

СТРУКТУРИРОВАНИЕ БИЗНЕСА В РАМКАХ ГРУППЫ ЛИЦ. НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ

Акчурина Галина Маратовна
Партнер,
Директор департамента
налоговых споров «ФБК»



Основные налоговые претензии, связанные со структурированием бизнеса в рамках группы лиц касаются:

- 1) обвинений в получении необоснованной налоговой выгоды, включая претензии, связанные с:
 - обвинением в манипулировании ценами,
 - дроблении бизнеса и незаконном использовании специальных налоговых режимов,
 - незаконном использовании международных договоров об избежании двойного налогообложения,
 - присоединении убыточных компаний в целях уклонения от уплаты налогов и др.;
- 2) обвинений в экономической необоснованности расходов, в т.ч. в связи с тем, что расходы были понесены в интересах всей группы компаний или в интересах других аффилированных лиц; обвинений в безвозмездном предоставлении товаров, работ, услуг в рамках группы;
- 3) переквалификации сделок или деятельности в рамках группы;
- 4) споры, связанные с применением специальных положений НК РФ.

Внутрикорпоративные займы

Примеры взаимоотношений в рамках холдинговых структур, к которым возникают претензии

Холдинг



По займу
платятся проценты,
основной долг
не погашается!

Иностранная
юрисдикция



Учредитель



Дивиденды

Заём



«Дочерняя» компания
(дилер и производитель в РФ)

РФ



Зависимые покупатели
(отсрочки платежей,
премии)

ФНС России – налоговым органам: поиск незаконных схем при учете процентов по долговым обязательствам



Письмо ФНС России от 16.02.2015 № ГД-4-3/2289

«О включении в расходы при исчислении налога на прибыль процентов по займам и иным долговым обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период»:

- *«...Исключение могут составлять случаи предъявления организациям налоговой претензии в рамках правовой позиции ВАС РФ, выраженной в постановлении Пленума от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», с целью пресечения злоупотреблений, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды (в том числе при создании искусственной ситуации, при которой появляется **формальное основание учета расходов в условиях отсутствия реальных экономических обстоятельств**».*

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

- **Взаимозависимость участников сделок** сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.
- **Взаимозависимость** может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что она используется участниками сделки для осуществления согласованных действий, **не обусловленных разумными экономическими или иными причинами.**
- **Налоговая выгода** не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком **вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.**
- При этом следует учитывать, что 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.

Ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» (1)

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате **искажения сведений** о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 ст. 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части 2 НК РФ **при соблюдении одновременно следующих условий:**

- 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

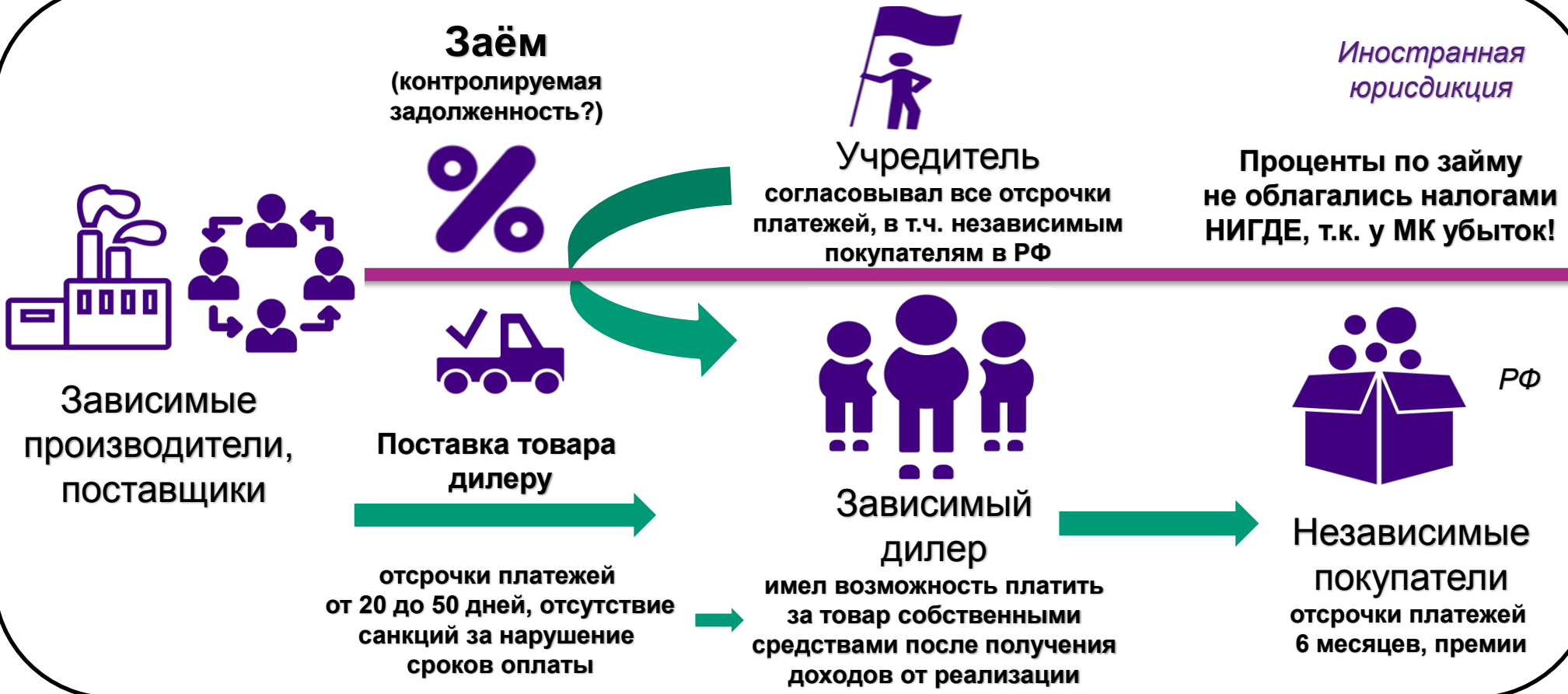
Ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» (2)

3. В целях пунктов 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

*(ст. 54.1. НК РФ введена **Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ**)*

Примеры взаимоотношений в рамках холдинговых структур, к которым возникают претензии

