

Переквалификация притворных сделок на примере отдельных операций

Если в ходе налогового контроля выяснится, что юридическая форма сделок компании существенно отличается от их фактического содержания и направлена на прикрытие собой реальных операций, инспекция получит право на их переквалификацию. Рассмотрим, что представляет собой данная операция и как налогоплательщику обезопасить себя от этого.



Сергей МАТЮШЕНКОВ,
адвокат, управляющий
партнер АБ ВГМР

Под притворной понимается сделка, совершаемая компанией для прикрытия собой другой сделки. Следует отличать ее от мнимой сделки, то есть сделки, совершаемой лишь для вида, без какого-либо намерения сторон сформировать соответствующие договору правовые последствия (например, покупка «бумажного» НДС по договору с «техническим» контрагентом). В отличие от мнимой сделки, притворная сделка представляет собой реальную экономическую операцию.

В силу прямого указания закона к договору, который действительно имели в виду стороны, будут применяться юридические нормы ГК РФ, относимые к его фактической правовой природе (ст. 170 ГК РФ).

Учитывая возможности налогового органа по переквалификации сделок, компании необходимо тщательно подойти к планированию хозяйственных операций, чтобы отстоять выбранную форму сделок на случай возможного судебного оспаривания квалификации договора.

В противном случае налоговые последствия заключенных договоров будут пересмотрены исходя из реально сложившихся взаимоотношений между налогоплательщиком и его контрагентами с доначислением недоплаченных в бюджет налогов.

КАК РАБОТАЕТ МЕХАНИЗМ ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИИ СДЕЛКИ

При установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов. Это предусмотрено п. 77 постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I

части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Напомним, что возможность переквалификации налоговым органом сделок налогоплательщика исключительно в судебном порядке предусмотрена подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ.

Механизм переквалификации сделок разъяснен ФНС России в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Письмо). В нем делается акцент на необходимости выяснения налоговым органом

выбранного компанией способа оформления хозяйственных операций (например, отказывая налогоплательщику в учете процентов по заемному обязательству, которое переквалифицировано налоговым органом в инвестицию);

■ определение фактической правовой квалификации и новых налоговых последствий (например, определяя, что под видом продажи доли в ООО фактически произведено отчуждение недвижимого имущества, налоговый орган доначисляет НДС по данной операции и обосновы-

ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЯ ДОГОВОРА КОМИССИИ В СДЕЛКУ КУПЛИ-ПРОДАЖИ

Для оптимизации налоговой нагрузки участники договора купли-продажи зачастую трансформируют свои взаимоотношения в комиссию. Такая схема описана в п. 13.4 письма ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)». Налогообложение по договору комиссии происходит следующим образом.

Комитент передает товар комиссионеру. При этом право собственности на товар к комиссионеру не переходит, а потому на основании ст. 39 НК РФ у комитента не возникает доходов от реализации товаров, облагаемых НДС и налогом на прибыль. Комитент списывает в расходы сумму вознаграждения, уплачиваемую комиссионеру, и принимает к вычету НДС с этой суммы. А комиссионер рассчитывает налог на прибыль и НДС только с комиссионного вознаграждения.

То есть в этом случае продавец, выступающий в качестве комитента, получает возможность: (а) отложить момент реализации на более поздний период до фактической продажи продукции комиссионером; (б) уменьшить расходную часть по налогу на прибыль на сумму уплаченного посреднику вознаграждения.

Если инспекция установит, что заключенный сторонами посреднический договор «де факто» комиссией не является, а лишь прикрывает фактическую сделку купли-продажи, для компании существуют значительные риски доначисления НДС и налога на прибыль за тот период времени, когда контрагенту-комиссионеру фактически передавалась продукция, с исключением из расходной базы уплаченного комиссионеру вознаграждения.

Опасными маркерами, показывающими налоговикам, что комиссия служит лишь при-

При установлении факта занижения налоговой базы налоговый орган вправе осуществить изменение юридической квалификации сделок и обратиться в суд за взысканием доначислений

подлинной экономической сути совершенных бизнес-операций (п. 22 Письма). В этом случае задачей налоговиков является определение истинных хозяйственных взаимоотношений сторон и подготовка доказательственной базы для последующей переквалификации сделки, проводимой в судебном порядке.

В Письме со стороны ФНС в адрес нижестоящих инспекций даются ориентиры по проведению данного анализа, при котором должны использоваться как собственные источники налогового органа, так и информация от налогоплательщика, представленная в рамках проверочных мероприятий (п. 23 Письма).

В ходе переквалификации сделки налоговый орган, выполняя правоприменительную деятельность, последовательно проводит: ■ дисквалификацию и «обну-

ляет свою позицию суду). В соответствии с абз. 3 п. 22 Письма налоговые последствия операций определяются исходя из надлежащей правовой квалификации этих операций (прикрываемых операций). Прикрываемые операции в целях налогообложения не учитываются.

