

13 октября, 2017, Golden Ring Hotel
EPC-проекты без рисков
Перезагрузка

STUART'S
LEGAL



EPC & EPCM

Private Public Partnership

Oil & Gas

Вопросы финансирования и оценки возможных налоговых рисков по ЕРС Договору на примере Договоров КОСТ+

Сухов Андрей Михайлович

Заместитель генерального директора
по экономике и финансам российско-Южно-Корейского
СП ООО «ОМЗ-Дэлим»

13 октября 2017

Роль ЕРС подрядчика и преимущества ЕРС Договоров



- Основные виды договоров Lump Sum (фиксированная сумма) и Cost+ (возмещаемые затраты + вознаграждение).
- Основная роль ЕРС подрядчика – интегратор.
- Экономия времени (сжатие графика) – главное преимущество.
- Второе – сквозная технологическая ответственность ЕРС подрядчика. Проектирование, поставки, стройка, выход на проектную мощность – все покрывается технологическими и производственными гарантиями генподрядчика.
- Третье – сквозное видение технических решений (для ЕРС подрядчиков с опытом).
- Четвертое – снижение цены рисков. Цена рисков может составлять 50-100% от первоначального бюджета.
- Пятое – Банковское и проектное финансирование.
- Российское законодательство не в полной мере позволяет раскрыть потенциал ЕРС контрактов. Например, формальный запрет на начало строительства, без разрешения на строительство, которое можно получить только после прохождения ГлавГосЭкспертизы.

Мода на ЕРС Договоры и реальность

- Ответственность ЕРС Ген Подрядчика зачастую существенно больше чем прибыль от каждого договора. Соответственно, ЕРС подрядчик должен обладать либо достаточным собственным капиталом, либо надежными гарантиями учредителей, чтобы покрыть такую ответственность.
- Финансирование ЕРС ген. Подрядчика, особенно на начальном этапе проекта должно быть гарантировано либо кредитами банка и/или учредителей, либо платежами от Заказчика. Очень важно предусмотреть графики платежей и увязать по сквозному и зеркальному принципу Получаем финансирование от Заказчика – даем финансирование суб-подрядчикам.
- Необходимы надежные отношения с качественными суб-подрядчиками, обладающими к тому же хорошей финансовой устойчивостью. Также должна быть предусмотрена возможность оперативно заменить любого суб-подрядчика в случае, если текущий суб-подрядчик не может продолжать деятельность.
- Необходимо знание рынка и цен субподрядчиков с тем, чтобы даже при контракте КОСТ+ на уникальное сложное оборудование быть способным оценить стоимость всего проекта. Базы данных по оценке стоимости сложных объектов – одно из основных преимуществ и один из основных активов ЕРС ген. Подрядчиков.
- ЕРС Ген подрядчику необходимы существенные инвестиции в ИТ, для хранения, сличения версий, обработки и использования чертежей, рабочей и проектной документации. Зачастую Заказчик также может предъявлять требования к ИТ инфраструктуре.

Практический пример. ЕРС Контракт: Цена субподрядчиков +10% Этап авансирования Заказчиком Проектных работ, Поставки оборудования, СМР в адрес ГенПодрядчика

