

ТЦО-обзор

ADE PROFESSIONAL
SOLUTIONS

IV квартал 2019 года

Содержание:

Мониторинг действующего регулирования	3
Споры по применению положений ст. 54.1 НК РФ, устанавливающей пределы законности налоговой оптимизации: подлежит ли применению налоговая реконструкция?	3
Ключевые выводы и решения судебных органов	7
Дело ТД РИФ 2015: Арбитражный суд Московского округа отказал налогоплательщику в удовлетворении кассационной жалобы	7
Дело ООО «Агроаспект»: обоснование полученной налоговой экономии требует подтверждения деловой цели не только самой реструктуризации активов, но и выбранного группой способа реструктуризации.....	8
Другие новости.....	10
Снижение ключевой ставки Банка России до 6,25% приводит к изменению интервала предельных значений процентов по внутригрупповым займам, нормируемых по ст. 269 НК РФ.....	10
Приглашаем на новый ТЦО-портал, созданный экспертами-практиками ADE Professional Solutions.....	11

Мониторинг действующего регулирования

Споры по применению положений ст. 54.1 НК РФ, устанавливающей пределы законности налоговой оптимизации: подлежит ли применению налоговая реконструкция?



Одним из ключевых вопросов, возникших с введением в 2017 году в НК РФ статьи 54.1 о пределах осуществления прав по исчислению налоговой базы и суммы налога, стал вопрос о налоговой реконструкции.

Иными словами, должен ли налоговый орган в случае выявления им злоупотреблений и искажений, допущенных налогоплательщиком, определять реальный размер его налоговых

обязательств, или сам факт выявления налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, дает налоговому органу право доначислить налог налогоплательщику без учета фактически понесенных им (реальных и экономически обоснованных) расходов и права на налоговые вычеты.

Рассмотрим, какое развитие получило обсуждение этой проблемы в IV квартале 2019 года, и какую позицию занимают налоговые органы, Минфин и арбитражные суды:



Подход ФНС РФ: применение ст. 54.1 не подразумевает проведения налоговой реконструкции

Из Письма ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ» следует, что невыполнение хотя бы одного из критериев, предусмотренных п.2 ст.54.1 НК РФ (основной целью совершения сделки не является неуплата налога, и обязательство по сделке исполнено непосредственно контрагентом либо лицом, которому такое обязательство передано по договору или закону) влечет для налогоплательщика последствия в виде **отказа учета таких сделок в целях налогообложения. При этом налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции.**

Таким образом, по мнению ФНС, при установлении налоговыми органами наличия хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в п.2 ст.54.1 НК РФ, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме.

В Рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ, направленных Письмом от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, ФНС акцентирует, что **введенная норма** ст.54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС РФ

от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», а **представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.**

Соответственно, по мнению ФНС, подходы, отраженные в Постановлении Пленума № 53 и развитые в судебной практике (судя по всему, включая требование об определении объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания совершенных им операций), не подлежат применению при проведении проверок, решения о назначении которых вынесены после вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ.

Очевидно, что толкование нормы ст. 54.1 НК РФ, предложенное ФНС РФ и влекущее отказ в учете понесенных расходов и в применении налоговых вычетов при выявлении схем незаконной налоговой оптимизации, приводит к существенному росту объема доначислений по результатам проводимых налоговыми органами проверок.

По данным РБК, в ответ на развитие данной правоприменительной практики межведомственной рабочей группой, созданной на базе Аналитического центра при Правительстве РФ для решения системных проблем российского бизнеса, был разработан законопроект о внесении изменений в текст ст.54.1 НК РФ. Законопроект предусматривает, что размер доначислений не должен превышать сумму, которая не была уплачена в бюджет в результате неправомерных действий. Статью предложено дополнить п. 5:

«Доначисление налогов не должно вести к двойному налогообложению, искажению экономической природы налогов, избыточному, не обусловленному экономическим содержанием совершенных операций, налогообложению».

При этом применять принцип налоговой реконструкции предложено лишь в том случае, если компания самостоятельно уточнила налоговые обязательства, скорректировав декларацию.

В то же время на данный момент перспективы внесения в НК РФ соответствующих изменений оценивать сложно, и споры о применении нормы в действующей редакции продолжаются.



Первое решение арбитражного суда: реконструкция необходима

Первым решением по проблеме возможности (или необходимости) осуществления налоговой реконструкции при доначислении налога по ст.54.1 НК РФ стало Решение Арбитражного суда Кемеровской области по делу ООО «Кузбассконсервмолоко» (№ А27-17275/2019).

