

Налогообложение. Обзор основных изменений российского законодательства за 2016 год

6 марта 2017 года

Юристы Dentons подготовили обзор основных изменений российского законодательства в области налогообложения за 2016 год.

Бурное развитие практики применения концепции бенефициарного собственника

Практические шаги по реализации отдельных положений «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» Министерства финансов РФ

Дело Казаньоргсинтез или 50 оттенков отчета оценщика

Расширение круга лиц, на имущество которых может быть обращено взыскание по налоговым долгам

Изменения в налоговом режиме IP BOX на Кипре

Развитие практики по делам о необоснованной налоговой выгоде

Формирование судебной практики по вопросам применения «кэш-пулинга»

Дело Аквапарка или кто и как вправе проверять цены в сделках

Изменение порядка обложения НДС услуг, оказываемых иностранными компаниями в электронной форме

Изменение правил недостаточной капитализации

Бурное развитие практики применения концепции бенефициарного собственника

Год 2016-й ознаменовался прорывом в практике применения концепции лица, имеющего фактическое право на доход (концепции «бенефициарного собственника»), в качестве правового механизма для оспаривания российскими налоговыми органами права иностранных получателей доходов из источников на территории РФ (в основном дивидендов, процентов, лицензионных платежей) на применение льготных налоговых ставок, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения.

То, что раньше воспринималось лишь как сугубо теоретический риск, стало реальностью. Дела МДМ Банка[1], Банка Интеза[2], Кредит Европа Банка[3], Северстали[4], ООО «Краснобродский Южный»[5] наглядно демонстрируют, что негативная тенденция оспаривания российскими налоговыми органами правомерности применения соглашений об избежании двойного налогообложения к многозвенным холдинговым и финансовым структурам, которая началась в 2015 году, получила развитие в минувшем году.

Анализ приведенных выше судебных дел показывает, что при оценке допустимости применения пониженных

ставок и освобождений от налога у источника в рамках соглашений (договоров, конвенций) об избежании двойного налогообложения налоговые органы и суды обращают внимание на следующие факторы:

- Перечисляет ли иностранный получатель дохода от источника в РФ большую часть такого дохода аффилированному лицу, являющему резиденту другой иностранной юрисдикции (транзитный характер платежей), и получило ли бы такое аффилированное лицо аналогичные по объему налоговые льготы, если бы такой доход был получен им напрямую от российской компании, выплачивающей доход;
- Осуществляются ли такие «транзитные» перечисления по истечении небольшого промежутка времени с момента поступления дохода на банковские счета иностранного получателя дохода;
- Имеются ли у формального получателя дохода явно выраженные полномочия агента, комиссионера, представителя одного или нескольких лиц в отношении полученного российского дохода;
- Связан ли иностранный получатель дохода обязательством (договорным, корпоративным, в том числе на основании соглашения между акционерами или применимого законодательства) передать полученный доход в пользу третьих лиц;
- Использует ли формальный получатель дохода данный доход (или его часть) для собственных нужд и зависит ли финансово его деятельность от финансирования за счет аффилированных компаний;
- Имеет ли иностранный получатель дохода достаточное присутствие (офисные помещения, компетентный персонал и т. д.) в государстве своего налогового резидентства, соответствующее заявленным функциям;
- Осуществляет ли получатель дохода одну или несколько самостоятельных экономических функций и несет ли коммерческие риски, которые являются нормальными для лиц, выполняющих аналогичные функции[6];
- Являются ли органы управления иностранного получателя дохода (например, совет директоров, отдельные директора и пр.) независимыми при принятии решения о распределении участникам (акционерам) прибыли после налогообложения;
- Учитывает ли иностранный получатель дохода в составе собственной налоговой базы доход, полученный из источников на территории РФ, и какова эффективная ставка налогообложения этого дохода в стране получателя доходов;
- Принадлежит ли иностранный получатель дохода (прямо или косвенно) лицам, которые не являются налоговыми резидентами страны-получателя дохода;
- Имеет ли получатель дохода с территории РФ иные источники доходов и иные активы, генерирующие доходы.

Отсутствие надлежащего уровня присутствия получателя дохода по месту его нахождения, транзитный характер распоряжения полученными доходами, подконтрольность иностранной организации – формального получателя доходов третьим лицам – все эти обстоятельства могут быть положены налоговым органом и судом в основу решения об отказе в применении льготного порядка налогообложения доходов от источников на территории РФ, установленного применимым международным налоговым договором. При этом российские налоговые органы не чувствуют себя стесненными в ретроспективном применении такого подхода в рамках установленной российским налоговым законодательством трехлетней глубины налоговой проверки.

Обозначенные выше обстоятельства свидетельствуют о необходимости пересмотра существующих структур владения активами/ финансовых структур на предмет соответствия их перечисленным выше критериям, поскольку цена игнорирования новой тенденции может оказаться слишком высокой.