Холдинг



Критерии, по которым суды квалифицируют внутрикорпоративные займы как схему, направленную на получение ННВ



Определение Верховного Суда РФ от 09.08.2017 № 305-ЭС17-9969 (дело ООО «Континентал Тайрс РУС»)

Выводы суда:

- **Искусственно созданный дефицит оборотных денежных средств компенсировался привлечением займов от «материнской» компании «Continental AG» (Федеративная Республика Германия) в целях получения возможности уменьшать налоговые обязательства на проценты по займам, а также вывода капитала из страны в пользу «материнской» иностранной компании;**
- в привлечении займов обществом **не имелось разумной деловой цели;**
- судом оценивалась не экономическая целесообразность предоставления отсрочек обществу аффилированными поставщиками (заводами-производителями шин), а **результат согласованного ведения деятельности, при которой** обществу и российским покупателям предоставлены **различные отсрочки.**

В удовлетворении требований налогоплательщика отказано с учетом следующих обстоятельств:

- ООО «Континентал Тайрс РУС» предоставляло отсрочку своим покупателям до 6 месяцев, не получая аналогичную по длительности отсрочку от своих аффилированных поставщиков – **отсрочки покупателям существенно превышают отсрочки, предоставляемые налогоплательщику аффилированными поставщиками, при том что:**
- условие о размере отсрочки за отгруженные заводами-производителями шины является единым для всех дочерних компаний группы Continental по всему миру и установлено внутренней политикой Continental;
- **Обязательность согласования с «материнской» компанией** условий предоставления ООО «Континентал Тайрс РУС» **отсрочек платежей** покупателям шинной продукции;
- налогоплательщик осознавал характер и род своей деятельности, а именно, **сезонность поставок и продаж, отсрочку платежей, предоставленную покупателям, обязательное согласование условий договоров, заключенных с покупателями, с «материнской» компанией «Continental AG», что свидетельствует о намеренном и постоянном привлечении заемных средств** от головной организации холдинга;

- целью уменьшения кредиторской задолженности на конец и на начало года является финансовая политика ООО «Континентал Тайрс РУС», направленная на избежание привлечения к ответственности, так как бухгалтерская отчетность сдается в конце года, **налогоплательщик** просчитывает соотношение своих активов к своим обязательствам (кредитам) и **искусственно выводит соотношение контролируемой задолженности к собственному капиталу с коэффициентом менее 3**;
- полученные процентные займы от «материнской» компании ввели ООО «Континентал Тайрс РУС» в долговую зависимость от указанной иностранной компании, контролирующей налогоплательщика, что подтверждается **наличием контролируемой задолженности**;
- договоры займа направлены на **прикрытие** действительных отношений по сторон в виде **перевода денежных средств за рубеж**, в результате чего произошло возникновение долговой зависимости при заключении договоров, стороны осознавали этот факт;
- **доход от процентов**, получаемый от налогоплательщика в России, фактически не имеет никакого отношения к хозяйственной деятельности дочернего общества в России, не связан с эффективностью и деловой целью налогоплательщика в России, а **имеет целью обслуживание убытков «материнской» компании холдинга, при отсутствии налогообложения этих операций как в России, так и в Германии.**

Критерии, по которым суды квалифицируют внутрикорпоративные займы как схему, направленную на получение ННВ



Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2016 № 305-КГ16-1901 (дело ООО «Континентал Тайрс РУС»)

Выводы суда:

- обществом и компанией «Continental AG» создана схема с целью получения ННВ в виде **искусственно созданного дефицита оборотных денежных средств**, который **компенсировался привлечением займов от «материнской» компании** в целях получения возможности за счет долговых обязательств уменьшать налоговые обязательства;
- доход от процентов, получаемый от налогоплательщика в России, фактически **не имеет отношения к хозяйственной деятельности дочернего общества** в России, не связан с эффективностью и деловой целью деятельности налогоплательщика в РФ, а **имеет цель обслуживания убытков «материнской» компании холдинга, при отсутствии налогообложения** этих операций как в России, так и в Германии;
- целью соответствующих операций является вывод прибыли из-под налогообложения в России с созданием фиктивного «дохода» в Германии, без фактической уплаты с него налогов.

В удовлетворении требований налогоплательщика отказано с учетом следующих обстоятельств:

- **разница между отсрочками в оплате вызвала кассовый разрыв**, для преодоления которого общество ежемесячно привлекало краткосрочные займы у «материнской» компании холдинга;
- привлекаемые заемные средства **направлялись на погашение ранее полученных займов**;
- имело место **постоянное уменьшение налогооблагаемой прибыли на расходы в виде процентов по займам**,
- заключение договоров займа с «материнской» компанией **не имело деловой цели**;
- денежные средства, полученные от компании, **не использовались для ведения финансово-хозяйственной деятельности**, а направлялись на погашение ранее полученных займов,
- конечным бенефициаром общества является «Continental AG» (Федеративная Республика Германия),
- обществом не приведено каких-либо доказательств, опровергающих выводы о том, что доход в виде процентов по договорам займа фактически обслуживал убытки «материнской» компании.

Критерии, по которым суды квалифицируют внутрикорпоративные займы как схему, направленную на получение ННВ



Определение Верховного Суда РФ от 05.05.2015 № 305-КГ15-3421 (дело ООО «Международная Хлебопекарная Корпорация»)

Выводы суда:

- Обществом получена ННВ в результате операций по привлечению заемных денежных средств, а также операций по **распределению заемных и собственных денежных средств между взаимозависимыми и аффилированными компаниями**, в связи с чем суды признали необоснованным признание в расходах процентов по займам;
- **отсутствие** у общества **намерения получить положительный экономический эффект** в результате привлечения заемных денежных средств;
- привлечение ООО «МХК» от аффилированного лица **процентных займов** на приобретение сырья и услуг с последующей их **передачей в качестве беспроцентных займов** влечет нарушение положений налогового законодательства РФ и причинение ущерба бюджету, а также делает расходы общества необоснованными, не направленными на получение дохода.

