З: «Льгота предоставляется при соблюдении следующих условий:

- темп роста налоговой базы по налогу на прибыль будет не ниже темпа роста цен производителей (в среднегодовом исчислении) для организаций обрабатывающих производств»

«Налогоплательщик, имевший в базовом году убыток, производя расчет темпа роста налоговой базы по налогу, так и не указал полученное в результате данного расчета значение темпа роста, что влечет невозможность сравнения показателей темпа роста потребительских цен с темпом роста налоговой базы по налогу на прибыль организаций»

«-» Постановление 1 ААС от 20.08.2013 N° А43-1362/2013



Соглашение с регионом как защита от рисков

«Наличие длящихся правоотношений, к которым относится реализация инвестиционных проектов по заключенным с Правительством Тульской области соглашениям, позволяет ОАО "Пивоваренная компания "Балтика" рассчитывать на те условия, которые были оговорены в момент начала реализации данных проектов, в том числе и на применение льготного налогообложения».

«+» Постановление ФАС ЦО от 30.06.2010
№ А68-13532/09



Невыполнение условий инвестиционного соглашения

«Недостижение прогнозных показателей само по себе не препятствует исполнению инвестиционного соглашения и применению налоговых льгот».

«+» Решение АС Забайкальского края
от 12.08.2015 А78-1324/2015



Льготные ошибки. Цель льготирования.

Предоставление льготы по налогу на прибыль в рассматриваемой ситуации на начальном этапе разработки (внедрения) того либо иного технологического процесса, в том числе и основных средств, само по себе подразумевает развитие предприятия, достижение экономического результата, получение прибыли (дохода), создание социальной структуры (рабочих мест), уплата в дальнейшем налогов и сборов, то есть освобождение конкретного налогоплательщика от уплаты налога на основании закона направлено, в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности. При отсутствии конечного результата (создание инвестиционного проекта) нарушается цель введения (принятия) льготы.



Невыполнение соглашения – убытки?

В силу пункта 3.3 соглашения в случае расторжения соглашения по причине существенного нарушения со стороны инвестора, инвестор обязуется возместить в бюджетную систему Российской Федерации сумму накопленных льгот по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций (с уплатой пени).

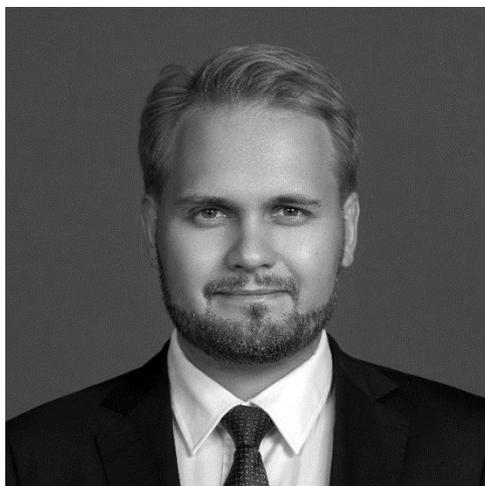
Таким образом, расторжение инвестиционного соглашения по вине инвестора является безусловным основанием для применения к нему имущественной ответственности в настоящем случае, с учетом избранного инвестором режима наибольшего благоприятствования, в виде возмещения бюджету суммы накопленных льгот по налогу на прибыль, составившей за период с 2014 года по 31 марта 2019 года 142 719 654,00 руб.



Тренды по льготам

- ✓ Снижение числа «общедоступных» льгот
- ✓ Принцип «льготы в обмен на инвестиции»
- ✓ Уход в «индивидуальные договоренности» (законопроект Минфина об инвестиционной деятельности)
- ✓ Увеличение размера капвложений
- ✓ Требования в виде «социальной нагрузки» для инвесторов

Если у Вас возникнут дополнительные вопросы:



Алексей Артюх
Партнер Taxology

+7 962 365-98-49
artyukh@taxology.ru

г. Москва, ул. 8 Марта, д. 1, стр. 12,
первая слева башня БЦ «Трио», 5 этаж
+7 (495) 771-75-74
www.taxology.ru



О Taxology



Юридическая компания **Taxology** с 2002 года специализируется на сложных и неоднозначных вопросах корпоративного



Офис компании расположен в Москве, однако география услуг охватывает все регионы России



Taxology - одна из наиболее успешных юридических фирм в сфере разрешения налоговых споров: с 2015 года наши юристы одержали 16 побед в Верховном Суде РФ.



Среди клиентов **Taxology** известные российские и международные корпорации, более 25-ти из которых входят в рейтинг ТОП-100 по версии агентства РБК. Нам доверяют Альфа-банк, Балтика, Еврохим, X5, Макдоналдс, Сибур и более десятка других крупных холдингов.

25+

компаний на абонентском консультационном обслуживании в 2018 году

5+

ВУЗов пригласили наших юристов в качестве преподавателей

500+

консультаций в год

3,7 млрд руб.

совокупный возврат налогов для одного из клиентов

1,1 млрд руб.

самый крупный налоговый спор, выигранный в суде

50+

налоговых споров в год ведут наши специалисты