Операции по договору	Налоговые риски
<p>1. Генподрядчик выставляет Заказчику: счет на оплату (=счет Субподрядчика), счет на вознаграждение, Акт на вознаграждение 10%.</p> <p>2. ГенПодрядчик получает денежные средства от Заказчика на р/счет:</p>	<p>1. ФНС может переквалифицировать выручку по Актам на вознаграждение в аванс, если в предмете договора не поименована такая услуга.</p> <p><u>Риски Генподрядчика</u> В части авансов за работы по проектированию и поставку Оборудования, вознаграждение по которым было начислено ранее у Генподрядчика возникнет переплата в бюджет по НДС и по налогу на прибыль.</p> <p>Если данная проблема будет обнаружена до истечения срока исковой давности три года, то Генподрядчик сможет зачесть указанную переплату в текущем периоде. После истечения 3х летнего срока Генподрядчик потеряет сумму переплаты и зачесть ее не сможет.</p> <p><u>Риски Заказчика</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Риск необоснованного возмещения из бюджета НДС с суммы затрат на вознаграждение, не поименованное в предмете договора. 2. В случае переквалификации ФНС вознаграждения в авансы, возмещение НДС из бюджета должно было производиться только в части фактически уплаченных в адрес Генподрядчика сумм, т.е. если были удержания, без фактических выплат Генподрядчику, то возмещение НДС в отношении таких сумм быть не должно. На сумму такой недоимки по НДС начисляются пени в размере 1/300 ставки ЦБ РФ за каждый день просрочки, плюс штраф до 40% от суммы недоимки.
<p>В части счета Субподрядчика, который перевыставляется Генподрядчиком Заказчику: Полученные денежные средства ГенПодрядчик считает авансом, выставляет на них счет-фактуру Заказчику как на аванс, начисляет и уплачивает в бюджет НДС с Аванса.</p> <p>В части вознаграждения Генподрядчика: На полученное вознаграждение в размере 10% от суммы счета субподрядчика ГенПодрядчик признает выручку на основании подписанного с двух сторон Акта об оказании услуг. Вопрос – что это за услуги? Такие услуги могут быть, НЕ поименованы в Предмете договора. Предметом договора являются обязательства по проектированию, поставке оборудования и СМР.</p> <p>В случае, если Заказчик применяет удержания, то Генподрядчику становится некомфортно с точки зрения движения денежных средств. Допустим удержания составляют половину вознаграждения. Тогда Генподрядчик платит налог с 10% вознаграждения, а получает деньгами только половину.</p> <p>В случае, если для минимизации налоговых последствий разбить вознаграждение и выставлять только сумму, не подлежащую удержанию, то в части вторых 5% вознаграждения (которые должны быть удержаны Заказчиком и не выплачены Генподрядчику) по ПБУ 2/2008 признается <u>выручка в Бух Учете</u>, формируются временные разницы по доходам в Налоговом Учете. Но в этом случае возникает неопределенность, что Заказчик не передумает выплачивать оставшуюся часть вознаграждения.</p>	<p>2. ФНС признает услугу, упомянутую в актах на вознаграждение до момента передачи реальных работ/поставок как отдельный вид услуги и выручку по актам на вознаграждение в размере 10% или 5% в качестве налоговой базы обоснованным. НО - в момент перехода права собственности на работы/поставки возникает риск расчета ФНС налоговой базы с учетом себестоимости работ/товаров+10%, т.е. риск двойного налогообложения, т.к. вознаграждение в размере 10% уже получено Генподрядчиком, а теперь реализация идет по себестоимости. А если начислить реализацию как затраты +10%, то что делать с уже признанным вознаграждением?</p>

Практический пример. ЕРС Контракт: Цена субподрядчиков +10% Этап сдачи Заказчику Проектных работ, СМР, Поставки оборудования