В удовлетворении требований налогоплательщика отказано с учетом следующих обстоятельств:

- **руководителем** указанных организаций является **один и тот же гражданин**, который **заинтересован** во взаимодействии своих организаций;
- ООО «МХК» **при наличии достаточного объема собственных средств** для ведения хозяйственной деятельности, приобретает сырье не участвующее в деятельности организации, выдает беспроцентные займы, уплачивает проценты по ранее взятым займам. Тогда как **использует заемные средства** для ведения предпринимательской деятельности. Проценты по займам учитывает в составе расходов. Указанные обстоятельства привели к возникновению **убытка**;
- ООО «МХК» получает **доход**, который **не используется для погашения основного долга по займам**;
- приобретенное ООО «МХК» сырье реализовано ООО «Русь-Бейкери» (зависимое лицо) с **наценкой 4%**. Установлено, что наценка на закупленное ООО «МХК» для ООО «Русь-Бейкери» сырье **не покрывала все затраты**, связанные с его приобретением и реализацией. ООО «Русь-Бейкери» не погашает дебиторскую задолженность за сырье;
- при отсутствии указанных расходов **отпадает необходимость в процентных займах**.

Критерии, по которым суды квалифицируют внутрикорпоративные займы как схему, направленную на получение ННВ



Определение Верховного Суда РФ от 11.12.2014 № 305-КГ14-5812 (дело ЗАО «Центурион Альянс»)

Выводы суда:

- Обществом получена ННВ в результате неправомерного учета процентов по займам, а также отрицательных курсовых разниц, возникших из **искусственно созданных долговых обязательств**, стоимость которых **необоснованно выражена в долларах США**;
- операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и не обусловлены разумными экономическими и иными причинами (целями делового характера), а направлены на **минимизацию** налоговых обязательств и **вывод денежных средств в компании, находящиеся в низконалоговых юрисдикциях**;
- учитывая условия дополнительных соглашений к договору займа, **увеличивающих** размер заемных обязательств посредством изменения ставки процента и валюты, **взаимозависимость** лиц (действительных владельцев общества), суды пришли к выводу о создании **искусственной кредиторской задолженности** с целью вывода доходов от деятельности общества на Кипр.

В удовлетворении требований налогоплательщика отказано с учетом следующих обстоятельств:

- **под видом займа** предоставленных и не подлежащих возвращению кредиторам денежных средств в качестве погашения долговых обязательств обществом **приобретены права на МТК «ЕвроПарк»;**
- **искусственное увеличение процентных ставок** по искусственно созданным долговым обязательствам (сначала 1%, потом 12,5%, потом 22,5%);
- **изменение валюты обязательства с рублей на доллары США,** при том что кредиторы предоставляли в заем денежные средства, перечисленные физическими лицами – **гражданами РФ,** которые **фактически контролировали деятельность общества;**
- **контроль за всеми лицами** сохранялся у одних и тех же акционеров;
- **погашение задолженности** (в том числе начисленных процентов) по договорам займа обществом **не производилось;**
- общество **не имело доходов** от ФХД в период реализации инвестиционного проекта, следовательно – **источников для возврата займа и выплаты процентов** по займам в сроки, предусмотренные договором, что указывает на **отсутствие намерений и возможности** у сторон **породить соответствующие сути договора займа правовые последствия.**

Критерии, при которых суды не усмотрели ННВ при предоставлении внутрикорпоративных займов (1)



Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.07.2016 № Ф05-9616/2016 по делу № А41-56172/2015 (ЗАО «Тропарево»)

Выводы суда:

- налоговая инспекция, исключая расходы в виде уплаченных процентов по договору займа по основанию **взаимозависимости** с контрагентом, не представила доказательств того, что условия заключенного сторонами договора противоречат нормам гражданского законодательства, обычаям делового оборота;
- также не представлено доказательств того, что данная хозяйственная операция совершена с целью получения необоснованной налоговой выгоды с учетом приведенных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 признаков;
- таким образом, выводы судов об отсутствии завышения налогоплательщиком внереализационных расходов на сумму процентов являются правомерными, основанными на нормах действующего законодательства. Доказательств, опровергающих указанные выводы, инспекцией не представлено.

Критерии, при которых суды не усмотрели ННВ при предоставлении внутрикорпоративных займов (2)



Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.10.2015 по делу № А40-143240/14 (ООО «Грене Крамп Недвижимость»)

Выводы суда:

- суд признал недоказанными обстоятельства получения налогоплательщиком ННВ в результате правоотношений, связанных с получением займа;
- признавая несостоятельным довод об отсутствии экономической целесообразности в заключении договора займа, суд установил, что направление заемных средств на оплату обязательств перед подрядчиком имело своим результатом **приобретение в собственность объекта основного средства** (здания логистического комплекса), полученный в собственность объект недвижимости **используется в целях получения прибыли**;
- **отрицательный финансовый результат** деятельности налогоплательщика не свидетельствует об отсутствии экономической целесообразности в заключении договора займа, а обусловлен значительными затратами на строительство основного средства – объекта недвижимости;

- отклоняя довод инспекции о **необоснованности размера процентной ставки** по заключенному между **взаимозависимыми лицами** займу, суд исходил из того, что налоговым органом ни в соответствии со ст. 40 НК РФ, ни в порядке, предусмотренном п.п. 2 и 3 ст. 269 НК РФ вопрос соответствия применяемых налогоплательщиком цен не проверялся;
- при изложенных обстоятельствах суд пришел к выводу о недоказанности налоговым органом получения налогоплательщиком ННВ

Предоставление беспроцентных займов

Предоставление беспроцентных займов: возникает ли налогооблагаемый доход?

В соответствии с правовой позицией **ВАС РФ**, сформированной по делу № **A55-9038/03-31 (Постановление ВАС РФ от 03.08.2004 № 3009/04)**, при получении или предоставлении **беспроцентного займа сумма неполученных / невыплаченных процентов по займу**, которая подлежала начислению на тело займа исходя из средней рыночной процентной ставки по займам в обычных условиях, **не подлежит учету** при определении налоговой базы по налогу на прибыль.



«Глава 25 НК РФ не рассматривает материальную выгоду от экономии на процентах за пользование заемными средствами как доход, облагаемый таким налогом».

Также в названном постановлении ВАС РФ пришел к выводу, что предоставление займа не является услугой, а следовательно **предоставление беспроцентного займа не является безвозмездным оказанием услуг**.



«В соответствии с п. 5 ст. 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Взаимоотношения по договору займа таких признаков не имеют».