Практические шаги по реализации отдельных положений «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» Министерства финансов РФ

Менее месяца потребовалось Министерству финансов РФ для реализации на законодательном уровне предусмотренных проектом «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» отдельных мер по совершенствованию налогового администрирования и обеспечению сбалансированности бюджета и поступлений в бюджетную систему. Среди таких мер, нашедших поддержку законодателей и оказывающих влияние на большинство категорий налогоплательщиков, особо выделяются следующие:

Изменение размера пени за просрочку исполнения обязанностей по уплате налога (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ)

С 1 октября 2017 г. для налогоплательщиков-организаций вводится дифференцированный порядок исчисления пени за просрочку исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (п. 4 ст. 75 НК РФ), где, начиная с 31-го дня просрочки, размер пени увеличивается с 1/300 до 1/150 ключевой ставки ЦБ РФ. К просрочке в пределах 30 дней включительно применяется прежняя ставка пени.

Возможность исполнения обязанности по уплате налога (сбора) третьими лицами (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ)

Начиная с 30 ноября 2016 г., законодательство предоставляет возможность по уплате налогов и сборов за налогоплательщиков третьими лицами (п. 1 ст. 45 НК РФ). Аналогичная норма в отношении исполнения обязанности по уплате страховых взносов вступила в силу с 1 января 2017 г. Закон не уточняет, должен/может ли налогоплательщик согласовывать такую уплату с третьим лицом в форме договора или в какой-либо иной форме, из чего можно сделать вывод, что подобные соглашения смешанного характера (гражданско-правового и налогового) между организациями и даже между организациями и физическими лицами допустимы.

Изменение распределения поступлений налога на прибыль между федеральным бюджетом и бюджетом субъектов Российской Федерации (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ)

В целях обеспечения сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации, на период с 2017 г. по 2020 г. включительно вводится иное распределение поступлений налога на прибыль между федеральным и региональными бюджетами (п. 1 ст. 284 НК РФ). В течение этого периода сумма налога, подлежащая зачислению в федеральный бюджет, будет исчисляться исходя из ставки налога, составляющей 3% (ранее – 2%), а в региональные бюджеты – 17% (ранее – 18%). Субъектам Российской Федерации предоставлено право снижать ставку в части налога, поступающего в региональный бюджет, до 12,5% (сейчас – до 13,5%), а для резидентов особых экономических зон такая ставка станет максимально возможной (опять же, в части «регионального» налога). Это изменение, очевидно, затрагивает в первую очередь налогоплательщиков, применяющих пониженные ставки налога в части, поступающей в региональный бюджет, в рамках установленных законодательством соответствующих субъектов Российской Федерации преференциальных налоговых режимов.

Ограничения размера налоговых убытков, подлежащих переносу на будущее, при исчислении налога на прибыль (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ)

Поправки в ст. 283 НК РФ ограничивают в 2017-2020 гг. сумму налоговых убытков прошлых периодов, принимаемых в уменьшение налоговой базы текущего отчетного (налогового периода), 50% налоговой базы этого налогового (отчетного) периода, определяемой налогоплательщиком без учета этого убытка (п. 2.1 ст. 283 НК РФ). Исключение из этого правила сделано только для некоторых льготных категорий налогоплательщиков,

уплачивающих в соответствии со ст. 284 НК РФ налог на прибыль по пониженным ставкам. При этом закон отменяет ограничение на перенос убытков во времени, которое ранее равнялось 10 годам.

Изменен порядок формирования резерва по сомнительным долгам (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ, № 405-ФЗ)

Начиная с 1 января 2017 г., величина резерва по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ) по итогам каждого отчетного периода не должна превышать большую из следующих величин: (i) 10% выручки предыдущего налогового периода или (ii) 10% выручки за текущий отчетный период (ранее – не более 10% выручки текущего отчетного (налогового) периода). При создании резерва размер встречного обязательства перед тем же контрагентом не учитывается.

Новые условия применения льготы по налогу на имущество в отношении объектов основных средств – движимого имущества (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ)

С 2018 года льгота в виде освобождения от налогообложения движимого имущества по основаниям, предусмотренным

Наверх к списку

Дело Казаньоргсинтез или 50 оттенков отчета оценщика

После введения в законодательство прогрессивных и современных правил ТЦО взамен статьи 40 НК РФ большая часть налоговых споров о цене оказалась сведена к выяснению того, соответствует ли цена сделки рыночной стоимости, осуществленной оценщиком.

Именно отчеты оценщиков стали ключевыми доказательствами соответствия цены рыночному уровню в судебной практике времен первой пятилетки действия раздела V.1 НК РФ, несмотря на то, что:

- законодатель явно стремился снизить роль оценщиков в определении цены для налоговых целей – отвел им последнее место в иерархии способов определения рыночной цены для целей налогообложения, ограничил сферу применения только разовыми сделками и только в случаях, когда методы ТЦО не могут быть применены (п. 9 ст. 105.7 НК РФ);
- оценочные техники оперируют не только фактами, но и предположениями, и в значительной степени субъективны, поэтому результат оценки рыночной стоимости а priori условен и приблизителен, что признается высшими судебными инстанциями.

Решение АС г. Москвы по делу Казаньоргсинтеза от 20.12.2016 – венец битвы оценщиков в судебной практике, пример внимательности к деталям при анализе отчета оценщика при определении рыночной цены для целей налогообложения: в нем подробно указаны методологические, математические и фактические недостатки отчета оценщика, привлеченного оппонентом, которые были учтены в отчете, подготовленном по заказу противной стороны.