Из решения следует, что организация в проверяемый период осуществляла закупку сырого молока у взаимозависимых контрагентов. По мнению налогового органа, зависимые контрагенты участвовали в поставке формально – фактически молоко продавали напрямую сельхозпроизводители, которые освобождены от НДС.

Схема, позволяющая получить вычет по НДС, была организована в период, когда комбинатом управляла «УК Синергия». До и после этого в документах оформлялись прямые отношения с производителями молока, без посредников. Включение фиктивных посредников в цепочку поставок позволило молочному комбинату учесть их наценку в расходах, а также необоснованно получить вычеты по НДС.

При этом применение заявителем налоговых вычетов по НДС не обеспечено соответствующим источником в бюджете, поскольку спорные контрагенты представляли налоговые декларации по НДС за соответствующие периоды с нулевыми показателями либо с минимальными суммами налога к уплате и неподтвержденными налоговыми вычетами.

Доначисляя НДС и налог на прибыль, налоговый орган исходил из того, что в соответствии с положениями ст. 54.1 НК РФ при отсутствии реальных отношений с заявленными контрагентами (хотя бы и при реальности движения товара от третьих лиц и реальности произведенных расходов) налогоплательщик не вправе их учесть. Со ссылкой на письма ФНС России инспекция указала, что налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции. Ранее выработанные ВАС РФ и ВС РФ правовые позиции по необоснованности налоговой выгоды и определению действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика применению не подлежат в связи со вступлением в силу ст. 54.1 НК РФ.

Суд с указанной позицией не согласился: оставляя в силе решение в части доначисления НДС, доначисление налога на прибыль суд признал незаконным.

Так, по мнению суда, из наименования и содержания ст. 54.1 НК РФ следует, что при формальном документообороте с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом при несоблюдении условий п.2 указанной статьи, установлен запрет на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком именно по недостоверным (формальным) документам, **что не освобождает налоговые органы от обязанности проверить, осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный размер соответствующих налоговых обязательств.**

Позиция инспекции приводит к тому, что налогоплательщик, вовсе не представивший налоговому органу на проверку никаких документов по совершенным сделкам, будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода, т.е. будет поставлен в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, представившим документы, не соответствующие требованиям ст. 54.1 НК РФ, что не отвечает принципам справедливости и правовой определенности.

Материалами дела подтвержден факт движения товара, использования его заявителем в производственной деятельности, факт и размер понесенных расходов. **С учетом данных обстоятельств, по мнению суда, отказ в учете указанных экономически обоснованных расходов по формальному признаку повлек бы искажение реального размера налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций.**

Важно: из информации о принятом судебном акте от 14.01.2020, размещенной в картотеке «Электронное правосудие», следует, что Решение суда первой инстанции отменено, по делу принят новый судебный акт. Мы ожидаем публикации мотивировочной части Постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда и продолжим следить за развитием судебной практики.

Тем временем, по данным РБК, 13 декабря Руководителю ФНС Михаилу Мишустину было направлено Письмо Минфина за подписью первого вице-преьера – министра финансов Антона Силуанова, содержащее методологическое разъяснение положений ст. 54.1 НК РФ:



Позиция Минфина РФ: поддержка подхода ФНС

Как следует из Письма, Минфин поддержал позицию ФНС РФ по применению положений ст. 54.1 НК РФ.

«Положения ст. 54.1 НК РФ в отличие от сформированной на основе Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 судебной практики не предусматривают возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем.

Таким образом, учет расходов при исчислении налога на прибыль организаций при определении обязательств налогоплательщика, чьи действия по злоупотреблению своим правом подпадают под положения ст. 54.1 кодекса, положениями ст. 54.1 НК РФ не предусмотрен», — указано в Письме.

Таким образом, ФНС и Минфин заняли единую позицию о недопустимости налоговой реконструкции при доначислении налога на основании ст. 54.1 НК РФ – в то же время сегодня эта позиция судом не поддержана.

Дальнейшее формирование судебной практики определит, вправе ли налогоплательщик рассчитывать на установление реального размера его налоговых обязательств в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществленных им хозяйственных операций – но сегодня, очевидно, риск столкнуться с отказом налогового органа в проведении налоговой реконструкции (а значит, с увеличенным размером доначислений, пеней и штрафов) крайне высок.

