

Сделки между взаимозависимыми лицами в свете Обзора Президиума ВС РФ по ТЦО и тонкой капитализации от 16.02.2017



Hilton Moscow
Leningradskaya
24.05.2017

Налоговый конгресс – 2017

Алексей Артюх

TAXOLOGY

Проверки цен в
неконтролируемых
сделках. Основания
и соотношение с
ННВ



Базовые посылки

1. Цена в сделках между ВЗЛ презюмируется рыночной, если ЦА ФНС не доказано обратное (п. 3 ст. 105.3 НК РФ)
2. Контроль соответствия цен, примененных в **контролируемых сделках**, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок (п. 1 ст. 105.17 НК РФ)
3. уменьшение базы от нерыночной цены = необоснованная налоговая выгода (Письма Минфина России от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316 и от 19.06.2015 № 03-01-18/35527)
4. «положения Кодекса лишь разграничивают полномочия в части налогового контроля цен в сделках по уровням системы налоговых органов» (Письма ФНС России от 16.09.14 № ЕД-4-2/18674@, от 16.06.15 № ЕД-2-13/710@)

Судебный «разнобой»

Ценовой контроль в рамках выездной или камеральной проверки противоречит главе 14.5 НК РФ

«+» АС ЗСО от 28.12.15 по делу № А81-165/15 (МТК)

у налогового органа нет полномочий на осуществление проверки цен, поскольку такое право императивно закреплено за ФНС России

«+» АСГМ от 15.09.15 № 40-41524/15 (Газпром инвест РГК)

Раздел V.I – лишь разграничение полномочий

«-» 9 ААС от 30.09.15 № А40-204810/14 (НК Итера)

Вывод отдельных сделок из-под контроля недопустим

«-» АС Нижегородской области от 18.05.15 № А43-1069/15 (ЛДЦ МИБС-НН)

Дело «Минвод-Кровли»

ННВ \neq контроль по ТЦО

- выявление ННВ – это не контроль за рыночностью цен
- Минфин не предоставлял налоговым органам полномочий по контролю за ценами в сделках и применению для этих целей методов из гл. 14.3 НК РФ
- контроль за ценами – полномочия ФНС
- положения НК РФ никоим образом не ограничивают полномочия налоговых органов на осуществление налогового контроля в форме выездных и камеральных налоговых проверок с целью выявления необоснованной налоговой выгоды

Решение СК по АС ВС РФ от 01.02.16 № АКПИ15-1383,
Апелляционное определение от 12.05.16 № АПЛ16-124

Дело «Ставгазоборудования»

Пункт 1 Обзора

- ✓ раздел V.1 НК РФ сузил круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами
- ✓ инспекция вышла за пределы предоставленных ей полномочий
- ✓ необоснованная налоговая выгода связана с вопросами реальности осуществления хозяйственной операции, ее разумной целью, действительным экономическим смыслом и т.д. (Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006)
- ✓ сама по себе взаимозависимость участников сделок не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной

Определение СКЭС ВС РФ от 12.04.16 № 308-КГ15-16651

Контроль за ценами. Соотношение с ННВ

Налоговые органы не лишены возможности выявлять случаи получения необоснованной налоговой выгоды (ННВ), которые связаны со следующими вопросами:

- реальность спорных операций
- отсутствие условий для выполнения деятельности
- учет операций не в связи с их действительным экономическим смыслом
- совершение операций исключительно в целях получения налоговой выгоды и т.д. (Постановление ПВАС РФ № 53)

Гл. 14.3 НК РФ – лишь **расчетный инструмент** (один из) для определения размера налоговой выгоды.

Письмо Минфина России от 05.04.2016 № 03-01-18/19396

Завышение цены = ННВ?