Предоставление беспроцентных займов: позиция Минфина России до 2017 года

С введением в НК РФ раздела V.1 Минфин России издал противоречащие правовой позиции ВАС РФ разъяснения (письма от 24.02.2012 № 03-01-18/1-15, от 13.08.2013 № 03-01-18/32745, от 02.10.2013 № 03-01-18/40821, от 25.05.2015 № 03-01-18/29936, от 27.05.2016 № 03-01-18/30778, от 19.07.2016 № 03-04-06/42282) о возможности учета процентов, не начисленных при предоставлении беспроцентного займа, при определении налоговой базы взаимозависимых лиц:



«...сделки по предоставлению беспроцентного займа между взаимозависимыми лицами могут являться примером создания или установления коммерческих или финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с разд. V.1 Кодекса сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

В связи с этим считаем, что любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из взаимозависимых лиц по таким сделкам, но вследствие указанного отличия не были им получены, должны учитываться для целей налогообложения у этого лица».

Предоставление беспроцентных займов: актуальная позиция арбитражных судов

Руководствуясь такими разъяснениями, налоговые органы стали активно предъявлять к налогоплательщикам-взаимозависимым лицам претензии о включении в налоговую базу по налогу на прибыль сумм процентов, которые не были начислены по беспроцентным договорам займа.

- **Арбитражные суды** при рассмотрении такой категории споров, как правило, занимают позицию налогоплательщика, указывая, что:



«поскольку заключение договоров беспроцентного займа в соответствии с действующим законодательством возможно и между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то не соблюдается второе условие, предусмотренное п. 1 ст. 105.3 НК РФ, а именно: создание коммерческих или финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми».



Судебные акты: **Постановление 13 ААС от 23.08.2016** по делу **№ А26-9721/2015** (Определением ВС РФ от 10.04.2017 № 307-КГ17-3170 отказано в передаче на рассмотрение СКЭС ВС РФ), **Постановление АС ВСО от 20.10.2016** по делу **№ А74-4459/2015**, **Постановление АС ЗСО от 28.12.2015** по делу **№ А81-165/2015**.

Предоставление беспроцентных займов: актуальная позиция Минфина России

- В более поздних разъяснениях Минфин РФ уточнил свою точку зрения - фактически повторил позицию, изложенную ВАС РФ в **Постановлении ВАС РФ от 03.08.2004 № 3009/04** по делу **№ А55-9038/03-31**:



*«в соответствии со ст. 41 НК РФ **доходом признается экономическая выгода** в денежной или натуральной форме, **учитываемая в случае возможности ее оценки** и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" НК РФ.*

Порядок определения материальной выгоды и ее оценки при получении беспроцентного займа** главой 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ **не установлен.

*Следовательно, **материальная выгода, полученная организацией от беспроцентного пользования заемными средствами, не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций».***

(Письма Минфина РФ от 23.03.2017 N 03-03-РЗ/16846, от 24.03.2017 N 03-03-06/2/17311, от 28.04.2017 N 03-12-11/1/26008, от 13.10.2017 N 03-12-11/1/67157, от 08.12.2017 N 03-03-06/1/82108)

Предоставление беспроцентных займов

- Аналогичная позиция иногда высказывалась Минфином России и ранее (письмо от 09.02.2015 N 03-03-06/1/5149).

Выводы:



В российской правоприменительной практике **сложилась правовая позиция, которая защищает налогоплательщиков от** предъявления претензий о **включении** в налоговую базу **сумм процентов**, которые не были начислены по беспроцентным займам.

Обеспечение исполнения обязательств

Операции по выдаче поручительств (гарантий)



изменения в НК РФ – ФЗ от 30.11.2016 № 401-ФЗ, в частности:

- выведены из перечня контролируемых сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими небанковскими организациями (пп. 6 п. 4 ст. 105.14 НК РФ);
- признаны необлагаемыми НДС операции по выдаче поручительств (гарантий) налогоплательщиком, не являющимся банком (пп. 15.3 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- признаны необлагаемыми налогом на прибыль доходы в виде **услуг** по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими небанковскими организациями (пп. 55 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Операции по выдаче поручительств (гарантий)

Внесение таких изменений вызвало между налогоплательщиками и налоговыми органами дискуссию следующего содержания.



Раз законодатель специальной нормой предусмотрел освобождение от НДС операций по выдаче поручительств, значит ли, что до внесения в НК РФ специальной нормы такие операции являлись облагаемыми НДС «по умолчанию».

Минфин России в своих письмах разъяснил, что **операции по выдаче поручительств** налогоплательщиками-небанковскими организациями, совершенные **до 01.01.2017** подлежат обложению НДС, поскольку являются **услугами** по смыслу статьи 38 НК РФ (письма от 15.04.2016 N 03-03-06/1/21721, от 26.01.2017 № 03-03-06/1/3813).



«принятие положительного решения о включении операций по выдаче поручительств (гарантий) в перечень операций, не признаваемых операциями по реализации услуг, не освободит налогоплательщика, не являющегося банком, от обязанности доначислить налог по таким операциям, осуществленным до 01.01.2017, в случае если налогоплательщиком налог не начислялся.»

Операции по выдаче поручительств (гарантий)

Судебная практика по данному вопросу не являлась единообразной. В основном суды поддерживали налогоплательщиков.

ФАС Поволжского округа при рассмотрении спора по делу № А12-1810/2010 в **Постановлении от 23.09.2010** дал следующее толкование:



«В соответствии со ст. 329, 361 ГК РФ поручительство относится к способам обеспечения исполнения обязательств.

Таким образом, из существа понятий поручительства не следует, что способы обеспечения исполнения обязательств, предусмотренные гражданским законодательством, обладают для целей налогообложения стоимостной, количественной или физической характеристиками.

Исходя из положений, предусмотренных ст. 38, 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, заключение договора поручительства не отвечает понятию объекта налогообложения НДС, поскольку в рамках отношений поручительства не происходит фактического движения стоимости и отсутствует факт реализации.».

