



Новый взгляд ВС РФ на ценовой контроль и тонкую капитализацию

ФЕВРАЛЬ 2017

VEGAS LEX

16 февраля 2017 года Президиум Верховного суда Российской Федерации утвердил обзор практики рассмотрения дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1. и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) (далее – Обзор).

История вопроса

Тема контроля налоговых органов за ценами в сделках стала одной из самых актуальных в судебной практике 2016 года.

В феврале 2016 года Верховный суд Российской Федерации отказал в удовлетворении иска о признании недействующим абзаца двенадцатого письма Минфина России, дающего возможность территориальным налоговым органам контролировать цены по сделкам (решение Верховного суда РФ от 01.02.2016 № АКПИ15-1383).

В апреле 2016 года судебная коллегия по экономическим спорам в деле ООО "СтавГазоборудование" (А63-11506/2014) указала, что в силу прямого запрета, установленного в абзаце 3 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ, контроль соотвествия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Многие налогоплательщики после такого вывода Судебной коллегии "выдохнули", однако в тексте самого постановления было обращено внимание на то, что налоговый орган не доказал обстоятельств, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды, что провоцировало дальнейшие споры, часть из которых была также рассмотрена Судебной коллегией по экономическим спорам ВС РФ, например налоговый спор ООО "Деловой центр Минаевский" (А40-63374/2015) и ООО "Аквапарк" (А32-2277/2015).

Тема правил тонкой капитализации также является весьма актуальной для 2016 года в связи с рассмотренным Судебной коллегией ВС РФ налоговым спором ООО "Новая Табачная Компания" (А40-87775/14), а также внесенными в пункты 2–4 статьи

269 НК РФ изменениями в НК РФ, вступающими в силу с 01.01.2017 (Федеральный закон от 15.02.2016 № 25-ФЗ).

Анализ основных выводов обзора

В пунктах 1–3 Обзора анализируется распределение полномочий между территориальными налоговыми органами и ФНС России при осуществлении контроля за ценами. Данные пункты обзора выполняют задачу, которую попытался решить еще Минфин России в 2012 году в немалоизвестном письме от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145. Основываясь на практике, выработанной Судебной коллегией по экономическим спорам в делах, указанных выше, ВС РФ приходит к выводу, что, по общему правилу, территориальные налоговые органы не вправе проверять цену в сделках. Между тем контроль за ценами со стороны территориальных налоговых органов возможен:

- 1) если использование рыночных цен прямо предусмотрено положениями части 2 НК РФ (речь идет в первую очередь о товарообменных и безвозмездных операциях);
- 2) если налоговым органом доказан факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

При этом в отношении второго случая ВС РФ дал весьма важное разъяснение, согласно которому многократное превышение цены в сделке относительно уровня рынка является только одним из оснований, которое в совокупности с иными фактами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции, может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды. Важность данного разъяснения трудно переоценить, так как оно блокирует возможность налогового органа доказывать получение необоснованной налоговой выгоды, основываясь только лишь на факте отклонения цены от уровня рынка. Из буквального прочтения данного разъяснения следует, что налоговый

орган должен доказать не только многократное отклонение, но и обоснованность применения немалоизвестной концепции приоритета существа над формой (*substance over form*).

Между тем, с учетом описанных позиций Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ, мы полагаем, что ссылка на многократное отклонение от рыночного уровня может сопровождаться не только выводом о несоответствии операций их действительному экономическому смыслу, но и иными доводами, свидетельствующими о получении необоснованной налоговой выгоды, например об отсутствии деловой цели или о наличии связи с фирмами "однодневками" (о непроявлении должной осмотрительности). На наш взгляд, по-прежнему остается открытым вопрос, достаточно ли налоговому органу установить факт взаимозависимости и факт многократного отклонения цены от рыночного уровня для признания налоговой выгоды необоснованной.

Пункт 4 Обзора напоминает, что факт взаимозависимости может быть установлен судом при наличии иных обстоятельств, не перечисленных в пункте 2 статьи 105.1 НК РФ. При этом доказывать данный факт должен налоговый орган посредством установления следующих обстоятельств: налогоплательщик не имел возможности влиять на определение условий совершаемых сделок, действовал в общих экономических интересах группы, к которой он принадлежит, был связан в полноте свободы принятия решений в сфере своей финансово-хозяйственной деятельности, что должно было сказаться на условиях и результатах исполнения соответствующих сделок. ВС РФ также отметил, что факт взаимозависимости устанавливается судом в делах об оспаривании решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки, либо при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности (подпункт 4 пункта 2 статьи 45 НК РФ).

В пункте 5 Обзора ВС РФ подчеркнул, что для корректировки дохода по пра-

вилам главы V.1. НК РФ недостаточно установить взаимозависимость участников сделки. Необходимо также установить соблюдение всей совокупности условий сделки, при наличии которых она признается контролируемой (например, условия о суммовом пороге для совершаемых внутри страны сделок – пункт 2 статьи 105.14 НК РФ).