Пункт 3 Обзора

Судебная арбитражная практика:

о получении ННВ свидетельствует существенное (в разы) отклонение цены сделки от предполагаемого рыночного уровня, свидетельствующее о мнимости (притворности) сделки

30 раз: «-» АС МО от 14.12.15 № А40-193578/14 (Митрикс Лимитед);

3 раза: «-» 3 ААС от 25.12.15 № А74-3926/15 (СтройЛайн)

60 раз: «-» АС ПО от 19.05.16 № А57-4485/15 (Фалм-С)

26 раз: «-» АС МО от 17.05.16 № А40-97922/15 (Внуково-9)

Дело «ДЦ Минаевский»: ННВ и методы определения цены

- ✓ «многократное отклонение» цены от рыночного уровня = необоснованная налоговая выгода
- ✓ суд (и налоговый орган) не ограничены методами ТЦО при определении размера выгоды – применим и расчетный метод (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) – зачем тогда нужен раздел V.I НК РФ?
- ✓ определение рыночной цены здания любым доступным методом («кадастровая стоимость с поправкой на инфляцию»)
- ✓ необходимость «активного» опровержения расчета и доказательств инспекции налогоплательщиком («свой» расчет, оценка и т.п.)

Определение СКЭС ВС РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920

Дело «Аквапарка»: в поиске баланса интересов

О наличии ННВ свидетельствует:

- ✓ несоответствие отраженной в налоговом учете операции ее действительному экономическому смыслу
- ✓ «многократное» отклонение цены от рыночного уровня

??? многократность = в 2 раза и более?

если менее, чем в 2 раза – нет ННВ?

- ✓ косвенные признаки: взаимозависимость сторон сделки, создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, использование особых форм расчетов и сроков платежей и т.п.

Определение СКЭС ВС РФ от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862

Применение раздела V.I НК РФ в случаях, указанных в ч. 2 Кодекса

Пункт 2 Обзора

«Если использование рыночных цен при исчислении налогов по отдельным операциям налогоплательщика предусмотрено главами части второй НК РФ, в этих целях налоговые инспекции вправе применять методы определения доходов (выручки, прибыли), предусмотренные главой 14.3 Кодекса»

??? Применяем к любому налогу, исчисляемому в зависимости от цены реализации?

Вариант бесконфликтного прочтения пп. 1 и 2 Обзора:

- ✓ отсутствие сведений о цене в сделке налогоплательщика (п. 8 ст. 250 - АС Кемеровской обл. от 27.04.17 № А27-24153/16),
- ✓ порочность этих сведений, например, по мотивам ННВ

Применение раздела V.I НК РФ при выявлении ННВ. Вопросы остаются

1. Применение концепции ННВ к контролируемым сделкам
2. Отсутствие симметричных корректировок
3. Действуют ли исключения при проверке НДС (п. 4 ст. 105.3)?
 - «+» АС Алтайского края от 11.03.15 № А03-24522/14
 - «+» 16 ААС от 11.04.16 № А63-11329/15
 - «-» АС Ульяновской области от 05.03.15 № А72-1222/14
3. Действуют ли «льготы» п. 4 ст. 105.14?
 - «+» АС ПО от 07.06.16 № А72-11241/15
3. Слабая связанность налогоплательщиков методами и общими правилами ТЦО ввиду их подмены концепцией необоснованной налоговой выгоды (+ ст. 31 НК РФ)

Контролируемость сделки по ст. 105.14 НК РФ: спасение или бумажная нагрузка?