Операции по выдаче поручительств (гарантий)

ВАС РФ Определением от 07.02.2011 № ВАС-342/11 по делу № А12-1810/2010 отказал в передаче дела в Президиум и указал:



*«Судебные инстанции, исходя из положений, предусмотренных ст. 329, 361 ГК РФ, ст. 38, 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, пришли к выводу о том, что **выдача поручительства в обеспечение исполнения обязательств другого лица не соответствует понятию реализации услуги в соответствии с этим не является объектом налогообложения НДС.**».*

Более того, что ФАС Уральского округа в **Постановлении от 29.06.2010** по делу **№ А47-10083/2009** пришел к выводу, что любое обеспечение исполнения обязательств не реализацией в соответствии со ст. 38, 39 НК РФ, а исходя из фактических обстоятельств спора – залог:



*«Исходя из положений, предусмотренных ст. 38, 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ **заключение** договора поручительства, договора залога, ипотеки **не отвечают понятию объекта налогообложения НДС**, поскольку в рамках отношений поручительства и залога **не происходит фактического движения стоимости и отсутствует факт реализации.**».*

Debt Push-Down

Что такое debt push-down?

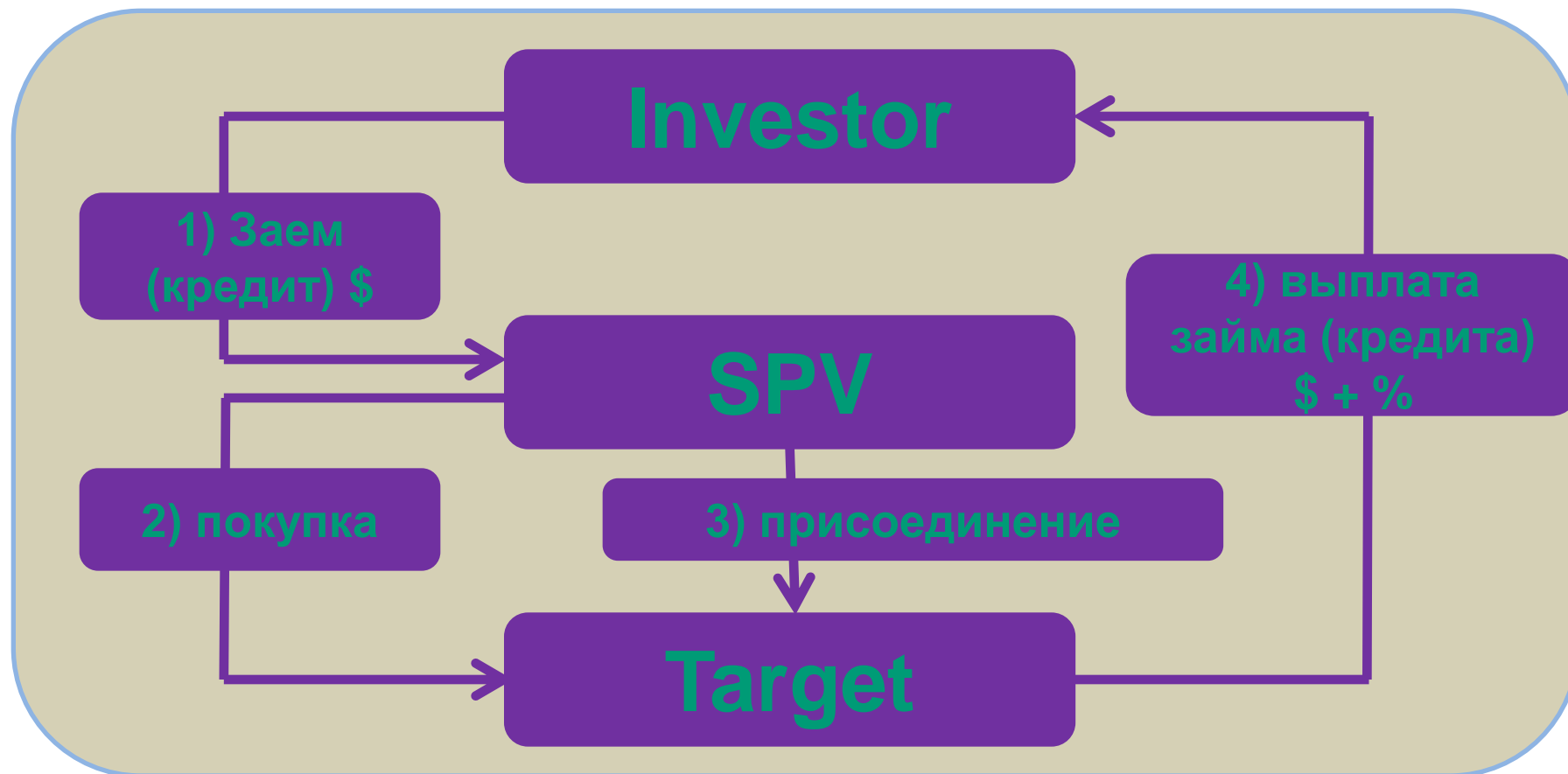
Debt push-down (русс. «сталкивание долгов вниз») – инвестиционная стратегия приобретения бизнеса, которая заключается в следующем:

- **Investor** (русс. «инвестор») намерен приобрести определенный бизнес - **Target** (русс. «цель»);
- **Investor** специально для приобретения **Target** создает **Special Purpose Vehicle – SPV** (русс. «компания специального назначения») в юрисдикции, где ведет свою деятельность **Target**;
- **SPV** получает заем (или кредит) на приобретение **Target**;
- **SPV** приобретает **Target** и присоединяется к нему;
- **Target** обслуживает заем (или кредит) **SPV** (и проценты по нему) за счет собственной прибыли.

➤ В результате применения схемы **debt push-down** долговое обязательство, которое образовалось исключительно для приобретения компании, «сталкивается» на приобретаемую компанию, которая, фактически, **оплачивает расходы на свое собственное приобретение.**

Что такое debt push-down? (2)

Классическая схема debt push-down





Общие правила регулирования НК РФ debt push-down

Законодательство РФ о налогах и сборах не содержит специальных норм или положений, которые бы регулировали **debt push-down**.

 Основные нормы НК РФ, которые используют для классификации отношений, возникающих при применении **debt push-down**:

- **ст. 252 НК РФ** – устанавливает общий порядок признания расходов;
- **ст. 265 НК РФ** – устанавливает порядок признания расходов в виде процентов;
- **ст. 283 НК РФ** – устанавливает порядок признания убытков налогоплательщиком-правопреемником.