Особо отметим две категории сделок, которые лидируют:

- по количеству споров о цене, разрешаемых на основе отчета оценщиков – купля-продажа и аренда недвижимости;

В этой категории споров акцент больше смещен на процедурные аспекты – предоставление стороной отчета оценщика в принципе (иные доказательства могут быть признаны недопустимыми); привлечение оценщика до или после совершения сделок; привлечение оценщика проверяемым налогоплательщиком или его контрагентом, а основным существенным вопросом является сопоставимость объектов-аналогов.

- по глубине анализа, отраженного в судебном акте – купля-продажа акций (долей) юридических лиц;

В этой категории дел обращает на себя внимание и масштаб расхождений между оценками налогового органа и налогоплательщика (до 6,5 млрд. раз.), и разнообразие подходов к оценке бизнеса.

Усиленное внимание к деталям в таких спорах порой приводит к попыткам признать взаимозависимыми лицами компании (i) группу миноритарных акционеров, владеющих в совокупности 0,0014% ее акций или (ii) гражданина, игравшего на мини-футбольном турнире, организованном профсоюзом компании.

Также, на практике отчеты оценщиков часто используются при оценке нематериальных активов, но такие дела реже встречаются в судебной практике. Вероятно, по мере совершенствования подходов к оценке нематериальных, в том числе труднооцениваемых, активов на уровне ОЭСР, число этих споров увеличится, а качество определения соответствия цены нематериального актива или размера лицензионного вознаграждения улучшится.

На текущий момент целесообразно детально прорабатывать обоснование позиции, закрепляемой в отчетах оценщика, чтобы быть готовым с опорой на фактические обстоятельства пояснить каждое совершенное или несовершенное методологическое или математическое действие (корректировку), а не ограничиваться аргументами типа «это художник – он так видит».

Наверх к списку

Расширение круга лиц, на имущество которых может быть обращено взыскание по налоговым долгам

Положения статьи 45 Налогового кодекса РФ (далее – НК) и ранее допускали возможность взыскания в судебном порядке задолженности по налогам не с самого налогоплательщика-должника, а с третьих лиц. Речь идет о случаях, когда налоговая задолженность возникает у налогоплательщика-организации по итогам налоговой проверки и не исполняется должником в течение более трех месяцев.

Возможность обратиться с взысканием на имущество третьих лиц ограничена рядом условий, которые можно разделить на две группы:

- отношения взаимозависимости между организацией-должником и третьим лицом, с которого можно взыскать «чужую» налоговую задолженность, и
- совершение определенных действий, которые свидетельствуют о выводе денег либо активов из состава имущества организации-должника.

Ранее обращение с взысканием допускалось только на имущество тех организаций, которые были дочерними или зависимыми либо основными по отношению к должнику. Отношения зависимости определялись по критериям, установленным гражданским законодательством (участие в капитале более 20%).

В 2013 сфера применения была расширена, и стало возможным обращение с взысканием на имущество иных организаций, которые могли быть признаны зависимыми по иным критериям, широко применяемым в налоговом законодательстве.

Федеральный закон от 30.11.2016 закрепил новую редакцию этого правила. Незначительная, на первый взгляд, поправка заменяет слово «организация» на «лицо», но при этом открывает новые перспективы для взыскания налоговой задолженности. Очевидно, что за налоговые долги организаций теперь будут расплачиваться, в том числе, их участники или иные физические лица, имеющие возможность фактического контроля». Такой подход полностью стирает границы имущественной ответственности в отношениях между хозяйственными обществами

и их участниками для целей налогообложения.

Одновременно в НК были внесены редакционные изменения, допускающие исполнение обязанности по уплате налога третьим лицом за налогоплательщика. Трудно не заметить, что это изменение появилось на фоне многочисленных уголовных дел, возбужденных в 2015-2016 годах по фактам уклонения от уплаты налогов в отношении физических лиц – участников хозяйственных обществ и прекращенных в порядке ст. 28.1 Уголовно-процессуального кодекса РФ. Дело в том, что обвиняемый, будучи физическим лицом, для прекращения уголовного преследования должен возместить бюджету ущерб, заплатив налоги за организацию–налогоплательщика. До внесенной поправки сделать это было затруднительно, поскольку считалось, что обязанность по уплате налога носит личный характер и может быть исполнена только самим налогоплательщиком.

Очевидно, что налоговые органы при первых признаках невозможности взыскания недоимки с организаций будут переносить бремя уплаты налога на их участников (или бенефициаров), понуждая их к «добровольному» исполнению этой обязанности под угрозой уголовного преследования.

Размывание принципа разграничения ответственности за уплату налогов идет параллельно с ужесточением судебной практики применения ст. 45 НК. Особо следует отметить дело № А40-77894/15, рассмотренное в сентябре 2016 года Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

В этом деле суд признал допустимым взыскание налогового долга одного торгового предприятия с другого общества, которое, воспользовавшись персоналом, клиентской базой и деловыми связями налогоплательщика-должника, стало вести аналогичный бизнес. Новизна этого дела состоит не в том, что суд признал взаимозависимыми общества на основании признаков, которые нельзя считать однозначными. Следуя логике суда, зависимым можно признать любое предприятие, которое осуществляет дистрибуцию того же товара, покупая его из того же источника. Прецедент опасен тем, что суд полностью игнорирует те положения ст. 45 НК, которые ограничивают возможность взыскания с третьих лиц двумя случаями: а) когда налогоплательщик-должник продает товар (или реализует работы, услуги), а взаимозависимое по отношению к нему лицо получает выручку от этой реализации, и б) когда одно лицо ввиду угрозы доначисления налогов передает взаимозависимому лицу активы без получения встречного исполнения. Ключевым моментом в обоих случаях является нарушение принципа эквивалентности, когда налогоплательщик-должник имеет право на встречное исполнение в виде денежной оплаты, но не реализует его, а создает условия для того, чтобы взаимозависимое лицо получило либо плату, либо экономию.