Операции	Налоговые риски при проверке ФНС
<p>ГенПодрядчик осуществляет приемку работ у Субподрядчика и сдачу работ Заказчику:</p> <ul style="list-style-type: none">- по акту (проектирование, РД);- Накладная ТОРГ-12 (поставка оборудования);- КС-2, КС-3 (выполненные СМР) <p>Выручка в БУ = (себестоимость по акту Субподрядчика/ накладной Поставщика + вознаграждение 10%) согласно ПБУ 2/2008 (п.8)</p> <p>Расходы – на основании фактически понесенных затрат по актам подрядчиков.</p> <p>Генподрядчик должен начислять НДС по реализации с себестоимости по акту субподрядчика + акт на вознаграждение. НДС принимается к зачету с суммы заченного по Акту аванса по принятой Заказчиком работе/поставке.</p> <p>Выручка в НУ = себестоимость по акту Субподрядчика + вознаграждение 5 или 10% в зависимости от того выставляется ли счет два раза по 5% или один раз на 10%.</p>	<p>В момент исполнения ГенПодрядчиком обязательств перед Заказчиком по передаче Проектных работ, СМР, поставки оборудования и материалов, ФНС будет исходить из факта, что в соответствии с пп.1 п.1 ст.167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является день передачи работ, товаров. Учитывая, что размер вознаграждения 10% представляет собой часть цены тех работ, услуг, стоимости оборудования, которые Генподрядчик должен выполнить/поставить налоговая база по реализации возникает в момент подписания акта сдачи-приемки выполненных работ, накладных ТОРГ-12 на поставку оборудования и должна определяться исходя из цены по договорам субподряда «плюс» 10% от указанной цены на дату подписания Акта приемки работ, накладной на поставку товара Заказчиком. Начисление налогов в прошлые периоды по ранее выставленным актам на вознаграждение не снимет риска увеличения базы по налогам на 10% в момент сдачи Заказчику работ и поставки товаров. Если такие прошлые периоды будут за пределами «трехлетнего срока» Генподрядчику не удастся вернуть/зачесть из бюджета излишне уплаченные суммы налогов (в части разницы между суммой исчисленного вознаграждения и фактически полученной суммой вознаграждения). Предоставить уточненную декларацию за периоды за пределами «трехлетнего срока» можно, но вернуть налог по такой декларации – нет (п.7 ст.78 НК РФ)</p> <p>При этом существует риск доначисления ФНС не только базы по налогам в периоде передачи работ/товаров Заказчику, но и пени и штрафов до 40% от недоплаченных в бюджет сумм.</p> <p>Данный риск может усиливаться в случае, если ГенПодрядчик и Заказчик являются взаимозависимыми лицами и сделка между ними подлежит обязательному контролю со стороны ФНС на предмет формирования цены на основании стат. 105.14 НК РФ (трансфертное ценообразование).</p>

Налоговые риски по действующей редакции договора усугубляются вступлением в силу с 18.08.17г. Статьи 54.1 Налогового Кодекса РФ О необоснованной налоговой выгоде:

Пункт 1 статьи 54.1. НА УРОВНЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот, подмены понятий в сделках и т.п.
В этой связи налоговым органам при доказательстве фактов неисполнения обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо получить доказательства умышленного участия проверяемого налогоплательщика, обеспеченного в том числе действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.
Основной целью совершения сделки (операции) не должна являться неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога из бюджета:

Об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на неуплату налога, могут свидетельствовать **факты**:
•юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости контрагентов от проверяемой компании;
•проведения транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей;
•свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности.

Одновременно с Федеральным законом ФНС РФ выпустила письмо от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@

«О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», в котором Налоговая служба требует на основе положений данного закона выявлять схемы ухода от налогов. Это говорит о том, что благодаря использованию положений ст. 54.1 у налоговых органов появился огромный потенциал для налоговых доначислений. В связи с этим организациям необходимо больше внимания уделять оформлению сделок и оценить риски признания применяемых схем налоговой оптимизации незаконными в свете положений указанной статьи и комментария к нему ФНС РФ.

Налоговое ведомство вместе со Следственным комитетом Методические рекомендации для налоговиков на местах (Письмо ФНС от 13.07.17г.№ЕД-4-2/13650).

В методичке впервые четко прописали, что считать умыслом в неуплате налогов. Главный признак умышленности — имитация. Например, сознательное построение искаженных, искусственных договорных отношений и имитация деятельности. Подобные действия руководства компании свидетельствуют, что это не случайность. Умышленное нарушение — когда виновные лица осознают незаконность своих действий (п. 2 ст. 110 НК РФ и п. 4 Методических рекомендаций).

