

Налоговый обзор для директоров налоговых управлений

Январь 2017 / Выпуск №01/17

Ключевые судебные решения по налоговым спорам 2016 года – топ 10 споров

- ❖ *Контролируемые сделки*
- ❖ *Бенефициарный собственник*
- ❖ *Банкротство налогоплательщиков*
- ❖ *Практика Верховного Суда РФ*
- ❖ *Налоговые риски*

Тренды 2016 года

В 2016 году судами было принято значительное число актов, которые будут оказывать существенное влияние на дальнейшее развитие судебной практики по налоговым спорам. Такие судебные акты важно учитывать налогоплательщикам в своей деятельности для минимизации налоговых рисков.

В качестве ключевых трендов судебной практики 2016 года можно назвать следующие:

- Формирование Верховным Судом РФ практики по трансфертному ценообразованию;
- Развитие концепции бенефициарного собственника (ФПД);
- Формулирование подходов по сделкам с обанкротившимися либо ликвидируемыми компаниями.

Трансфертное ценообразование

В 2016 году предметом рассмотрения Верховного Суда РФ стал прежде всего вопрос о наличии у территориальных налоговых органов полномочий по проверке цен в сделках, не относящихся к

категории контролируемых¹. Заметим, что однозначного, четкого подхода Верховным Судом РФ выработано не было.

С одной стороны, Суд указывает на то, что полномочиями по контролю цен обладает исключительно ФНС России (дела **СтавГазоборудование, Аквапарк**²). С другой – допускается пересмотр территориальными органами цены по сделке, когда отклонение от рыночного уровня цен свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды (дело **ДЦ Минаевский**³).

Различие в подходах Верховный Суд РФ объясняет оценочным критерием – *существенное* отклонение цены от рыночного уровня. Многократное отличие цены по сделке от рыночной указывает на получение необоснованной налоговой выгоды, что, по мнению Суда, позволяет налоговым органам пересматривать цены в рамках выездных и камеральных проверок.

Очевидно, что любое отклонение цен от рыночных может рассматриваться налоговыми органами, как существенное.

¹ В профессиональной литературе эта проблема получила название «контроль цен в неконтролируемых сделках».

² Определения ВС РФ от 11.04.2016 № 308-КГ15-16651, от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862.

³ Определение ВС РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920.



Это означает, что любые сделки налогоплательщиков с взаимозависимыми лицами несут в себе риск пересмотра цены и налоговых последствий по ним.

Заметим, что в настоящее время готовится обзор Верховного Суда РФ по вопросам трансфертного ценообразования, который, возможно, внесет ясность в рассматриваемом вопросе⁴.

Концепция бенефициарного собственника

В 2016 году арбитражные суды продолжили активно развивать концепцию бенефициарного собственника (другое название «фактический получатель дохода»/ФПД).

Концепция предполагает отказ в применении льготных положений соглашений об избежании двойного налогообложения в случае отсутствия у иностранной компании, получающей доход, права на самостоятельное распоряжение им⁵.

При исследовании вопроса о самостоятельности распоряжения доходами судами учитываются следующие обстоятельства:

- Функции получателя дохода (дела **Северсталь, МДМ Банк**)⁶;
- Порядок принятия решения в отношении дохода (дело **Кредит Европа Банк**)⁷;
- Цели, на которые направляются полученные средства (дела **Банк Интеза, Санкт-Петербург Телеком**)⁸.

⁴ <http://pravo.ru/news/view/134299/>.

⁵ <http://tp.interfax.ru/int.asp?Int=1&id=393>.

⁶ Компания, не обладающая правом на распоряжение дохода, также называется «кондуитной», «формальной», «бумажной».

⁷ Решение АС г. Москвы от 31.10.2016 № А40-113217/16-107-982, Постановление АС МО от 27.05.2016 № А40-116746/2015. Осуществление исключительно операций по получению дохода и его переводу в офшорные юрисдикции указывает на формальность компании.

⁸ Постановление 9 ААС от 29.09.2016 № 09АП-43945/2016. Распоряжение доходом на основании поручений третьих лиц исключает самостоятельность получателя дохода.

⁹ Постановления АС МО от 04.10.2016 № А40-241361/2015, от 15.01.2016 № А40-187121/2014. Распоряжение средствами в интересах третьих лиц может

Важно отметить, что при разрешении данной категории споров суды учитывают информацию, предоставленную иностранными финансовыми органами.

Сделки с несостоятельными либо ликвидируемыми компаниями

Особое внимание в практике судов было уделено вопросам взаимоотношения с несостоятельными компаниями. На уровне Верховного Суда был разрешен вопрос о возможности применения вычетов по НДС по операциям оставления за залогодержателем имущества банкрота (дела **Алтай-фито, СБ Инвест**)⁹.