Обстоятельства, установленные в деле, говорят о том, что ни один из указанных случаев не имел место. Лицо, с которого налоговый орган пытался взыскать долг другого налогоплательщика, получало выручку от реализации своих товаров, которые оно само приобретало.

Если считать, что основанием для взыскания с третьего лица стала не выручка, а переданное ему имущество, под которым, следуя логике налогового органа и суда, следует понимать персонал, клиентскую базу и деловые связи, то в таком случае суд полностью проигнорировал положения абзацев 9 и 10 пп. 2 п.2 ст. 45 НК.

Согласно этим положениям размер взыскания с третьего лица ограничен остаточной стоимостью переданного имущества по данным бухгалтерского учета. Очевидно, что ни клиентская база, ни деловые связи не являются имуществом, отражаемым в бухгалтерском учете, и не имеют учетной оценки. Персонал в принципе не может быть признан имуществом, т.к. речь идет о работниках, которые, проявляя предусмотрительность, ищут новую работу, не дожидаясь полного прекращения деятельности, вызванного налоговыми требованиями. Таким образом, в рассматриваемом деле не было передано имущество, имеющее какую-либо остаточную стоимость. Следовательно, у налогового органа не было основания требовать с третьего лица всю сумму налоговой задолженности. Получается, что если бы у этих видов имущества была объективная стоимостная оценка, значительно более низкая, чем сумма налогового требования, она ограничивала бы размер взыскания.

Приравнивая названные атрибуты бизнеса к имуществу, не имеющему стоимостной оценки, суд допускает взыскание в полном размере, что ухудшает положение лица, к которому предъявляется такое требование.

Нетрудно предугадать, к чему приведет такое расширенное толкование, которое, несомненно, найдет свое выражение в единообразной судебной практике. Налоговые органы, легко преодолевая пониженный доказательственный барьер, будут взыскивать долги с третьих лиц без учета закрепленных в законе ограничений, что приведет, в свою очередь, к последующим банкротствам.

Наверх к списку

Изменения в налоговом режиме IP BOX на Кипре

4 ноября 2016 года Парламентом Кипра были одобрены изменения в существующий льготный режим налогообложения доходов от эксплуатации и/или продажи объектов интеллектуальной собственности (IP BOX). Цель принятых поправок – привести кипрское налоговое законодательство в соответствие с положениями Мероприятия № 5 Плана BEPS и новыми правилами ЕС в части налогообложения сопоставимых налоговых режимов IP BOX.

Переходные положения

Действующий налоговый режим IP BOX предусматривает освобождение от налогообложения 80% дохода от использования нематериальных активов после вычета всех прямых расходов, таких как амортизация (более 5 лет) и расходы на выплату процентов, а также 80% дохода от продажи объекта интеллектуальной собственности. При наличии убытков, только 20% убытков может быть передано другим компаниям группы или перенесено на последующие периоды.

Согласно переходным положениям, налогоплательщики, применяющие действующий режим IP BOX, вправе пользоваться им до 30 июня 2021 года в отношении нематериальных активов, которые были приобретены:

- до 2 января 2016 года; либо
- прямо/косвенно у аффилированного лица в период со 2 января по 30 июня 2016 года (при этом аффилированное лицо также должно было применять в отношении таких активов налоговый режим IP BOX); либо
- у независимого лица или разработаны в период со 2 января по 30 июня 2016 года.
Если объекты интеллектуальной собственности были приобретены прямо или косвенно у аффилированного лица в период со 2 января по 30 июня 2016 года и не подпадают под вышеуказанные положения, то переходный период для таких компаний ограничен 31 декабря 2016 года.

Что изменилось?

Обновленный режим налогообложения IP BOX применяется по отношению к активам, созданным после 30 июня 2016 года. Такие активы должны быть приобретены, разработаны или использоваться в деятельности кипрской компании в результате НИОКР, осуществленных самой кипрской компанией. При этом необходимо, чтобы объект интеллектуальной собственности использовался в деятельности компании и генерировал годовой валовой доход, не превышающий 7,5 млн евро или 50 млн евро, если доход генерируется группой компаний. Нематериальными активами, в отношении которых применяется обновленный режим IP BOX, являются патенты, компьютерные программы и другие объекты интеллектуальной собственности, которые являются неочевидными, полезными и новыми. Льготный режим налогообложения не будет предоставляться в отношении «маркетинговых» объектов интеллектуальной собственности, в частности, в отношении товарных знаков, изображений и пр.

Компания, применяющая режим IP BOX, должна будет вести учет доходов и расходов в отношении объектов

интеллектуальной собственности, по которым предоставляются налоговые льготы. Подобный учет должен позволить установить факт связи между доходом от объекта интеллектуальной собственности (в отношении которого применяется налоговый режим IP BOX) и затратами, связанными с таким объектом.