Если умышленные действия доказаны, налоговые обязательства, возникшие в результате, должны быть скорректированы в полном объеме.

Для компаний новый подход к проверкам опасен удвоенным штрафом за неуплату налогов и взносов. Для главбуха и директора выше риск стать обвиняемыми по уголовному делу.

Практический пример. ЕРС Контракт: Цена субподрядчиков +10% Возможные сценарии изменения договора с целью минимизации налоговых рисков Вариант 1

Установить в договоре стоимость Проектных работ, поставки Оборудования, СМР для Заказчика с учетом наценки 10%.

Выставлять Заказчику счет на аванс с учетом стоимости работ по счету подрядчика +нацен-ка10%. При поступлении на р/счет ден.средств от Заказчика начислить НДС с аванса на всю сумму, выставить Заказчику счет-фактуру на аванс по работам, товарам.

Установить в договоре условия сдачи объема работ по расценке либо поэтапную сдачу работ Заказчику на основании:

- подписанных Актов, накладных ТОРГ-12, КС-2, КС-3 и счет-фактуры на реализацию.

На этом основании Признать в Налог.Учете выручку по методу:

1.доходы = документально подтвержденные расходы на ПД, РД, СМР (Акты субподрядчиков), ГТД и накладные Поставщиков+ наценка10% при отсутствии этапов в договоре ЛИБО

2. Признать НУ выручку по документально подтвержденным, принятым Заказчиком этапам зеркально с работами, принятыми у Подрядчиков.

Стоимость = Акт Субподрядчика+ наценка10%
Зеркально установить в договоре с

Субподрядчиками поэтапную приемку работ.

Требуется согласовать с Заказчиком форму переклассификации выручки по Акту на вознаграждение в аванс и его зачет на основании принятых проектных работ на дату их приемки Заказчиком.

Риски ГенПодрядчика

1.1. При сдаче Заказчику проектных работ в срок более 3-х лет с даты поступления первого аванса - риск отказа ФНС в зачете НДС с аванса при начислении НДС с реализации по ПД, РД, СМР, Оборудования.

При сдаче Заказчику проектных работ, СМР, реализации товаров до истечения 3-х лет, риск отсутствует.

1.2. В случае применения дан-ного подхода ретроспективно на прошлые годы ГенПодрядчик должен сдать уточненные декларации по НДС и налогу на прибыль по уменьшению базы, что с высокой долей вероятности приведет к выездной налоговой проверке.

1.3. Требуется проработать механизм перевода ден.средств в части наценки со счета ОБС (если такая опция присутствует).

Риски Заказчика

1. Заказчик должен возмещать НДС с авансов по счет-фактуре на аванс, риск пересдачи декларации по НДС, признание необоснованного возмещения из бюджета НДС с реализации по актам на вознаграждение за прошлые периоды в случае ретроспективного применения новой редакции договора.

Разница в сумме НДС, поставленного Заказчиком к возмещению из бюджета по подписанным актам на вознаграждение 10% и суммам перечисленных денежных средств (5%) в случае удержаний, которые переквалифицируются в авансы подлежит уплате в бюджет с пенями.

Вариант – доп.соглашение от текущей даты о корректировке стоимости вознаграждения до минимального значения, выставление корректировочных счет-фактур текущим периодом с корректировкой базы по выручке в текущем периоде. Разница реклассифицируется в авансы.

Практический Пример. ЕРС Контракт: Цена субподрядчиков +10% Возможные сценарии изменения договора с целью минимизации налоговых рисков Вариант 2

Установить через подписание ДС при каждом оформлении актов на СМР, работы по ПД, РД, накладных на отгрузку оборудования процент вознаграждения расчетным путем с учетом суммы, ранее выставленной по Акту на вознаграждение ЗА ПРОШЛЫЕ ПЕРИОДЫ.