Мы следим за развитием событий – актуальная информация всегда доступна на нашем [ТЦО-портале](#).

Ключевые выводы и решения судебных органов

Дело «ТД «РИФ»» 2015: Арбитражный суд Московского округа отказал налогоплательщику в удовлетворении кассационной жалобы



Постановлением АС Московского округа от 23 декабря 2019 года Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04 сентября 2019 года по делу № А40-241020/2018 оставлено без изменений.

Напомним, ранее Арбитражный суд г. Москвы отказал ООО «ТД «РИФ»» в удовлетворении иска о признании недействительным решения ФНС о доначислении 176 млн рублей налога на прибыль,

Девятый арбитражный апелляционный суд оставил решение без изменения, а апелляционную жалобу – без удовлетворения.

Оспариваемое решение было вынесено по результатам проверки ФНС РФ цен в сделках поставки «ТД «РИФ»» сельскохозяйственной продукции (ячмень, кукуруза, пшеница) в адрес GTCS Trading JLT (ОАЭ) в течение 2015 года.

По мнению налогового органа, путем применения в экспортных сделках с взаимозависимой организацией заниженных цен и создания коммерческих и финансовых условий, отличных от рыночных, прибыль общества была выведена в низконалоговую юрисдикцию, что повлекло занижение налоговой базы по налогу на прибыль в России и недоплату налога в бюджет.

Ранее аналогичные судебные акты были приняты по результатам обжалования компанией решения ФНС о доначислении налога на прибыль за 2014 год в схожих обстоятельствах. Общая сумма доначислений по двум последовательным периодам составила 241 млн рублей.

Подробнее о доводах налогоплательщика и инспекции, а также о выводах судов первой и апелляционной инстанций см. в [обзоре](#) на нашем сайте.

Дело ООО «Агроаспект»: обоснование полученной налоговой экономии требует подтверждения деловой цели не только самой реструктуризации активов, но и выбранного группой способа реструктуризации



Как следует из [Решения](#) Арбитражного суда г. Москвы от 22.11.2019 по делу ООО «Агроаспект», инспекцией была проведена выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков (X5 Retail). Ответственным участником группы с 01.01.2018 являлось ООО «Агроаспект» (Общество), до этой даты – АО «ТД «Перекресток»».

По результатам проверки Обществу как ответственному участнику КГН были доначислены налог на прибыль на сумму 1,4 млрд руб., в том числе 420 млн руб. налога на прибыль с доходов иностранных организаций от источника в РФ.

По мнению инспекции, внутри группы в результате совершения серии внутригрупповых взаимосвязанных сделок были созданы искусственные условия для перечисления денежных средств от источников в РФ в иностранные юрисдикции. По существу указанные операции привели к созданию механизма перераспределения групповой прибыли без уплаты соответствующих налогов как на территории РФ, так и на территории иностранных государств. Указанные обстоятельства были расценены налоговым органом как недобросовестное поведение, направленное на получение необоснованной налоговой выгоды, и злоупотребление положениями соглашений по вопросам налогообложения.

В рамках внутригрупповой реструктуризации владения, произведенной в 2013 году, АО «ТД «Перекресток»» приобрело 83,4% доли участия в уставном капитале ООО «Агроторг» (сеть «Пятерочка») у кипрской компании Группы. Далее обязательство по уплате покупной цены было заменено на заемные обязательства, право требования долга по которым по цепочке сделок было передано другой кипрской компании Группы (по мнению инспекции – номинальному держателю внутригрупповых долговых обязательств группы X5). По долговому обязательству АО «ТД «Перекресток»» начисляло процентный расход и осуществляло фактическую уплату процентов.

Суд согласился с позицией налоговой инспекции об искусственном характере заемного обязательства российской компании, указывая в частности на следующие обстоятельства:

- переход права на доли в уставном капитале ООО «Агроторг» не повлиял на существо отношений сторон и возможность принятия управленческих решений (контроль и координация деятельности ООО «Агроторг» осуществлялись сотрудниками АО «ТД “Перекресток”» как до, так и после совершения спорных сделок);
- положительное влияние реструктуризации на стоимость акций Х5 не подтверждено;
- в ходе реструктуризации не приобреталось сторонних компаний, изменение структуры группы не повлияло на ее характер: в частности из годовых отчетов Х5 следует, что группа всегда позиционировала свой бизнес как единое целое;
- факт уменьшения в результате реструктуризации расходов на управление не подтвержден;
- с позиции конечной материнской компании положение ее основного актива не изменилось, равно как не изменилась инвестиционная привлекательность группы в целом в связи с перегруппировкой российских активов под контроль одной холдинговой компании вместо нескольких.