Пункты 6 и 7 Обзора направлены на борьбу с порочной практикой налоговых органов контролировать цены в произвольном порядке (игнорируя положения раздела V.1 НК РФ). ВС РФ указал, что разделом V.1. НК РФ установлены специальные методы определения рыночной стоимости и порядок их применения, который обязателен не только для налогоплательщиков, но и для налоговых органов. Примечательно, что недопустимость произвольного установления рыночной стоимости выведена ВС РФ через принцип определенности налогообложения (пункт 6 статьи 3 НК РФ), который как могло показаться давно "канул в лету". ВС РФ также обратил внимание, что отчет об оценке не является в подобных спорах главенствующим доказательством и может быть использован:

- 1) в качестве источника информации, используемой при сопоставлении условий сделки, в случае отсутствия сведений о сопоставимых сделках у самого налогоплательщика или в иных источниках, перечисленных в пункте 1 статьи 105.6 НК РФ;
- 2) вместо методов определения доходов (прибыли, выручки), предусмотренных главой 14.3. НК РФ, если налогоплательщиком совершена разовая сделка, а установленные указанной главой методы не позволяют определить соответствие цены рыночному уровню.

Будем надеяться, что данные разъяснения остановят практику использования заключений эксперта и информации из других источников (например, писем Росстата) в отрыве от положений раздела V.1. НК РФ. К сожалению, на наш взгляд, оста-

ется без ответа вопрос, возможно ли применять данные разъяснения в ситуации, когда территориальные налоговые органы устанавливают цену в делах о необоснованной налоговой выгоде.

В пункте 8 ВС РФ напомнил нижестоящим судам об общеправовом принципе разделения властей и процессуальном принципе состязательности, указав, что суды не должны назначать экспертизу для устранения недостатков проверки. Данное разъяснение, по нашему мнению, было вызвано недавним курьезным делом, рассмотренным Судебной коллегией по экономическим спорам (дело ООО "Аквапарк" № А32-2277/2015), в котором "эксперты" налогового органа были уличены в осуществлении незаконной деятельности.

Пункты 9, 10 и 11 касаются вопроса привлечения к налоговой ответственности за непредставление уведомлений о контролируемых сделках. ВС РФ указал, что привлечение к ответственности входит в компетенцию территориальных налоговых органов, а штраф за непредставление уведомления не зависит от количества сделок, которые должны быть указаны в уведомлении. Наибольший интерес, на наш взгляд, представляет пункт 10 Обзора, в котором указано, что недостоверное заполнение уведомления является основанием для привлечения к налоговой ответственности согласно статье 129.4 НК РФ только в том случае, если допущенные ошибки могли помешать идентификации контролируемой сделки. Данное разъяснение поможет избежать

налоговой ответственности при формальном наличии состава правонарушения.

Пункты 12, 13 и 14 Обзора посвящены правилам тонкой капитализации. В пункте 12 сформулирована позиция о необходимости применения статьи 269 НК РФ к займам, полученным от "сестринской" иностранной компании. Данная позиция привлекла внимание налоговых специалистов еще в 2011 году при рассмотрении дела ООО "Нарьянмарнефтегаз" (А40-1164/11-99-7), а с учетом изменений, внесенных в статью 269 НК РФ, практически утратила актуальность (с 01.01.2017 правила тонкой капитализации применяются и к иностранным "сестринским" займам). В пункте 13 Обзора ВС РФ указал, что применение правил тонкой капитализации к займу, полученному от российской организации, приводит только к ограничению вычета процентов у заемщика. Обязанности налогового агента в указанной ситуации не возникает. Наибольший интерес, на наш взгляд, представляет содержание пункта 14 Обзора, в котором ВС РФ указал, что при переквалификации процентов в дивиденды во внимание должно приниматься право налогоплательщика на применение пониженной налоговой ставки, установленное международным соглашением об избежании двойного налогообложения. При этом сумма займа может рассматриваться в качестве вклада в капитал. Такой подход является положительным началом для определения реального налогового обязательства и способствует балансу публичных и частных интересов.

Контакты



ЮРИЙ ИВАНОВ

Руководитель проектов
Налоговой практики
ivanov@vegaslex.ru



ДЕНИС КОЖЕВНИКОВ

Юрист
Налоговой практики
kozhevnikov@vegaslex.ru

Подробную информацию об услугах VEGAS LEX Вы можете узнать на сайте www.vegaslex.ru
Настоящая публикация носит исключительно информационный характер и не является письменной консультацией по правовым вопросам. VEGAS LEX не несет никакой ответственности за применение всех или отдельных рекомендаций, изложенных в настоящей редакции. В случае необходимости VEGAS LEX рекомендует обратиться за профессиональной консультацией.