При этом, если неправильная квалификация сделки вызвана методологической либо правовой ошибкой без умышленных искажений в учете, действия налогоплательщика оцениваются по п. 1 ст. 54.1 НК РФ со стороны налогового органа не могут (п. 24 Письма).

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИИ ОТДЕЛЬНЫХ СДЕЛОК

Посмотрим, какие признаки сделок служат ориентиром для возможной их переквалификации.

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

Когда срок на возврат переплаты по взносам нужно считать с даты представления расчета

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда признала необоснованным отказ управления Пенсионного фонда в возврате переплаты взносов несмотря на то, что с момента их уплаты прошло более трех лет. Суд указал, что юридические основания для возврата переплаты наступают с даты представления расчета (Определение от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198 по делу № А47-18534/2019).

СУТЬ ДЕЛА

Общество 19 января 2017 г. представило расчет РСВ-1 за 2016 г., а 18 сентября 2019 г. — корректирующий расчет РСВ-1 за тот же период с учетом пониженных тарифов страховых взносов. С заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов общество обратилось в отделение ПФР (далее — фонд) 23 октября 2019 г.

Фонд вернул только часть взносов. В возврате другой части отказал, поскольку с момента ее уплаты прошло более трех лет (взносы были уплачены 7 октября 2016 г.).

Общество обратилось в суд.

РЕШЕНИЕ СУДОВ ТРЕХ ИНСТАНЦИЙ

Суды трех инстанций поддержали решение фонда, исходя из следующего.

Пунктом 7 ст. 78 НК РФ установлено, что заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом применительно к п. 3 ст. 79 НК РФ с иском в суд налогоплательщик вправе обратиться в течение трех лет считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм.

Суды установили, что переплата по страховым взносам у общества возникла в момент ее перечисления в бюджет пенсионного фонда. То есть по платежам за 2016 г. переплата возникла 7 октября 2016 г. и ранее, поэтому о факте излишней уплаты податель жалобы должен был узнать в эту дату. Поскольку с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм взносов общество обратилось в фонд только 23 октября 2019 г., то есть с пропуском предусмотренного п. 7 ст. 78 НК РФ срока возврата, оснований для возврата переплаты нет.

ВЕРДИКТ ВЕРХОВНОГО СУДА

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного

суда решение нижестоящих судов отменила и обязала фонд вернуть излишне уплаченные суммы взносов.

По мнению судебной коллегии, суды трех инстанций не учли следующее.

Исходя из правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 28.06.2011 № 17750/10, определениях Верховного суда РФ от 03.09.2015 № 306-КГ15-6527 и от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968, юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово-хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган.

На основании ч. 1, 2 ст. 10, п. 1 ч. 9 ст. 15 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (действовал в периоде 2016 г.) срок представления расчета по страховым взносам по форме РСВ-1 ПФР за 2016 г. — не позднее 15 февраля 2017 г. Фактически общество представило этот расчет 19 января 2017 г., вследствие чего именно в эту дату общество должно было узнать о факте излишней уплаты страховых взносов за 2016 г.

Общество обратилось в фонд с заявлением о возврате излишне уплаченных страховых взносов 23 октября 2019 г., а в суд — 27 ноября 2019 г. Соответственно, трехлетний срок обществом соблюден.

Поэтому отказ обществу в возврате страховых взносов за 2016 г. являлся незаконным.

К аналогичным выводам Верховный суд приходил в Определении от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968.

Оксана ТУРБИНА,
«ЭЖ»

ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЯ РЕАЛИЗАЦИИ ДОЛИ В УК В КУПЛЮ-ПРОДАЖУ

Одним из практических способов снижения налоговой нагрузки по НДС при продаже дорогостоящих активов (недвижимость, сложное оборудование) является передача продающей компанией имущества в качестве взноса в уставный капитал компании специального назначения. Затем покупателю активов продаются доли в уставном капитале ООО.

Налоговая экономия достигается в силу прямой нормы НК РФ о том, что реализация долей в уставном капитале не подлежит обложению НДС (подп. 12 п. 2 ст. 149). Необходимо учитывать, что при передаче имущества в уставный капитал передающая сторона восстанавливает входной НДС с его остаточной стоимости, а новая компания-получатель имеет право принять его к вычету.

Налоговики могут переквалифицировать реализацию долей в уставном капитале в прямую продажу активов при наличии следующих опасных маркеров сделки:

- новая организация, в уставный капитал которой передаются активы, создана в течение непродолжительного периода до сделки, ведет ограниченную хозяйственную деятельность, имеет минимальный персонал и не имеет расходов, типичных для обычного ведения бизнеса;
- короткие сроки расчетов по сделке, производимые в одном и том же банке при отсутствии внятной деловой цели внесения имущества в уставный капитал новой компании с последующей продажей ее долей третьему лицу.