По результатам рассмотрения дела суд пришел к выводу, что и процентные расходы, и расходы по уплате покупной цены за доли участия во взаимозависимом обществе являются скрытым распределением прибыли консолидированной группы налогоплательщиков в адрес зарубежных компаний холдинга без намерения уплатить причитающиеся налоги на территории РФ, и потому должны рассматриваться как дивиденды, не уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль у плательщика и облагаемые по ставке 15% у источника выплаты (в силу отсутствия у кипрской компании фактического права на доход).

Также смотрите на нашем ТЦО-портале [Обзор Определения Верховного суда РФ от 12.07.2018](#), содержащее сходные выводы о переквалификации расходов на приобретение долей участия во взаимозависимых компаниях в скрытое распределение прибыли по делу ООО «Мон’дэлис Русь».

При этом суд отмечает, что с учетом собранных в рамках проведения выездной налоговой проверки сведений и документов установлено, что сделки передачи долей участия в ООО «Агроторг» и ООО «Агроаспект» были преднамеренно совершены способом, порождающим дополнительную налоговую экономию, то есть посредством заключения договоров купли-продажи и договоров займа. По мнению суда, доводы, приведенные Обществом в поддержку деловой цели проведенной реструктуризации, не объясняют деловую цель выбранного способа такой реструктуризации.

По мнению суда, осуществляя свои субъективные права, налогоплательщики должны избирать такой способ реализации своих прав, при котором не затрагиваются интересы

никаких иных субъектов, в том числе государства. Выбранный же группой способ реструктуризации и оформления сделок порождает необоснованную дополнительную налоговую экономию для консолидированной группы налогоплательщиков.

Другие новости

Снижение ключевой ставки Банка России до 6,25% приводит к изменению интервала предельных значений процентов по внутригрупповым займам, нормируемых по ст. 269 НК РФ

По данным Пресс-службы Банка России, Совет директоров Банка России 13 декабря 2019 года принял решение снизить ключевую ставку на 25 базисных пунктов, до 6,25% годовых.

Банк России будет оценивать целесообразность дальнейшего снижения ключевой ставки в первом полугодии 2020 года. Банк России будет принимать решения по ключевой ставке с учетом фактической и ожидаемой динамики инфляции относительно цели, развития экономики на прогнозном горизонте, а также оценивая риски со стороны внутренних и внешних условий и реакции на них финансовых рынков.

Ключевая ставка Банка России в соответствии со ст. 269 НК РФ определяет интервал предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам, оформленным в рублях и возникшим в результате сделок, признаваемых контролируруемыми. Подробнее о порядке определения «безопасной гавани» по таким ставкам читайте в материале нашего ТЦО-портала.

Приглашаем на новый ТЦО-портал, созданный экспертами-практиками ADE Professional Solutions

Рады поделиться важной новостью: 15 ноября 2019 года мы запустили обновленный **ТЦО-портал** — информационный ресурс по вопросам трансфертного ценообразования.

Вас ждет полезная и структурированная информация:

- Ключевые новости в сфере трансфертного ценообразования в России и в мире;
- Судебная практика по налоговым спорам о ценовом контроле и налогообложении внутригрупповых сделок;
- Разъяснения Минфина РФ по неоднозначным вопросам толкования положений Раздела V.1 НК РФ и правоприменения;
- Ежеквартальные подборки ключевых выводов по тематике трансфертного ценообразования — ТЦО-обзоры от команды ADE Professional Solutions;
- Практические кейсы с рекомендациями экспертов ADE Professional Solutions по сложным вопросам ценообразования и подготовки документации для целей налогового контроля;
- Вебинары и презентации по различным вопросам корпоративного налогообложения.

Мы стремимся, чтобы ТЦО-портал был удобным и эффективным инструментом. Надеемся, что он будет полезен в работе вам и вашим коллегам!

Остались вопросы?

Посетите наш [ТЦО-портал](#) или [свяжитесь с нами](#) для получения более подробной информации.

daria.martirosova@ade-solutions.com

expert@ade-solutions.com

+7 (495) 984 75 90

Приведенные в настоящем обзоре сведения представлены исключительно для информирования читателей и должны быть использованы с учетом индивидуальных обстоятельств.