Изменения коснутся возможности применения налоговых льгот кипрского IP BOX. Между тем, открываются новые возможности для структурирования владения объектом интеллектуальной собственностью через кипрскую юрисдикцию, в частности, путем концентрации на Кипре штата сотрудников, занимающихся разработкой объектов интеллектуальной собственности, что уже находит свое отражение на практике, особенно в сфере IT. В связи с этим данные изменения представляются наиболее интересными для инвесторов в сфере IT, специализирующихся на разработке программного обеспечения, компьютерных играх, консалтинге в сфере IT и иных отраслях, связанных с продажей прав интеллектуальной собственности.

Наверх к списку

Развитие практики по делам о необоснованной налоговой выгоде

В 2016 году Верховный Суд Российской Федерации принял два судебных акта, обобщающих подходы, сформулированные в судебной практике при рассмотрении дел о необоснованной налоговой выгоде. Одновременно с этим, ВС РФ сформулировал несколько ключевых выводов, которые, как можно ожидать, должны внести больше ясности в рассмотрение дел подобной категории.

Речь идет о делах А40-71125/2015 (дело ООО «Центррегионуголь») и А40-87379/2014 (дело ООО «Энергокомплект»). Несмотря на то, что первое выиграл налогоплательщик, а второе – налоговый орган, оба дела, по сути, объединяет единый подход Судебной коллегии ВС РФ по экономическим спорам к рассмотрению дел о необоснованной налоговой выгоде.

Основной критерий – реальность операций

В обоих делах речь шла о поставке товара с привлечением поставщиков, не имевших необходимых ресурсов (складских помещений, транспорта и сотрудников) для осуществления поставок.

Рассматривая данные дела, Экономколлегия ВС РФ поставила на первое место вопрос о реальности хозяйственных операций, совершенных налогоплательщиком. При этом в деле ООО «Центррегионуголь» (Определение СКЭС ВС РФ от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155) Экономколлегия ВС РФ также подчеркнула, что бремя доказывания нереальности хозяйственных операций должно возлагаться на налоговый орган.

В указанном деле реальность поставок была подтверждена как документами (первичными документами, подтверждениями качества товара, доказательствами его движения от поставщиков к покупателю), так и фактами (подтверждением дальнейшей реализации товара конечным покупателям и показаниями контрагентов, подтвердивших факт поставки).

Одновременно с этим, представленное налоговым органом заключение почерковедческой экспертизы, подтверждающее, что первичные документы поставщика были подписаны неустановленным лицом, было признано судом недопустимым доказательством. Основанием было проведение экспертизы с нарушением методики.

Напротив, в деле ООО «Энергокомплект» (Определение СКЭС ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399) суд разделил позицию налогового органа о нереальности поставок. Причиной были системные несоответствия в документах, свидетельствующие о том, что документы были оформлены формально лишь в целях получения налоговой выгоды, поскольку отраженное в них движение товара было невыгодным с экономической точки зрения и, в отдельных случаях, даже нереальным.

Как следует из постановления апелляционной инстанции по данному делу, по указанному в документах адресу

не было обнаружено склада, а товар перевозили из Магнитогорска и Новокузнецка в Ленинградскую область, а затем в обратном направлении в Самару, что не может быть объяснено разумными экономическими причинами. Перевозка товара из Ленинградской области в Самару занимала всего один день, что объективно невозможно. Кроме того, контрагенты не несли расходов, характерных для деятельности по поставке товаров (оплата ГСМ, аренда помещений, выплата заработной платы грузчикам и водителям).

Подходы к проверке должной осмотрительности налогоплательщика

Как указала Экономколлегия ВС РФ в деле ООО «Центррегионуголь», опровергая довод о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности, налоговый орган должен доказать, что налогоплательщик знал о допущенных контрагентами нарушениях. Налогоплательщик, в свою очередь, может пояснить, каким образом он проверил возможность исполнения контрагентом договора.

При рассмотрении вопроса о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности вопрос о проведении стандартных мероприятий по проверке контрагента, по сути, отошел на второй план. Большее значение Экономколлегия ВС РФ придала двум другим факторам.

Во-первых, суд рассмотрел вопрос о том, соответствовали ли условия сделки обычным (рыночным) условиям. В деле ООО «Центррегионуголь» Экономколлегия ВС РФ подчеркнула, что цена приобретения товара налогоплательщиком соответствовала рыночному уровню, в то время как в деле ООО «Энергокомплект» суд обратил внимание на длительную рассрочку платежа, которую он, по всей видимости, расценил как нестандартное условие сделки.

Вторым фактором были доказательства причастности налогоплательщика к действиям его контрагентов. В деле ООО «Центррегионуголь» налоговому органу этого не удалось доказать. Кроме того, Экономколлегия ВС РФ еще раз подчеркнула, что налогоплательщик не должен нести ответственности за действия контрагентов второго и третьего звена, на которые он не может повлиять. Поэтому допущенные контрагентами нарушения (в том числе неуплата налогов) не могут влечь за собой негативных последствий для налогоплательщика.

В деле ООО «Энергокомплект» налоговый орган доказал аффилированность налогоплательщика с его поставщиком и иностранным покупателем. Однако данный факт не был отражен в судебном акте Экономколлегии ВС РФ.

Таким образом, вынесенные Верховным Судом РФ судебные акты показали, что налогоплательщик может выигрывать дела о необоснованной налоговой выгоде. Одновременно с этим, из судебных актов следует, что решающее значение суд придал изучению обстоятельств совершения сделок.