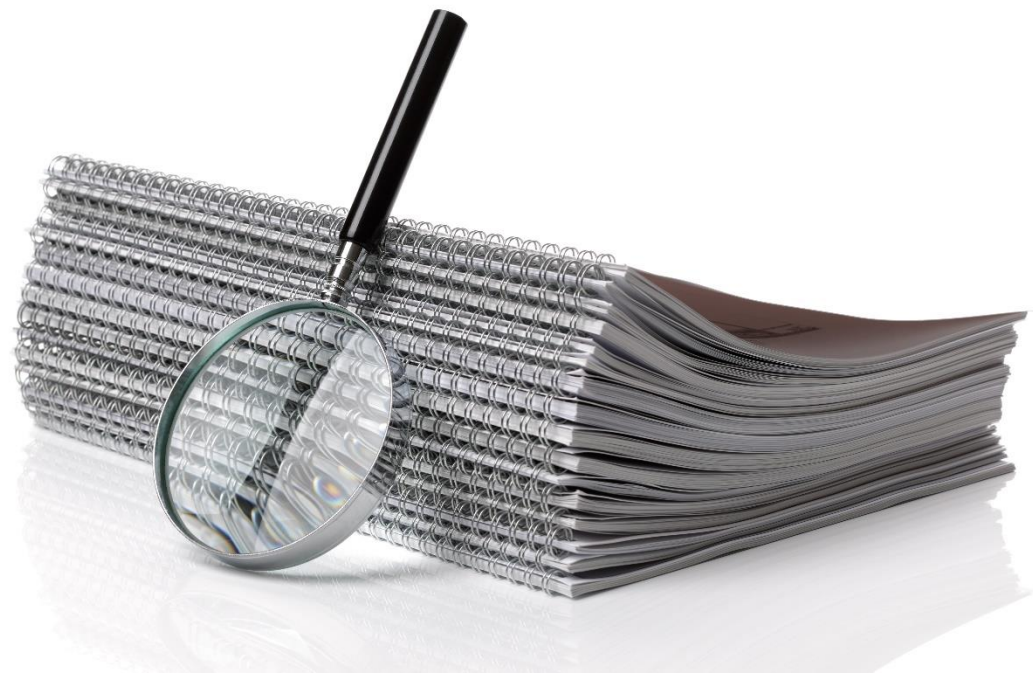
1. Ст. 105.17 НК РФ: из объема ВМП и КМП изъяты только проверки соответствия цен в сделке рыночному уровню
2. Контролируемость сделки – не препятствие для применения специальных норм второй части НК РФ (напр., «тонкая капитализация»)

«-» АС Архангельской области от 24.01.17 № А05-9115/16
(«Северное Сияние»)

3. ННВ – повод для отказа в безусловном приоритете раздела V.I НК РФ, поскольку в этом случае речь не идет только об отклонении цены от рыночного уровня
4. Следствие: полномочия по проверке сделок в том числе у территориальных инспекций (за исключением документации по ТЦО?)

TAXOLOGY

Вопросы методологии



Ценовая экспертиза и необоснованная налоговая выгода: вместе навсегда?

Тот факт, что рассматриваемые сделки не подпадают под признаки разовой сделки, указанные в пункте 9 статьи 105.7 НК РФ, не исключает возможность применения метода, предусмотренного данной нормой, при доказывании получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Отчет оценщика соответствует статье 95 НК РФ и ФЗ «Об оценочной деятельности» – допустимое доказательство

«-» АС ДВО от 12.10.16 № А51-19595/15
(ЛДЦ «Мечников»)

«-» Дело «ДЦ «Минаевского»?

В противоположность пункту 7 Обзора, который основан на п. 9 ст. 105.7 НК РФ (разовая сделка и невозможность применения иных методов) – **только по контролируемым сделкам**

Устранение недостатков экспертизы Пункт 8 Обзора

«При разрешении вопроса о назначении экспертизы по спорам, связанным с применением раздела V.1 НК РФ, следует принимать во внимание, направлено ли проведение экспертизы на устранение недостатков налоговой проверки, либо она необходима для устранения сомнений в достоверности и противоречий в представленных доказательствах»

«Дело об оценщике без образования»

«+» Определение СКЭС ВС РФ от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862
(ООО «Аквапарк»)

Экономический подход в ценообразовании

Налогоплательщик заключил договоры аренды помещений по заниженной цене в связи с тем, что арендатор по соглашению о переводе долга взял на себя обязательства по погашению кредита от банка ВТБ, который ранее получил арендодатель.