Этот же вопрос стал предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ¹⁰.

Также Судом был сформулирован подход о недопустимости ведения организацией-банкротом хозяйственной деятельности без уплаты налогов (дела **Неманский целлюлозно-бумажный комбинат, Специальное конструкторское бюро турбоагрегатов**)¹¹.

Наконец, из ряда решений усматривается стремление судов ограничить возможности ухода от исполнения налоговых обязательств с помощью сделок с несостоятельными либо ликвидируемыми компаниями (дела **Интеркрос Оптима, Гранит, ДМС, Теплоприбор**)¹².

Результатом повышенного внимания Верховного Суда РФ к вопросам исполнения несостоятельными лицами своих фискальных обязательств стал Обзор по делам о банкротстве с участием ФНС России от 20.12.2016.

свидетельствовать об отсутствии самостоятельности в определении экономической судьбы полученных доходов.

⁹ Определения ВС РФ от 08.02.2016 № 304-КГ15-13912, от 04.04.2016 № 308-КГ15-16486, от 04.07.2016 № 304-КГ16-1089

¹⁰ Определение КС РФ от 10.11.2016 № 2561-О.

¹¹ Определения ВС РФ от 29.08.2016 № 307-ЭС14-8417, № 306-ЭС16-1979.

¹² Определения ВС РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003, от 19.10.2016 № 303-КГ16-13164, от 20.10.2016 № 304-КГ16-13669, от 19.10.2016 № 309-КГ16-13238).



Ключевые судебные акты

1. Дело Аквапарк (Определение ВС РФ от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862)

Ключевой вывод. Многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки (взаимозависимость сторон сделки, создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, использование особых форм расчетов и сроков платежей и т.п).

Наша оценка. В данном деле подтверждается право территориальных инспекций пересматривать цену сделки между взаимозависимыми лицами. Однако Суд уточнил, что пересмотр налоговых последствий сделки не может осуществляться исключительно на основании значительного отклонения цены от рыночного уровня. Налоговый орган должен представить иные доказательства, указывающие на получение необоснованной налоговой выгоды.

В любом случае налогоплательщикам следует учитывать риски пересмотра цены в сделках с взаимозависимыми лицами и быть готовыми обосновать рыночный характер условий сделки.

2. Дело Ростелеком (Определение ВС РФ от 17.05.2016 № 305-КГ16-3837)

Ключевой вывод. Признавая правомерным привлечение общества к ответственности, суды исходили из наличия у территориального налогового органа обязанности по проверке своевременности представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках, отражения в нем всех контролируемых сделок, а также достоверности указанных в этом уведомлении сведений, установив в действиях налогоплательщика состав правонарушений, ответственность за которое предусмотрена статьей 129.4 Налогового кодекса.

Наша оценка. Данное дело является отражением общей тенденции 2016 года, заключающейся в наделении территориальных органов дополнительными полномочиями в вопросах трансфертного ценообразования.

3. Дело Банк Интеза (Постановления АС МО от 04.10.2016 № А40-241361/2015)

Ключевой вывод. В данном деле было установлено, что люксембургская компания основную часть полученного от российской организации дохода в виде процентов по займам перечисляло своему 100% участнику (резиденту Италии) по зеркальным договорам займа (back-to-back loans), а другую часть направляла на увеличение собственного капитала. Вместе с тем, суды посчитали, что вся сумма дохода должна облагаться по ставкам, предусмотренным Соглашением об избежании двойного налогообложения с Итальянской республикой. Иначе говоря, был сделан вывод, что в данном конкретном случае капитализация процентов не может рассматриваться в качестве самостоятельного распоряжения доходом, ввиду того, что итальянский акционер является единственным и капитализированные средства рано или поздно будут выплачены указанному акционеру.

Наша оценка: Изложенный подход судов требует от российских организаций запрашивать информацию не только о дальнейшем движении перечисленных средств, но и о способах использования дохода, оставшегося в распоряжении первоначального получателя. Фактически же российским организациям придется давать правовую квалификацию хозяйственным операциям получателя дохода с учетом концепции бенефициарного собственника. Очевидно, что такая квалификация может расходиться с оценкой фискальных органов. Соответственно данный подход судов содержит в себе значительные налоговые риски.



**4. Дело Санкт-Петербург Телеком
(Постановление АС МО от
15.01.2016 № А40-0187121/2014)**

Ключевой вывод. То, что сумма полученного иностранной компанией дивидендного дохода существенно выше суммы дохода, который был ею выплачен, обосновывает наличие у иностранной компании фактического права на доход. Само по себе дальнейшее перечисление иностранной компанией денежных средств (в виде собственных дивидендов, иных выплат) не означает, что эта компания является посредником и не признается фактическим получателем дохода¹³.