Поэтому следует ожидать, что более внимательными к установлению обстоятельств в подобных делах будут не только суды, но и налоговые органы еще на стадии проведения налоговой проверки.

Наверх к списку

Формирование судебной практики по вопросам применения «кэш-пулинга»

В прошедшем году судами впервые была дана правовая оценка обоснованности учета для целей налогообложения прибыли процентов по заемным обязательствам, возникающим в связи с участием организаций в системе кэш-пулинга (от англ. cash pooling), понимаемой как система управления временно свободными денежными средствами на банковских счетах предприятий, подконтрольных крупным многопрофильным холдингам, имеющим разветвленную сеть филиалов, структурных подразделений или дочерних обществ.

Так, в апреле 2016 г. Арбитражный суд Челябинской области признал экономически обоснованной систему «револьверных» займов, существующих в рамках соглашений о кэш-пулинге, заключенных между ОАО

«Газпром нефть», его дочерними обществами и кредитными организациями (дело ООО «Газпром нефть Челябинск» № А76-15351/2015).

Как следует из данного судебного акта, претензии налогового органа к ООО «Газпром нефть Челябинск» («Общество»), являющемуся 100% дочерним обществом ОАО «Газпром нефть» («Материнская компания»), заключались в том, что, по мнению налогового органа, Общество действовало экономически неоправданно, выдавая Материнской компании краткосрочные займы под более низкую процентную ставку, чем ставки, по которым само Общество в тех же периодах уплачивало проценты по займам, привлеченным от Материнской компании.

При рассмотрении дела судом было установлено, что выдача Обществом краткосрочных займов Материнской компании осуществлялась в рамках системы кэш-пулинга, предусматривающей аккумуляцию на счетах Материнской компании денежных средств дочерних обществ, включая Общество, и перераспределение ею этих средств по мере необходимости между всеми дочерними обществами с помощью договоров о «револьверных» займах. Суд согласился с Обществом, что система кэш-пулинга позволяет избежать существенных затрат, связанных с привлечением краткосрочных займов от кредитных организаций, предлагающих более высокие процентные ставки, позволяет эффективно контролировать денежные потоки внутри группы компаний, минимизировать кредитные риски группы, связанные с привлечением банковских займов. Также суд учел, что применение механизма кэш-пулинга прямо закреплено в казначейской политике Группы компаний «Газпром нефть».

Одновременно Общество продемонстрировало суду, что привлечение им заемных денежных средств от Материнской организации осуществлялось на принципах долгосрочного финансирования и было направлено на достижение инвестиционных целей, а именно на приобретение Обществом сети АЗС и нефтебаз. Общество смогло, в частности, доказать, что:

- прибыли от текущей операционной деятельности Общества для достижения этих целей капитального характера было недостаточно;
- привлечение долгосрочного займа и его расходование в инвестиционных целях привело к увеличению основных производственных и финансовых показателей деятельности Общества, росту численности его сотрудников, росту выручки Общества и, как следствие, объема уплачиваемых им налогов;
- займы, предоставленные Обществом в рамках системы кэш-пулинга, и займы, предоставленные Обществу для решения инвестиционных задач, существенно различаются по целям их предоставления (целевое финансирование долгосрочной инвестиционной программы и краткосрочное размещение свободных денежных средств) и срокам их возврата, что делает невозможным прямое сопоставление процентных ставок по этим категориям займов.

В результате, несмотря на разницу в процентных ставках, суд признал правомерность учета Обществом расходов по займам, предоставленным Материнской компанией, в полном объеме, тем самым косвенно подтвердив возможность использования системы кэш-пулинга в условиях российского налогового регулирования.

При обжаловании налоговым органом данного судебного акта в апелляционном порядке вышестоящая судебная инстанция не усмотрела оснований для отмены решения арбитражного суда первой инстанции и удовлетворения апелляционной жалобы (Постановление 18ААС от 04.07.2016 № 18АП-7177/2016), а налоговый орган от подачи кассационной жалобы отказался.

Отмечая значимость данного судебного акта для развития практики кэш-пулинга в России, следует, тем не менее, обратить внимание на то, что суд в своем решении опирался на достаточно обширную доказательную

базу, показывающую наличие реального экономического смысла и прозрачность совершаемых операций. Можно предположить, что при отсутствии таких доказательств выводы суда по поводу законности учета Обществом спорных процентов могли бы быть принципиально иными.

Наверх к списку

Дело Аквапарка или кто и как вправе проверять цены в сделках

Вынесение Верховным Судом РФ определения по делу Аквапарка от 01.12.2016 ознаменовало конец первой пятилетки применения правил ТЦО, предусмотренных разделом V.1 НК РФ. В этот переходный – от статьи 40 НК РФ к разделу V.1 НК РФ – период в практике особенно остро стояли два вопроса:

- вправе ли проверять цену территориальные налоговые органы?
- как определять рыночную цену для налоговых целей?