 С формальной точки зрения, **положения НК РФ не содержат ограничений на учет** в качестве **расходов** процентов по долговым обязательствам, которые перешли **Target** от **SPV**.

 На практике, **налоговые органы могут посчитать, что расходы Target** на обслуживание долгового обязательства, за счет которого **SPV** приобрел **Target**, **не соответствуют критерию экономической оправданности**.

Налоговые последствия debt push-down

Налоговые последствия применения **debt push-down** можно разделить на две группы, в зависимости от того, кто будет являться **Бенефициаром дохода** в виде процентов по долговым обязательствам:

- ❖ **Бенефициар дохода не является налоговым резидентом** той же налоговой юрисдикции, где ведет свою деятельность **Target**.

Оценка экономической оправданности расходов будет неразрывно связана с оценкой того факта, что **учет Target расходов** в виде процентов, **является** формой перераспределения налоговой нагрузки между разными налоговыми юрисдикциями, то есть, **способом налоговой оптимизации**.

- ❖ **Бенефициар дохода является налоговым резидентом** той же налоговой юрисдикции, где ведет свою деятельность **Target**.

В таком случае схема **debt push-down** не может быть применена для вывода **денежных средств из-под налогообложения государства**, где ведет свою деятельность **Target**, что увеличивает шансы доказать наличие экономического смысла в применении схемы **debt push-down**.

Налоговые последствия debt push-down

Российская правоприменительная практика по **debt push-down** состоит из



дела ООО «Фирма «Радиус-сервис» (№ А50-17405/2016)*.

Определением ВС РФ от 14.12.2017 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ

Рассмотренный спор – пример применения классической схемы **debt push-down** с участием бенефициара, который **не является резидентом**

- Иностранная фирма Schlumberger (**Investor**) приняла решение приобрести ООО «Фирма «Радиус-сервис» (**Target**) и для этой цели использовала ООО «Смит Интрэнэшнл Си-Ай-Эс» (**SPV**), которому специально для покупки **Target** был предоставлен заем;
- **SPV** был присоединен к **Target** после приобретения **Target** и перехода **Target** под полное управление **Investor**;
- **Target** при присоединении **SPV** приобрел обязанность по погашению займа и отразил у себя расход в виде процентов по такому займу;
- Налоговый орган отказал в учете таких процентов в расходах **Target**, поскольку перенос долговых обязательств на **Target** повлек для последнего возникновение расходов, не связанных с ведением им предпринимательской деятельности и получением прибыли.

* в настоящее время также в производстве находится дело № А50-31330/2016 об оспаривании ООО «Фирма «Радиус-сервис» доначислений по налогу на прибыль, произведенных налоговым органом на основе КНП за 2014-2015 гг. по тем же основаниям, что и в деле № А50-17405/2016.

Налоговые последствия debt push-down

Схема debt push-down в судебном споре № А50-17405/2016



Налоговые последствия debt push-down

С точки зрения структурирования сделки примененная в деле ООО «Фирма «Радиус-сервис» (№ А50-17405/2016) схема **debt push-down** была относительно проста.


- 1) **SPV** приобретает 60 % долей **Target** у участников-физических лиц на средства, полученные в качестве займа от **Investor**;
- 2) **SPV** учитывает у себя на балансе 60 % долей **Target** в качестве актива и полученный от **Investor** заем (проценты по нему) в качестве пассива;
- 3) При реорганизации **SPV** и **Target** актив **SPV в виде** 60 % долей фактически перестает существовать, поскольку соответствующая доля гасится (в терминологии суда – убыток от реорганизации), а заем, проценты по нему, полностью учитываются в виде расходов у **Target** после реорганизации.



Можно ли говорить о том, что использование более комплексных процедур при приобретении долей **Target** и последующей реорганизации (например, обмен акциями или долями) может придать более явный экономический смысл операции, поскольку **Target** получит материальный актив в результате его приобретения **Investor**.

Налоговые последствия debt push-down

Суд первой инстанции удовлетворил требования **Target**. В своем **Решении от 16.11.2016** он аргументировал это тем, что действия (учет процентов в качестве расходов) **Target** как правопреемника **SPV** не были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

 «При **заключении спорных сделок** (получением займа, выкуп долей и последующая реорганизация) у заинтересованных лиц **имелась деловая цель**, очевидных злоупотреблений при их совершении материалы дела не содержат, и **налоговая выгода не рассматривалась в качестве самостоятельной цели**».

Суд первой инстанции также согласился с доводом **Target** о том, что вместе с пассивом – задолженностью по займу, **SPV** при реорганизации также передал **Target** активы на сумму более 4 млрд руб.

Суд апелляционной инстанции (**Постановление 17 ААС от 13.02.2017**) отменил решение суда первой инстанции и признал неправомерным включение **Target** процентов в расходы (суд кассационной инстанции поддержал выводы суда апелляционной инстанции в **Постановлении АС УО от 16.06.2017**).

Налоговые последствия debt push-down

По мнению судов, о направленности схемы debt push-down на получение необоснованной налоговой выгоды свидетельствуют следующие обстоятельства:

Формальные:

- **Investor** предоставил заем **SPV** за 4 месяца до начала процедуры реорганизации;
- **SPV** не обладал денежными средствами для обеспечения выполнения обязательств перед **Investor** по погашению займа и процентов. Возврат займа осуществляется **Target** за счет собственных средств;
- Предварительные переговоры и покупка долей осуществлялась не **SPV**, а иными подконтрольными **Investor** организациями;
- Все сделки совершены в короткие сроки.

Сущностные

- Основной актив **SPV** состоял из стоимости доли участия в **Target**, который после присоединения **SPV** к **Target**, фактически является убытком от реорганизации, который погасил накопленную за предыдущие периоды нераспределенную прибыль.

Пассив **SPV**, сформированный за счет задолженности по займу, предоставленному **Investor** и использованному для приобретения актива, в полном объеме передан **Target**.

Target не получил выгоды после присоединения к нему **SPV**;

Налоговые последствия debt push-down


- Декларируемая цель применения схемы **debt push-down** (получение **Investor** контроля за **Target**) достигается способом образования у **Target**, который выступает объектом сделки, расходов не связанных с его доходами, поскольку фактически «собственником» расходов, в виде финансовых вложений, является **Investor**, что противоречит п.1 ст. 252 НК РФ.

