

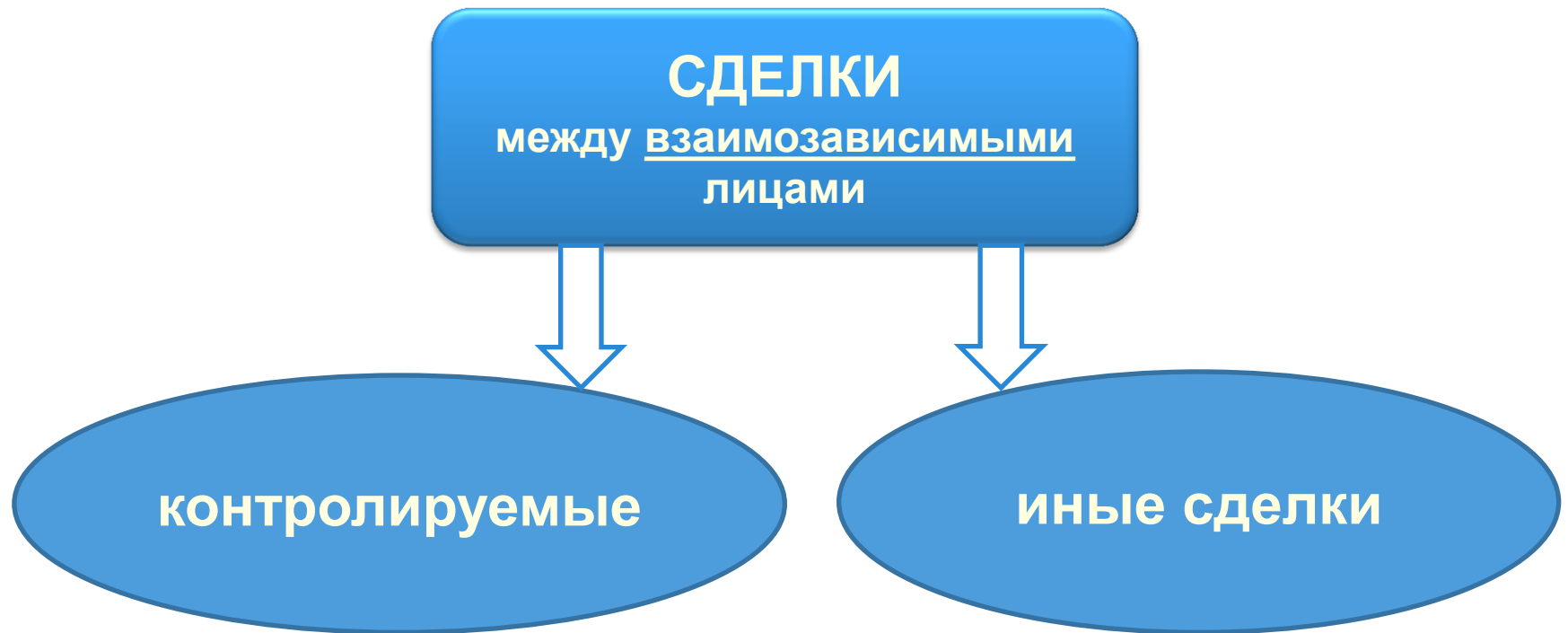


НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА И ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В РФ

Общеправовой подход и вектор развития практики

19 октября 2016 г.

Сделки



Иные сделки

ИНЫЕ СДЕЛКИ между взаимозависимыми лицами

1) сделка подпадают под контролируемую, но в уведомлении отражены недостоверные сведения
2) не подпадает под контролируемую, но по предварительной оценке, сделка относится к контролируемым

сделки, в которых искусственно создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой

сделки, не отвечающие признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений части второй НК исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК

факты уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках

ПИСЬМО

Минфина от 18.10.2012 г. N 03-01-18/8-145

ФНС от 02.11.2012 г. N ЕД-4-3/18615

- В отношении сделок, в которых налогоплательщиками **искусственно** создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой, считаем необходимым устанавливать фактическую взаимозависимость лиц
- В **иных случаях** установления фактов уклонения от налогообложения в результате **манипулирования** налогоплательщиком **ценами в сделках** необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 Кодекса

ПИСЬМО

ФНС РФ от 16.09.2014 г. N ЕД-4-2/18674@

- проверка цен в сделках между взаимозависимыми лицами, но которые
- не признаются контролируруемыми в соответствии со статьей 105.14 Кодекса,
- может проводиться территориальными налоговыми органами в ходе **камеральной** или **выездной** налоговой проверки.