Риски ГенПодрядчика

Меняет логику договора с cost +10% на **cost+плавающий % (по разным Субподрядчикам и видам работ, поставок в зависимости от произведенных ранее оплат и выставленных актов)**, что ведет к возникновению:

1. Коммерческого риска – создание прецедента с минимальным процентом вознаграждения Генподрядчика.
2. **Налогового риска по ст.54.1 (умышленное занижение налоговой базы зависимыми лицами).**

Снижение процента, составляющего часть стоимости договора с 10% до плавающего % требует согласования учредителей

Риски Заказчика

Возможно НЕ потребует передачи налоговой отчетности по НДС у Заказчика за прошлые периоды. Однако высокий **налоговый риск по ст.54.1 (умышленное занижение налоговой базы зависимыми лицами).**

Соответственно, риск для Заказчика передачи налоговых деклараций по НДС за все прошлые периоды, плюс пени и штрафы до 40%- сохраняется.

Практический пример. ЕРС Контракт: Цена субподрядчиков +10% Досрочное Расторжение ЕРС Договора. Вопросы НДС.

- Генподрядчик получая аванс от Заказчика, размещает заказов своим субподрядчикам также в виде авансов. Все заказы на производство оборудования – размещены. Деньги освоены. Поставок оборудования еще не произошло. В этот момент разрывается с генПодрядчиком ЕРС контракт. Каковы риски?

Движение денег у ОД (+ приход / - расход)			Суть Операции у ГенПодрядчика
Сумма операции без НДС	НДС	Итого	
100	18	118	ГенПодрядчик по Получает от Заказчика аванс с НДС на производство оборудования
	-18,00	100,00	ГенПодрядчик уплачивает НДС в бюджет с авансов, полученных от Заказчика
-100,00	-18,00	-18,00	ГенПодрядчик выдает аванс Российским субподрядчикам на производство работ вместе с НДС
	18,00	0,00	Российский субподрядчик выдает Генподрядчику счет-фактуру на НДС с авансов и ГенПодрядчик возмещает из бюджета НДС, уплаченный данному субподрядчику по авансам
	-18,00	-18,00	Поставка оборудования еще не произошла, но ЕРС договор между Заказчиком и Генподрядчиком расторгается. Генподрядчик должен переуступить свой контракт с субподрядчиков в адрес Заказчика. Денег на возврат аванса нет ни у кого. Они освоены. Генподрядчик должен вновь уплатить в бюджет возмещенный ранее НДС на авансы, выданные субподрядчикам
	-9,00	-27,00	Субподрядчик частично закрыл реализацией часть выполненных работ (половину, к примеру). При этом половина аванса будет переквалифицирована в выручку: 1) Начисление Генподрядчиком НДС к уплате с части принятых работ (реализации) от российского субподрядчика с одновременным
	9,00	-18,00	2) Возмещением Генподрядчиком из бюджета НДС, уплаченного субподрядчику на выданный аванс в части выполненных работ
	9,00	-9,00	Возмещение Ген Подрядчиком входящего НДС в части принятой реализации работ от суб-подрядчика
0,00	-9,00		Итого: Собственные деньги Генподрядчика (не полученные от Заказчика), которые он не сможет возместить, вернуть без судебного разбирательства с налоговыми органами

Рекомендации по решению:

- 1) Не допускать переавансирования, Объем выполненных работ должен полностью покрывать выданные авансы
- 2) В договорах с субподрядчиками предусмотреть, что авансы закрываются не в течение всего договора, а сразу. (Дилемма: что лучше – признавать выполнение или держать суб-подрядчика в авансах)
- 3) Вернуть авансы по цепочке денежными средствами. Вопрос где взять?
- 4) Вернуть авансы неденежными средствами, например Векселем субподрядчика. Есть налоговые риски.

Некоторые практические рекомендации на примере ЕРС договора кост плюс.