2016-й год дал ответы на оба эти вопроса, которые уже в начале 2017 года получили развитие в Обзоре судебной практики, утверждённом ВС РФ («Обзор»):

- По общему правилу, не вправе. Но если цена сделки (в выражениях Верховного Суда РФ 2016 года «многократно, существенно и выраженно», в Обзоре уже прямо упомянут только критерий многократности) отклоняется от некой рыночной (обычной) цены, то такая цена может свидетельствовать о манипулировании ценами, приводящем к необоснованной налоговой выгоде.
- Первый этап развития «новых» правил ТЦО прошёл под знаком повсеместного использования отчёта оценщика как ключевого доказательства соответствия цены сделки рыночной стоимости. Практика применения непосредственно методов ТЦО была весьма скудной. На уровне экономической коллегии Верховного Суда РФ было рассмотрено 5 дел, в основу которых был положен отчёт оценщика (Митрикс Лимитед, ДЦ Минаевский, Офис-Риэлти, Внуково-9, уже упомянутый Аквапарк), и 2 дела, в которых рыночная цена определялась с применением методов ТЦО (Атон, Ставгазоборудование).

Если на уровне ВС РФ зафиксирован счет «5:2» в пользу оценщиков, то в практике нижестоящих судов счёт ещё более разгромный – применение и даже обоснование неприменения методов ТЦО стало скорее исключением, чем правилом.

Справедливости ради отметим 2 момента:

1) Большинство дел (в том числе указанные пять), рассмотренные ВС РФ, касались недвижимости, сделки с которой могут быть признаны разовыми (п.9 ст. 105.7 НК РФ), и этим может быть обоснована правомерность применения отчёта оценщика.

2) Вся практика первой пятилетки сформирована либо по применению статьи 40 НК РФ, либо по так называемым «неконтролируемым» сделкам, то есть по сделкам, в которых проверять цену ФНС России не вправе, а территориальные инспекции осуществляют контроль как бы не за ценой как таковой, а за исчислением налога, исходя из существа, а не формы операций. В этом контексте явное несоответствие цены рыночному уровню – один из критериев получения сторонами сделки необоснованной налоговой выгоды от совершения таких операций.

Однако показательным является:

- как сам выбор налоговыми органами для оспаривания преимущественно разовых сделок (операций с недвижимостью, акциями (долями), значительно реже нематериальными активами);

- так и то, что налоговые органы и суды, восприняв саму возможность контроля за ценами в сделках, которые законодательство не относит к числу контролируемых, не используют инструментарий, предусмотренный законодательством для проверок ценообразования в контролируемых сделках – сами методы ТЦО.

В результате сложилась ситуация расслоения законодательства и практики его применения в отношении контролируемых и неконтролируемых сделок, когда:

- в отношении контролируемых сделок (условно операций международных и крупных российских компаний) применяются установленные законодательством и основанные на международных подходах методы ТЦО;
- в отношении неконтролируемых сделок (условно операций мелких и средних российских компаний) установленные законодательством правила ТЦО фактически не применяются, а цена в них определяется на основании отчетов оценщиков, кадастровой стоимости, а то и просто здравого смысла.

В Обзоре Верховный Суд РФ предпринял попытку нивелировать этот разрыв. Что из этого выйдет, мы опишем уже в ТОП-10 за 2017 год.

Наверх к списку

Изменение порядка обложения НДС услуг, оказываемых иностранными компаниями в электронной форме

Федеральным законом от 03.07.2016 № 244-ФЗ были внесены существенные изменения в статью 148 НК РФ и ряд других положений кодекса с целью уточнения порядка определения для целей НДС места реализации услуг, оказываемых иностранными компаниями в электронной форме (далее – «Электронные услуги»), а также иных налоговых аспектов оказания Электронных услуг. Большая часть положений нового закона вступила в силу с 1 января 2017 года.

Можно выделить два ключевых момента, которые кардинальным образом изменили порядок обложения НДС Электронных услуг:

1. Установление отдельного перечня Электронных услуг (пункт 1 статьи 174.2 НК РФ)

Теперь Электронные услуги выделены в отдельную категорию услуг, которой в статье 148 НК РФ отведено особое место. Если ранее часть услуг, которые теперь попадают в перечень Электронных услуг, не облагалась НДС в России, то с 1 января 2017 года все такие услуги облагаются НДС по месту нахождения покупателя.

В перечень попали практически все возможные формы реализации работ, услуг, прав на интеллектуальную собственность посредством сети Интернет (включая реализацию прав на программы ЭВМ, посредничество при заключении сделок, обработку, хранение и сортировку информации, предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга и т.д.). Из перечня Электронных услуг были специально исключены следующие:

- поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг, заказанных через Интернет, без использования сети Интернет;
- реализация программ для ЭВМ (включая игры) на материальных носителях;
- оказание консультационных услуг по электронной почте;
- оказание услуг по предоставлению доступа к сети Интернет.

2. Установление особого порядка выполнения обязанности по уплате НДС на Электронные услуги

Следует сразу отметить, что изменения мало затронули порядок налогообложения Электронных услуг, оказываемых компаниям и индивидуальным предпринимателям. По таким услугам НДС удерживается у источника выплаты налоговым агентом.

Что касается Электронных услуг, оказываемых физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, то они облагаются НДС, если местом деятельности таких лиц является Россия. Лицо считается осуществляющим деятельность в РФ, если оно (1) проживает в России либо (2) использует для покупок счет в российском банке, либо (3) приобретает услуги, используя российский сетевой адрес или (4) российский номер телефона.