- Положения абзаца 3 пункта 1 статьи 105.17 Кодекса предусматривают запрет на осуществление проверок цен в ходе камеральных и выездных налоговых проверок только в отношении контролируемых сделок.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 июля 2015 г. (Дело № А26-7861/2014)

- Получение Обществом необоснованной налоговой выгоды в связи с занижением в 2012 году дохода от реализации товара (горной массы) по сделке, совершенной между взаимозависимыми лицами, в результате манипулирования ценами
- Спорная сделка является предметом выездной и камеральной проверок
- Для вывода о занижении налогооблагаемой базы в результате манипулирования ценой недостаточно лишь факта взаимозависимости сторон сделки
- Инспекция в ходе камеральных и выездных проверок при наличии сомнений в обоснованности получения налоговой выгоды вправе учитывать в совокупности с иными обстоятельствами взаимозависимость лиц, заключивших сделку. Однако данное обстоятельство не свидетельствует о возможности территориального налогового органа в рамках указанных мероприятий налогового контроля осуществлять контроль цен в сделках между взаимозависимыми лицами. Такие действия противоречат пункту 3 статьи 105.3 НК РФ, в силу которого признается презумпция соответствия цены договора уровню рыночных цен и возможность доказательства обратного лишь Федеральной налоговой службой

Определение Верховного Суда РФ от 11.04.2016 N 308-КГ15-16651 по делу N А63-11506/2014

"Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2016)" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016)

- **Полномочиями по контролю цен**, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, на соответствие их рыночным ценам **обладает лишь Центральный аппарат** Федеральной налоговой службы России, **но не территориальные налоговые органы**
- По сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен (ст. 40 НК РФ), положения раздела V.1 НК РФ **сузили круг контролирующих органов**, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами на соответствие цен рыночным ценам, предоставив такие полномочия **исключительно ФНС России**
- Кроме того, установив специальные процедуры проведения данного вида контроля: сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку, НК РФ исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 НК РФ, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, а также сделки, по которым объем доходов не превышает установленные ст. 105.14 НК РФ суммовые критерии
- При этом в силу **прямого запрета**, установленного в абзаце третьем п. 1 ст. 105.17 НК РФ, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, **не может быть предметом выездных и камеральных проверок**
- В настоящем деле при проведении выездной налоговой проверки инспекция **вышла за пределы предоставленных ей полномочий**, производя на основании положений гл. 14.3 НК РФ корректировку цен в проверяемый налоговый период по сделкам общества с взаимозависимыми лицами

Определение ВС N 308-КГ15-16651

- Судебная коллегия также отклонила довод инспекции о наличии у нее полномочий по корректировке налогооблагаемой базы проверяемого налогоплательщика в связи с выявлением факта заключения сделок с взаимозависимыми лицами, свидетельствующего, по мнению налогового органа, о получении обществом необоснованной налоговой выгоды
- Возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной
- Взаимозависимость участников сделок **сама по себе не является доказательством** получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что **такая взаимозависимость используется участниками сделки** как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами.
- Инспекция в ходе выездной налоговой проверки, установив **факт взаимозависимости** общества с контрагентами по сделкам, **ограничилась констатацией данного факта**, не установив совокупность условий, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Постановление ФАС ПО от 17 мая 2016 г. N Ф06-7435/2016

- При проведении выездной налоговой проверки **инспекция вышла за пределы предоставленных ей полномочий**, производя на основании положений главы 14.3 НК РФ **корректировку цен** в проверяемый налоговый период **по сделкам общества с взаимозависимыми лицами**
- Взаимозависимость участников сделок **сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды**, а может иметь **юридическое значение** в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления **согласованных действий, не обусловленными разумными экономическими или иными причинами**

Постановление ФАС СЗО от 6 июля 2016 г. по делу N А44-7021/2015

- При проведении выездной налоговой проверки Инспекция в отношении налогообложения Общества с взаимозависимыми лицами **вышла за пределы предоставленных ей полномочий** как по **предмету** налоговой проверки, так и по применению **норм и методов ее осуществления**, не входящих в компетенцию территориального налогового органа
- **Достижение экономического результата с меньшей налоговой** выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, **не является безусловным основанием** для признания **налоговой выгоды необоснованной**

Определение Верховного Суда от 22 июля 2016 г. N 305-КГ16-4920

- ООО "Деловой центр Минаевский" продало своим дочерним предприятиям три здания в Москве по цене:
 - 9 440 000 руб. (рын. - 273 656 000 руб.) (3 191,2 кв. м)
 - 950 000 руб. (рын. - 222 040 269 руб.) (3 598,4 кв. м)
 - 710 000 руб. (рын. - 82 746 777 руб.) (2 862 кв. м)
- Доначисление налога на прибыль и НДС исходя из кадастровой стоимости объектов с поправкой на инфляцию. Недоимка: 284 471 456 руб., а также пени в размере 65 489 533 руб. и штраф в размере 104 467 512 руб.
- Покупатели не являются плательщиками НДС, поскольку применяют упрощенную систему налогообложения, созданы незадолго до совершения спорных сделок. После приобретения объектов недвижимости у налогоплательщика, названные организации осуществляли сдачу приобретенного имущества в аренду
- Согласованные действия общества и взаимозависимых с ним организаций - покупателей этих объектов недвижимости направлены на занижение базы по налогу на прибыль и НДС, а также на сохранение за покупателями возможности применения "упрощенки". По мнению арбитров, при таких обстоятельствах **инспекция совершенно правомерно использовала в целях определения действительных налоговых обязательств общества рыночную стоимость спорных зданий, установленную в ходе выездной налоговой проверки и допмероприятий налогового контроля**