- При заключении ЕРС Договора необходимо сразу, на самом раннем этапе привлекать юристов, бухгалтеров, налоговых специалистов, финансистов
- При подготовке текста договора обязателен тест на то, как любое действие повлияет на отражение выручки в бухгалтерском и налоговом учете.
- Любое положение должно тестироваться на различные фазы жизни ЕРС Договора: 1) получение финансирования (когда еще нет выручки – на раннем этапе жизни ЕРС Договора; 2) Как это же самое положение будет выглядеть, когда начнется признание реализации и надо будет отражать выручку/затраты; 3) Как такое положение будет работать при реорганизации ЕРС Договора (прекращении договора выполнением, переуступке части контрактов от ЕРС ген подрядчика в адрес третьих лиц, смене Заказчика).
- С точки зрения ЕРС ген. Подрядчика в отношениях с Заказчиком обязательно предусматривать этапность сдачи работ Заказчику. Цель – уйти по максимуму от авансов. Иначе в случае расторжения контракта их придется возвращать.
- С точки зрения ЕРС ген. Подрядчика – синхронизировать этапность, предусмотренную в отношениях с Заказчиком, со своими суб-подрядчиками, чтобы не получать кассовых разрывов, которые требуют финансирования. С другой стороны с точки зрения Ген. Подрядчика выгодно держать своих суб-подрядчиков в авансах, т.к. можно потребовать их возврата. Другой вопрос – откуда суб.подрядчик возьмет деньги на возврат авансов.
- Продумать, как получать вознаграждение Ген. Подрядчика и за что его получать. Варианты: месячные платежи фиксированных сумм (например, компенсация аренды офиса). Месячные платежи по ставкам (компенсация затрат на персонал, их командировки). Вознаграждение генподрядчика по принципу КОСТ+. Скажем 10% от счетов суб-подрядчиков. Как такое вознаграждение оформить? Может ли быть такое вознаграждение, если основные работы еще не приняты и генподрядчик сидит в авансах? Может ли быть такое вознаграждение при авансах и наличии месячных платежей, указанных выше?
- Четко понимать размер ответственности и гарантий, которые выдает ГенПодрядчик и размер его прибыли от ЕРС проекта. Например, прибыль от проекта кост+10% в размере 500 млн долларов может составить 50 млн. При условии, что текущие расходы ген. Подрядчика покрываются месячными платежами. А обязательства могут быть существенно выше: технологические гарантии, гарантии достижения производственных показателей, гарантии исполнения обязательств, гарантии возврата авансов, обязательства по гарантиям материнских компаний в совокупности могут превысить стоимость всего проета. Т.е. быть > 500 млн долларов.
- Обязательно требовать от соответствующих логистических или производственных служб разработки схемы движения документов. (Например осуществляется поставка оборудования из-за рубежа автотранспортом до строительной площадки – в схеме должно быть прописано на каком этапе, какие документы оформляются, кто ответственный, когда данные документы должны поступить в бухгалтерию). Далее бухгалтерия сигнализирует, если ожидаемые документы не поступили в срок.
- Обеспечить в компании правильный документооборот, чтобы все документы, касающиеся ЕРС проекта шли через проект. Иначе будет потеря информации.

Некоторые практические рекомендации на примере ЕРС договора кост плюс. Продолжение.

- С точки зрения ЕРС Подрядчика обязательно прописывать ответственность Заказчика за несвоевременное перечисление авансов и платежей в адрес ЕРС Ген. Подрядчика, т.к. задержка в финансировании может критическим образом сказаться на финансовой устойчивости ЕРС Ген подрядчика.
- Ограничивать технологические гарантии ЕРС Генподрядчика суммами технологических гарантий производителей оборудования и лицензиаров. Одновременно совместно с Заказчиком и/или самостоятельно добиваться максимальной суммы технологических гарантий от производителей оборудования.

Спасибо за внимание!

Сухов Андрей Михайлович

Andrey.Sukhov@omzdaelim.ru

www.omzdaelim.ru