Наша оценка. Данное дело может служить ориентиром для оценки обстоятельств, указывающих на наличие у получателя выплат фактического права на доход. Так, было учтено, что иностранная организация полученные дивиденды использовала для погашения займов, приобретения долей в других компаниях и предоставления финансирования дочерним российским компаниям для поддержки их текущей операционной деятельности.

**5. Дело Парламент Продакшн
(Определение ВС РФ от 23.09.2016
№ 305-КГ16-5939)**

Ключевой вывод. Верховный Суд РФ допустил учет в качестве расходов выплат по соглашениям о расторжении трудовых договоров, указав, что статьей 255 НК РФ установлен открытый перечень расходов на оплату труда работников, учитываемых в целях налогообложения, при условии, что эти выплаты производятся в рамках трудовых и связанных с ними отношений. При этом Судом были сформулированы условия для учета таких расходов.

Наша оценка. Несмотря на то, что в деле **Парламент Продакшн** сделан общий положительный вывод о возможности учета выплат по СРТД, позиция Верховного Суда РФ является ограничительной. Формулируя условия для учета выплат, Суд стремился установить пределы в отношении размера

компенсаций при прекращении трудовых отношений, ограниченные экономической обоснованностью таких расходов¹⁴.

**6. Дело Скоморошка-Трейдинг
(Определение ВС РФ от 20.07.2016
№ 304-КГ16-3143)**

Ключевой вывод. Такие судебные способы защиты прав налогоплательщиков, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними. Добровольное перечисление налогов во исполнение решения налогового органа не является препятствием для последующего возврата таких платежей, как излишне взысканных.

Наша оценка. Настоящий подход расширяет возможности налогоплательщика по оспариванию ненормативных актов налоговых органов. Так, если налогоплательщик по каким-либо причинам не оспорил акт налогового органа во внесудебном порядке, он может обратиться с иском о возврате налога. При этом в рамках рассмотрения иска суд должен будет оценить законность ненормативного акта, на основании которого были уплачены суммы налога.

**7. Дело Интеркрос Оптима (Определение
ВС РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-
6003)**

Ключевой вывод. Сам по себе факт передачи имущества другому лицу не является достаточным для взыскания налоговой задолженности, числящейся за налогоплательщиком, с другого лица, не являющегося плательщиком налога в рамках специального порядка, установленного пп.2 п.2 ст.45 НК РФ. Свобода предпринимательской деятельности означает возможность субъектов предпринимательства по

¹³ Вывод содержится в решении суда первой инстанции.

¹⁴ Подробнее об учете выплат по соглашениям о расторжении трудовых договоров см. <http://sharplaw.ru/upload/iblock/1c8/1c8bd2e0198026b3597b57c7763c69b5.pdf>



своему усмотрению определять способы ведения ими хозяйственной деятельности, время и способ ее прекращения, в том числе, посредством передачи бизнеса другим участникам гражданского оборота, что предполагает одновременную передачу материальных, трудовых и иных ресурсов, ранее находившихся в распоряжении налогоплательщика. В подобных случаях надлежит устанавливать: отличались ли условия и обстоятельства передачи бизнеса от тех, которые обычно имеют место при взаимодействии независимых друг от друга участников гражданского оборота, преследующих цели делового характера, позволяют ли обстоятельства совершения сделок прийти к выводу об искусственном характере передачи бизнеса, совершении этих действий в целях перевода той имущественной базы, за счет которой должна была быть исполнена обязанность по уплате налогов.

Наша оценка. Суд без установления непосредственной зависимости между сторонами сделки посчитал возможным возложить на приобретателя бизнеса обязанность по погашению налоговой задолженности продавца. При этом Верховный Суд РФ усмотрел в необычности условий сделки желание сторон уклониться от погашения налоговой недоимки, ранее начисленной продавцу. Дело **Интеркрос Оптима** создает серьезные налоговые риски в отношении сделок по приобретению бизнеса или имущества у лица, которое имеет налоговую задолженность и не в состоянии ее погасить.

8. Дело Авиакомпания Когалымавиа (Определения ВС РФ от 24.10.2016 № 305-КГ16-8642, № 305-КГ16-6640, № 305-КГ16-7096)¹⁵

Ключевой вывод. На основании подп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ не облагаются НДС любые услуги, оказанные авиакомпаниями и направленные на подготовку воздушного судна к вылету с пассажирами, багажом и грузом, поскольку, такие услуги являются

составной частью обслуживания воздушных судов в аэропортах и представляют собой комплекс мер, направленных на осуществление воздушной перевозки.