Снижение расходов за счет прекращения выплаты процентов увеличило прибыль налогоплательщика, что свидетельствует об экономической целесообразности поведения общества.

Другой арендатор в обмен на пониженную ставку аренды предоставлял дополнительное заемное финансирование

«+» АС Ульяновской области от 09.06.16 и вышестоящие суды
№ А72-4131/15 (Пищеторг)

Первое дело о проверках цен в контролируемых сделках

Экспорт «черного золота» - национальное богатство!

- ✓ Выбор метода (сопоставимые рыночные цены)
- ✓ Источники информации («малые нефтяные компании», биржевые котировки)
- ✓ Выбор биржевых котировок и сопоставимых сделок (Platt's, нефть марки DUBAI)
- ✓ Корректировочные дифференциалы ESPO M1 и ESPO M2
- ✓ Детектив: монополия и «тайные связи» покупателя

«-» АСГМ от 27.01.17 № А40-123426/2016
(НК «Дулисьма»)

Минимизировать риски?

- ✓ Наличие документации: презумпция достоверности цены, которую опровергает ФНС
- ✓ Обоснование специфичных условий сделки (качество товара, условия транспортировки, объем поставок, порядок расчетов: факторный анализ и оценка)

Пример функционального анализа из практики:

«+» АС Ставропольского края от 26.02.15 № А63-11506/14
(Ставгазоборудование)

- ✓ Обоснование маржинальности трейдера-перепродавца (?)
- ✓ Альтернативные биржевые котировки и дифференциалы, расширение источников информации

TAXOLOGY

Уведомления по
контролируемым
сделкам. Выводы из
судебной практики



Уведомления: кто проверяет?

Пункт 11 Обзора

Уведомление о КС предназначено для анализа информации о совершении КС.

В силу статьи 105.17 НК РФ территориальные налоговые органы не вправе осуществлять налоговый контроль в сфере правильности применения цен в целях налогообложения, проверка уведомлений отнесена НК РФ к исключительной компетенции ФНС России

«+» 9 ААС от 24.08.2015 № А40-24458/15
(Газпром межрегионгаз)

«-» АС МО от 26.01.2016 № А40-71494/15 (Ростелеком)

«-» АС ПО от 28.04.2016 № А55-14963/2015 (Алкоа СМЗ)

Ошибка в коде договора не страшна

Пункт 10 Обзора

Если все существенные условия сделки верно указаны в уведомлении, ошибка в коде договора (поставка вместо комиссии) не препятствует проведению налогового контроля и не образует состав налогового правонарушения

«+» 7 ААС от 13.04.2015 № А27-5101/15
(Шахта Алексиевская)

«+» АСГМ от 25.04.2017 № А40-35060/17
(Газпром Центрэнергогаз)

Успеть исправить ошибку

Уточненное уведомление должно быть направлено до получения от инспекции сообщения об ошибках.

Такое сообщение не формализовано и может иметь место до составления акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах

«-» АС МО от 26.01.2016 № А40-71494/15 (Ростелеком)

«-» АСГМ от 05.02.2016 № А40-239249/15 (Интер РАО -
Электрогенерация)

Несколько сделок в одном уведомлении: сколько штраф? Пункт 9 Обзора

Несколько сделок – одно уведомление. Ответственность за непредоставление уведомления – следовательно, размер штрафа не зависит от количества сделок в уведомлении

«+» Письма Минфина России от 15.10.2012 № 03-01-18/7-142 и от 26.10.2012 № 03-01-18/8-148

Приравненные к сделкам между ВЗЛ сделки

Пункт 5 Обзора

Приобретение нефтепродуктов через несамостоятельных посредников приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ.

Само по себе такое приравнивание не влечет автоматического признания сделки контролируемой без соблюдения иных условий – в частности, суммового порога.

«+» АС СКО от 23.12.2015 № А53-30653/14 (Флэш Энерджи)

**Если у Вас возникнут
дополнительные
вопросы:**

TAXOLOGY



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