Отклоненные доводы налогоплательщика


- Выплата процентов не привела к снижению финансовых показателей **Target** на протяжении всего периода. Суды указали, что в период возврата основной суммы займа показатели налоговой и бухгалтерской отчетности **Target** снизились;
- В результате перехода под контроль **Investor Target** приобрел возможность реализовывать товары и услуги с помощью **Investor**. Суды указали, что поскольку **Investor** являлся участником **Target** с 2006 года, то уже с 2006 года у **Target** была такая возможность;
- Ссылка **Target** на данные сопоставления прибыли с прибылью иных организаций не имеет отношения к делу, поскольку налоговый орган вменяет нарушение ст. 252 НК РФ в связи с необоснованностью затрат, а не в связи с отклонением цен.

Налоговые последствия debt push-down

АС УО в Постановлении от 16.06.2017 изложил следующую правовую позицию:

 «Сам по себе факт **выдачи и получения займа** и его использование на **приобретение долей** в уставном капитале ООО «Фирма «Радиус-Сервис» **не является необоснованной налоговой выгодой.**».

Однако в предложенной **Target** бизнес-модели, основанной на схеме **debt push-down**, суд не усмотрел наличие экономической (деловой) цели:

 «**Посредством последовательного совершения сделок** займа и купли-продажи через аффилированные компании, а также процедуры слияния, **весь объем долга перенесен** не на субъект, который, покупая доли, по сути, должен вложить в капитал юридического лица (понести расходы), а **на приобретаемую организацию**, за счет ресурсов которой, в конечном итоге, и произошло финансирование сделки по передаче долей.».

«**Налогоплательщик не обосновал** данную **цепочку сделок экономическими или иными какими-либо деловыми соображениями**, не относящимися к налогам.».

Налоговые последствия debt push-down

ВС РФ Определением от 14.12.2017 № 309-КГ17-14277 отказал **Target** в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в СКЭС ВС РФ и поддержал позицию нижестоящих судов.

Таким образом в РФ (с учетом **Определения КС РФ № 34-П**, согласно которому отказное определение судьи ВС РФ рассматривается как формирующее правоприменительную практику) сформирован негативной подход судов к применению налогоплательщиками алгоритма **debt push-down**.

Вместе тем, ключевыми фактическими обстоятельствами [дела ООО «Фирма «Радиус-сервис» \(№ А50-17405/2016\)](#) являются:

1. Проценты по долговому обязательству выплачивались в пользу иностранных лиц, т.е. происходил вывод капитала из-под юрисдикции РФ;
2. Заем на приобретение **Target** был предоставлен от **Investor SPV** напрямую;
3. Цепочка сделок (предоставление займа, приобретение заемщиком долей в **Target**, присоединение заемщика к **Target**) не была обоснована достаточными экономическими или деловыми соображениями, не относящимися к налогам.

Налоговые последствия debt push-down

В российской правоприменительной практике еще **не было споров** об использовании схемы **debt push-down**:

- когда в качестве конечного **бенефициара** приобретения бизнеса выступал бы **резидент РФ**;
- когда независимое кредитное учреждение предоставляло кредит для приобретения **Target**, и являлось бы, соответственно, выгодоприобретателем дохода от получения процента;
- когда участники процедуры **debt push-down** в результате обмена акциями приобретали не только задолженность по кредиту, но и акции других участников группы (перекрестное владения), а также могли бы убедительно доказать, что **Target** получил положительный экономический эффект, .

Таким образом, остается открытым вопрос о том, насколько применена правовая позиция, выработанная арбитражными судами РФ по [делу ООО «Фирма «Радиус-сервис» \(№ А50-17405/2016\)](#) к делам, в которых будут установлены перечисленные выше обстоятельства.

Статья 54.1 НК РФ

Ст. 54.1. Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налогов, страховых взносов

➤➤ Пункт 1

НЕ ДОПУСКАЕТСЯ уменьшение налоговой базы (суммы налога к уплате) в результате **искажения** сведений о фактах (совокупности фактов) хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом/бухгалтерском учете либо в налоговой отчетности.

➤➤ Пункт 2

ДОПУСКАЕТСЯ* уменьшение налоговой базы (суммы налога к уплате) **при одновременном соблюдении** условий:

- **основная цель** сделки – **НЕ** неуплата (неполная уплата/зачет(возврат)) суммы налога;
- обязательство по сделке (операции) исполнено **лицом, указанным в договоре/лицом, которому обязательство передано** по договору или закону.

***При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1**

Ст. 54.1. Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налогов, страховых взносов

Пункт 3

НЕ МОГУТ РАССМАТРИВАТЬСЯ самостоятельным основанием для признания уменьшения налоговой базы/суммы налога к уплате **неправомерным:**

- подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
- нарушение контрагентом законодательства о налогах и сборах;
- наличие возможности получения того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Доказывание налоговым органом обстоятельств злоупотребления налогоплательщиком правами

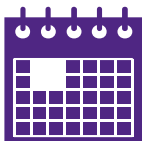


- Законом 163-ФЗ введен п. 5 ст. 82 НК РФ, согласно которому доказывание фактов нарушений ст. 54.1 НК РФ производится при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2 НК РФ.

Действие статьи 54.1 НК РФ во времени



- По камеральным проверкам: в отношении деклараций (расчетов), поданных после дня вступления в силу Закона № 163-ФЗ (т.е. после 19 августа 2017 года);



- По выездным проверкам и проверкам сделок между взаимозависимым лицами: решение о назначении которых приняты после дня вступления в силу Закона № 163-ФЗ (т.е. после 19 августа 2017 года);



- С 19 августа 2017 года понятия, отраженные в Постановлении ВАС РФ № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до дня вступления в силу Закона № 163-ФЗ не применяются.

- **Основные вопросы:**

1. Является ли конституционным предусмотренный федеральным законом №163-ФЗ порядок введения новых положений в действие и придание им обратной силы?
2. Сохраняют ли свою силу правовые подходы, выработанные ВАС РФ и ВС РФ при применении института «необоснованной налоговой выгоды»? Является ли направленность на уклонение от уплаты налогов необходимым условием применения негативных последствий, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ?