Общество, приобретавшее услуги наземного обслуживания судов, оказываемых в аэропортах, и получившее от контрагентов счета-фактуры с выделением суммы НДС, вправе было использовать соответствующие вычеты, а контрагенты обязаны уплатить НДС в бюджет.

Наша оценка. Настоящее дело имеет значение как для авиационной отрасли, так и в целом для лиц, совершающих операции, перечисленные в п. 2 ст. 149 НК РФ.

С одной стороны, Верховный Суд РФ постарался разрешить многолетнюю проблему определения состава услуг по обслуживанию авиационного транспорта, не облагаемых НДС. Суд посчитал, что формальный критерий (взимание аэронавигационных и аэропортовых сборов за услуги) не применим для отнесения услуг к необлагаемым операциям. При разрешении спора был использован сущностный критерий – направленность услуг на подготовку воздушного судна.

С другой стороны, Суд, несмотря на вывод об освобождении спорных услуг от НДС, допустил применение покупателем вычета, поскольку им был получен счет-фактуры с выделенным НДС. По сути, Верховный Суд РФ изменил подход, согласно которому освобождение от НДС операций, перечисленных в п. 2 ст. 149 НК РФ, носит безусловный характер и применение вычетов по таким операциям невозможно.

9. Дело ВТБ 24 (Определение ВС РФ от 17.03.2016 № 305-КГ16-916)

Ключевой вывод. Совершение сделок на ММВБ в режиме основных торгов на основании анонимных безадресных заявок (заявок, адресованных всем участникам торгов), не является обстоятельством, исключающим возможность

¹⁵ См. также дело **Авиа Менеджмент Групп** (Определение ВС РФ от 15.12.2016 № 305-КГ16-1118).



манипулирования ценами на организованном рынке ценных бумаг. Факт регистрации организатором торгов данных сделок использован в качестве инструмента, с помощью которого заявителем искусственно создана ситуация по формированию цен на рынке, в то время как основная часть сделки (покупка облигаций АО «РЖД») была закрыта путем совершения внебиржевых сделок.

Сам по себе факт отклонения цен по сделкам в размере менее 5 процентов не исключает возможность установления участником торгов необусловленного рыночной конъюнктурой интервала цен на организованном рынке ценных бумаг в целях создания формальных условий для учета в целях налогообложения прибыли полной суммы расходов на приобретение облигаций в рамках внебиржевых сделок.

Наша оценка: Суды сформировали подход, согласно которому биржевые данные о стоимости ценных бумаг не являются безусловным доказательством рыночности цен в сделках. Позиция судов создает риски пересмотра налоговых последствий по налогу на прибыль для участников сделок с ценными бумагами. Кроме того, дело **ВТБ 24** может оказать влияние на применение норм о трансфертном ценообразовании, содержащихся в части первой НК РФ, в которых имеются ссылки на данные бирж.

10. Дело Центррегионуголь (Определение ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399)

Ключевой вывод. Противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность товародвижения от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных

последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.

Наша оценка. Данное дело отражает определенную тенденцию, формирующуюся в делах о получении необоснованной налоговой выгоды. Так, налоговые органы стремятся исследовать всю цепочку движения товара от производителя до потребителя. В том случае, когда кто-либо из участников движения товара отказывается от причастности к его поставке, ставится под сомнение реальность операции налогоплательщика.

Позиция налоговых органов нередко находит поддержку в судах. В деле **Центррегионуголь** Верховный Суд РФ посчитал недостаточным наличие противоречий в данных о движении товара для вывода о получении необоснованной налоговой выгоды. Вместе с тем вряд ли данное дело изменит подход налоговых органов. Соответственно налогоплательщикам по значимым сделкам целесообразно выяснить как схему доставки товара, так и функции лиц, участвующих в такой поставке.



SHAPOVALOV
PETROV

Если у вас возникли какие-либо вопросы, мы будем рады ответить на них в удобное время.

**Кирилл Петров,
партнер**

консультирование по вопросам ТЦО, КИК и международного налогового планирования, сопровождение M&A сделок и проведение Due Diligence, разработка структур внутригруппового финансирования с учетом налоговой оптимизации, налоговый аудит, сопровождение проверок.

+7 (915) 280-46-21
kp@sharplaw.ru

**Сергей Шаповалов,
партнер**

судебное представительство, сопровождение налоговых проверок, поиск и возврат налоговых переплат, сопровождение региональных инвестпроектов, консультирование по широкому кругу вопросов налогового права.

+7 (916) 691-52-23
ss@sharplaw.ru