По общему правилу, для выполнения своих обязанностей по НДС иностранные компании, оказывающие Электронные услуги, обязаны встать на специальный налоговый учет. После постановки на учет иностранный поставщик получает ИНН и доступ в личный кабинет налогоплательщика, через который сдает налоговую отчетность в связи с оказанием Электронных услуг (декларацию по НДС по специальной форме и реестры операций).

Кодексом также предусмотрена особенность уплаты НДС, если в интересах поставщика услуг денежные средства с покупателей собирает посредник. В этом случае посредник выполняет функции налогового агента и перечисляет налог в бюджет.

Налоговая ставка в отношении операций по реализации Электронных услуг составляет 15,25%. Налоговая база рассчитывается как стоимость услуги, исчисленная исходя из фактической (т.е. установленной договором) цены реализации. Моментом ее определения является последний день квартала, в котором поступила оплата (частичная оплата) услуг. На эту же дату производится пересчет валютных поступлений в рубли.

Наверх к списку

Изменение правил недостаточной капитализации

В 2016 году Верховный Суд РФ вынес прецедентное решение, разъяснив порядок применения правил недостаточной капитализации к процентам по контролируемой задолженности, когда займодавцем выступает российская организация. Суд поддержал позицию налогоплательщика и указал, что переквалификации процентов в дивиденды и их последующее обложение налогом у источника по п.4 ст.269 НК РФ (в редакции, действовавшей до 2017 г.) неприменимы, если подтверждение скрытой выплаты дивидендов отсутствует (Определение Верховного Суда РФ от 18.03.2016 по делу ООО «Новая Табачная Компания» № 305-КГ15-14263).

Суд отметил, что глава 25 НК РФ не содержит положений, согласно которым неполученные дивиденды относились бы к объекту налогообложения, удержание налога у источника приводило бы к двойному налогообложению, а также, что отсутствие устраняющих двойное налогообложение правил и сложившаяся правовая неопределенность должны быть истолкованы в пользу налогоплательщика. В результате, Верховный Суд определил, что для процентов, начисленных по долговому обязательству перед российским займодавцем, наступают лишь последствия, предусмотренные п.3 ст. 269 НК РФ в виде ограничения вычета процентов, и заемщик не должен выступать налоговым агентом при выплате процентов в адрес российского займодавца. Данная позиция применима в случаях, когда скрытой выплаты дивидендов в адрес иностранной компании не происходило.

Ранее арбитражные суды в большинстве схожих споров вставали на сторону налоговых органов, соглашаясь с переквалификацией процентов в дивиденды и необходимостью удержания налога у источника.

Кроме того, Федеральным законом от 15.02.2016 № 25-ФЗ внесены изменения в определение понятия

контролируемой задолженности. С 1 января 2017 г. контролируемой признается непогашенная задолженность российской организации по следующим долговым обязательствам:

- по долговому обязательству перед иностранным взаимозависимым лицом, которое прямо или косвенно участвует в организации-заёмщике;
- по долговому обязательству перед лицом, признаваемым взаимозависимым с вышеуказанным иностранным лицом;
- по долговому обязательству, по которому вышеуказанное иностранное лицо и/или его взаимозависимое лицо выступают поручителем, гарантом или иным образом обеспечивает долговое обязательство заёмщика.

Задолженность, формально не подпадающая под новые правила, может быть также признана контролируемой, если в судебном порядке будет установлено, что конечной целью выплат по таким долговым обязательствам являются выплаты вышеуказанным организациям.

Для признания займа контролируемой задолженностью с 2017 года повышен порог участия иностранного лица в капитале российской организации с 20% до 25%, поскольку взаимозависимость лиц теперь определяется в соответствии с положениями статьи 105.1 НК РФ. Более того, в силу этой же нормы под понятие контролируемой задолженности также могут подпасть и займы от физических лиц, чего ранее не предусматривалось.

Вместе с тем, из состава контролируемой задолженности исключены:

- задолженность перед российскими лицами, если у российского займодавца отсутствует сопоставимая непогашенная задолженность перед иностранным лицом (критерии сопоставимости обозначены), и займодавец предоставил соответствующее письменное подтверждение;
- задолженность перед иностранными организациями – SPV, возникшая в связи с размещением ими обращающихся облигаций, при условии, что SPV находится в стране, с которой у России есть соглашение об избежании двойного налогообложения, и предоставит соответствующее подтверждение от компетентного органа;
- с 1 января 2016 г. задолженность перед независимыми банками (как российскими, так и иностранными), при условии, что ни основная сумма, ни проценты не погашались иностранным лицом, взаимозависимым с российским заемщиком, либо лицом, взаимозависимым с иностранным лицом.

Иные значимые изменения в правилах:

- при изменении коэффициента капитализации по сравнению с предыдущим отчетным периодом предельный размер процентов за предыдущий период не пересчитывается;
- при определении размера контролируемой задолженности учитываются суммы контролируемой задолженности, возникшие по всем обязательствам в совокупности.

[1] Дело № А40-116746/15

[2] Дело № А40-241361/15-115-1953

[3] Дело № А40-442/15-39-2

[4] Дело № А40-113217/16

[5] Дело № А27-20527/2015

[6] Иными словами, может ли налогоплательщик обосновать использование иностранной компании в своей

структуре разумными причинами делового характера.

Ваши основные контакты



Джангар Джальчинов

Партнер, Москва

Т +7 495 644 0500

dzhangar.dzhalchinov@dentons.com