Определение Верховного Суда от 22 июля 2016 г. N 305-КГ16-4920

- **Существенность и выраженность отклонения** примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня **в совокупности с иными обстоятельствами** совершения спорных операций может иметь **юридическое значение**, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения **необоснованной налоговой выгоды**
- **Многokратное отклонение** указанной в договорах купли-продажи зданий цены от рыночного уровня цен (в 30, 230 и 116 раз) **ставит под сомнение саму возможность совершения операций по реализации дорогостоящего имущества на таких условиях**. Если же учесть еще и взаимозависимость участников сделок, а также отсутствие разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, то вывод о том, что **единственная цель, которую преследовала компания, является желание сэкономить на налогах**

ПИСЬМО Минфина от 13 июля 2016 г. N 03-01-18/40957

- Если налогоплательщиком **искусственно создаются условия** для того, чтобы **сделка не отвечала признакам контролируемой**, или **манипулирование налогоплательщиком ценами** в сделках приводит к получению **необоснованной налоговой выгоды**, со стороны налоговых органов возможно установление фактической взаимозависимости лиц, в том числе в соответствии с **п. 7 ст. 105.1 Кодекса**, или **признание сделки контролируемой** на основании положений **п. 10 ст. 105.14 Кодекса**, а также **доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды**, в том числе с применением **методов**, установленных главой 14.3 Кодекса
- При этом обоснованность получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды оценивается в каждом конкретном случае **в зависимости от совокупности установленных обстоятельств**
- По вопросу осуществления налогоплательщиком **корректировки**, предусмотренной **п. 6 ст. 105.3 Кодекса**, отмечаем, что такая корректировка возможна исключительно в случаях, когда сделка между **взаимозависимыми лицами** признается **контролируемой** в соответствии со **ст. 105.14 Кодекса**

Выбор налогоплательщика

- Метод определения уровня рыночной цены
- Показатели рентабельности
- Группировка сделок
- Корректировка
- Симметричная корректировка
- Использование информационных источников

Постановление ФАС ПО от 17 мая 2016 г. N Ф06-7435/2016

- Доходы заявителя - заимодавца по сделкам беспроцентных займов должны определяться исходя из суммы процентов, которые могли быть получены заимодавцем в случае совершения сделок с лицами, не являющимися взаимозависимыми, в сопоставимых с анализируемыми сделками коммерческих и финансовых условиях, то есть в сопоставимых сделках
- Суды посчитали, что вышеуказанные сделки не отвечают критериям контролируемых сделок, в связи с чем налоговый орган правомерно, в пределах своих полномочий, в рамках выездной налоговой проверки применил соответствующие положения глав 14.1 - 14.3 НК РФ для оценки данных сделок в целях налогообложения
- При проведении выездной налоговой проверки **инспекция вышла за пределы предоставленных ей полномочий, произведя на основании положений главы 14.3 НК РФ корректировку цен в проверяемый налоговый период по сделкам общества с взаимозависимыми лицами**
- Инспекция в ходе выездной налоговой проверки, установив факт взаимозависимости общества с контрагентами по сделкам, **ограничилась констатацией данного факта, не установив совокупность условий, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды**

Заем без процентов

- На основании п. 1.1 ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, возникшему в результате **контролируемой сделки**, налогоплательщик вправе признать доходом процент, исчисленный **исходя из фактической ставки** по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ
- При этом устанавливаются следующие **интервалы предельных значений** процентных ставок по долговым обязательствам, оформленным в рублях по контролируемой сделке:
 - 1) на период с 1 января по 31 декабря 2015 г. - от 0% до 180%
 - 2) начиная с 1 января 2016 г. - от 75% до 125% ключевой ставки Банка России
- При **несоблюдении условий**, установленных абз. 1 - 3 п. 1.1 ст. 269 НК РФ, по долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с НК РФ **контролируемыми сделками**, доходом (расходом) признается **процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений разд. V.1 НК РФ (п. 1.1 ст. 269 НК РФ)**
- А положения разд. V.1 НК РФ регламентируют, что в этом случае налогоплательщик должен определить доход для целей налогообложения исходя из **рыночной ставки за пользование заемными средствами** (п. 1 ст. 105.3 НК РФ)

Выводы

1. Отношения любых лиц, влияющие на цену в сделке, могут привести к признанию лиц взаимозависимыми
2. Любая сделка между взаимозависимыми лицами может повлечь риск переквалификации ее в сделку контролируруемую
3. Необоснованная налоговая выгода влечет полномочия территориального налогового органа в рамках обычных налоговых проверок проверить цену по любой сделке
4. Отсутствие гарантий для налогоплательщика при проверке неконтролируемых сделок в отношении методов, применяемых налоговым органом
5. Отсутствие документации по сделке и обосновании рыночности цены на момент реализации товара (работы, услуги) создает высокие риски последующих доначислений со стороны налоговых органов при квалификации необоснованной налоговой выгоды

Контакты



Оксана Ногина

Советник, д.ю.н., профессор
СПбГУ, эксперт КС РФ по
налоговым вопросам

+7 495 221 4400

+7 812 448 7200

oksana.nogina@dlapiper.com