Вопросы, которые следуют из сравнения Постановления №53 и ст. 54.1 НК РФ



3. Может ли налогоплательщик рассчитывать на налоговую реконструкцию?

➤ п. 7 Постановления № 53:

«Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции».

- **Позиция ФНС России: нарушение условий ст. 54.1 НК РФ влечет отказ от применения расчетного метода определения объема прав и обязательств, и как следствие, отказ в вычетах и расходах в полном объеме.**

Если да, в каком размере будет осуществляться такая реконструкция? Есть ли разница для п. 1 и п. 2 ст. 54.1 НК РФ или «всех под одну гребенку»?



Вопросы, которые следуют из сравнения Постановления №53 и ст. 54.1 НК РФ



4. Что понимать под термином «искажение» в п.1 ст. 54 НК РФ?

5. Изменяется ли подход к определению рыночных цен в неконтролируемых сделках, выработанный ВС РФ, в связи с включением в ст. 82 НК РФ пункта 5-го?



6. Применяется ли данная норма только при наличии умысла? Как он будет доказываться? Нужно ли определять, в чьих интересах организована «налоговая схема», т.е. какой налогоплательщик фактически получил необоснованную налоговую выгоду?

РАЗЪЯСНЕНИЯ ФНС РОССИИ о применении статьи 54.1 НК РФ



ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@
«О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ
"О внесении изменений в часть первую НК РФ»



ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 05.10.2017 № СА-4-7/20116
«О применении статьи 54.1 НК РФ» *(в дополнение к письму ФНС
России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152 @)*



ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@
«О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ»

СУТЬ ст. 54.1 НК РФ:

- Указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств.
- Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).
- Это аналог необоснованной налоговой выгоды.
- Но! Позиция ФНС заключается в том, что Статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Доказывание налоговым органом обстоятельств злоупотребления налогоплательщиком правами

- п. 1 ст. 54.1 НК РФ:
 - Необходимо доказывание **УМЫСЛА** налогоплательщика, т.е. **СОЗНАТЕЛЬНОГО** искажения сведений.
 -
 - Норма применяется при наличии доказательств умышленного участия проверяемого налогоплательщика, обеспеченного в том числе действиями его должностных лиц, в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.



При отсутствии доказательств умысла **методологическая ошибка сама по себе** не признается искажением.

ВЫВОД по п. 1 ст. 54.1 НК РФ

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать, например:

➤ установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников

➤ хозяйственной деятельности и т.п.

обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности, предопределенности движения денежных и товарных потоков,

➤ совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика, создания искусственного документооборота и **получения налоговой экономии.**

➤ устанавливаются фактические **обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, которые позволяют определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки**

Об умысле может свидетельствовать ПОДКОНТРОЛЬНОСТЬ участников схемы



- Налоговым органам необходимо доказывать:
 - конкретные действия налогоплательщика (его должностных лиц), которые обусловили совершение правонарушения, и приводить доказательства, которые бы свидетельствовали о намерении причинить вред бюджету.

То есть критерий «**причинения ущерба казне**» должен учитываться правоприменительной практикой согласно позиции ФНС РФ. Но только при установлении формы вины.

При взаимодействии с ФОРМАЛЬНО НЕЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ об умысле могут свидетельствовать:

- согласованность действий участников хозяйственной деятельности
- предопределенность движения денежных и товарных потоков
- совершение ряда неслучайных действий (операций), подчиненных **единой цели** - возможности отражения заведомо ложных сведений, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии.



В случае получения налоговой экономии налоговые органы будут устанавливать **в чьих интересах оформлены** соответствующие сделки (операции).

Доказывание налоговым органом обстоятельств злоупотребления налогоплательщиком правами

п. 2 ст. 54.1 НК РФ

пп. 1: Доказывание того, что **основная цель сделки – получение налоговой экономии** и (или) сделка является частью схемы, основная цель которой – уменьшение налоговых обязательств.

Пример: присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического основания.

Основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель.

Доказывание налоговым органом обстоятельств злоупотребления налогоплательщиком правами

п. 2 ст. 54.1 НК РФ




пп. 2: Доказывание того, что:

- сделка не исполнена **заявленным контрагентом** и (или) исполнена налогоплательщиком **самостоятельно**.

Позиция ФНС РФ:

- Налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных пунктом 2 статьи 54.1 Кодекса условий.
- Налоговые органы проверяют реальность спорной сделки посредством доказывания фактов исполнения обязательств по сделке (операции) иным лицом, чем лицо, являющееся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

О пункте 2 ст. 54.1 НК РФ

-  Содержит условия, только при соблюдении которых у налогоплательщика появляется право учесть расходы и вычеты по имевшим место сделкам.
-  Установление факта нарушения данных условий является отдельным обстоятельством, при наличии которого налоговый орган отказывает налогоплательщику в учете расходов и вычетов.
-  Отказ в учете расходов и вычетов производится при выявлении фактов нарушения хотя бы одного из условий.

Доказывание налоговым органом обстоятельств злоупотребления налогоплательщиком правами

п. 2 ст. 54.1 НК РФ

Как ищут доказательства, например:

- доказывают факты, что исполнение, предусмотренное спорной сделкой, выполнено налогоплательщиком самостоятельно (получение пояснений, допросы, проведение осмотров; проведение выемки документов (предметов), проведение экспертиз и другие).
- выявляют иных, "непроблемных", контрагентов, оказывающих налогоплательщику аналогичные работы, услуги, с последующим проведением в отношении них контрольных мероприятий.

Возможные последствия применения налоговыми органами правил ст. 54.1 НК РФ исходя из разъяснений ФНС России

- **Позиция ФНС РФ:**
 - При доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, корректируются в полном объеме.
 - При применении п. 2 ст. 54.1 НК РФ налоговый орган также не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции.
 - расчет суммы штрафа будет производиться исходя из 40% от суммы неуплаченных налогов, так как это умышленное деяние.

**Благодарим за
внимание!**

Россия, 101000

Москва, ул. Мясницкая, 44/1

Телефон +7 (495) 737 5353

Факс +7 (495) 737 5347

Email fbk@fbk.ru

www.fbk.ru, www.fbk-legal.com