Компания проиграет, если инспекция докажет, что налогоплательщик изначально не имел инвестиционных и иных деловых целей при вложении активов в уставный капитал новой компании и не планировал получение дивидендов в долгосрочной перспективе (постановление АС Северо-Западного округа от 25.09.2015 № А26-7766/2014, оставлено в силе Определением Верховного суда РФ от 21.01.2016 № 307-КГ15-17823).

В совокупности данные признаки свидетельствуют о подмене сторонами сделки реальной операции по продаже актива, подлежащей обложению НДС, на необлагаемую операцию по реализации доли в уставном капитале (Определение Верховного суда РФ от 10.04.2017 № 309-КГ17-553 по делу № А50-2818/2016).

Чтобы снизить риски переквалификации хозяйственной операции, налогоплательщику потребуются четко продуманные деловые цели операции по передаче дорогостоящего актива в уставный капитал новой компании. Например, перевод затратного в содержание здания на баланс дочерней организации в рамках реализации программы избавления от непрофильных активов и концентрации на основной деятельности компании, что улучшает финансовые показатели основного бизнеса.

ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЯ ЗАЙМА В ИНВЕСТИЦИИ

Выдача займов — распространенный на практике способ финансирования компаний-учредителем своих дочерних организаций. Одним из преимуществ заемного финансирования в налоговых целях является возможность для получателя финансирования учесть процентные расходы при уплате налога на прибыль. Кроме того, если компания-учредитель и дочерняя организация находятся в разных юрисдикциях, в отдельных случаях соглашения об избежании двойного налогообложения предусматривают пониженные ставки по уплате процентов по сравнению с дивидендами.

Налоговики нацелены на переквалификацию выданных займов в инвестиции, чтобы лишить участников внутригруппового финансирования налоговых преимуществ. В задачу фискального ведомства входит формирование доказательственной базы, обосновывающей отсутствие в заключенных договорах займа, прикрывающих собой инвестиционную деятельность, экономического смысла.

В число опасных факторов, которые «сыграют на руку» налоговикам в процессе переквалификации заемного финансирования в инвестиционное, входят:

- неоднократный перенос срока возврата заемного финансирования (Определение Верховного суда РФ от 16.08.2017 № 310-КГ17-10276 по делу № А09-2657/2016);
- отсутствие реальной деловой цели на привлечение займов (Определение Верховного суда РФ от 09.08.2017 № 305-ЭС17-9969 по делу № А40-251161/2015);
- бездействие заемщика по выполнению своих обязательств по погашению заемного финансирования при одновременной пассивности кредитора, не заявляющего требования по возврату выданного займа (Определение Верховного суда РФ от 28.03.2017 № 303-КГ17-1509 по делу № А16-343/2016).

Чтобы отстоять квалификацию формы выбранного финансирования как заемного, налогоплательщику необходимо доказать реальность правовых отношений, включая:

- обеспечение реального возврата займа от заемщика в адрес кредитора (постановление АС Северо-Западного округа от 15.08.2018 № А66-7018/2016);
- зеркальный учет выплаченных процентов по займу при одновременном учете их кредитором в составе своих доходов, соблюдение целевого использования заемных средств (постановление АС Западно-Сибирского округа от 28.05.2018 № Ф04-1678/2018).

Дополнительными аргументами в подтверждении квалификации договора в качестве займа может стать применение внутригрупповым кредитором обеспечительных мер при выдаче займа, проведение юридической и финансовой проверки заемщика на предмет возможности погасить задолженность в срок, начисление штрафных санкций в случае просрочки заемщиком своих обязательств, ведение претензионной работы.

крытием для реального договора купли-продажи, являются:

- отсутствие надлежащего документального оформления в рамках исполнения посреднической операции;
- зафиксированные в контракте несвойственные комиссионеру обязанности. Примером может служить перевод комитенту оплаты за еще не проданный товар либо возложение на комиссионера обязательств по выкупу непроданной продукции. Такие условия не соответствуют правовой сути комиссии, которая предусматривает исполнение сделки за счет комитента.

Отметим, что правовая позиция о невозможности взыскания денежных средств с посредника за товар, который не продан, отражена в п. 1 Обзора практики разрешения споров по договору комиссии, доведенного информационным письмом Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 № 85 (далее — Обзор).

Чтобы снизить риски переквалификации, в договоре комиссии в обязательном порядке необходимо отразить, что:

- любые выплаты от комиссионера к комитенту производятся только в случае продажи товара и поступления денег от конечных покупателей;
- комиссионером производится обязательный возврат непроданной продукции комитенту;
- комиссионер выполняет специфические обязанности, установленные гражданским законодательством непосредственно для данного вида сделок, например ручательство посредника за конечных покупателей (делькредере), процедуры предварительного согласования цен.

Условие делькредере предусмотрено п. 1 ст. 993 ГК РФ и защищает интересы комитента в реальном договоре комиссии, предоставляя ему возможность взыскать денежные средства с посредника, если конечный покупатель по сделке не сможет заплатить за полученную продукцию (подробнее см. п. 1 Обзора). А пункт 2 ст. 995 ГК РФ устанавливает, что комиссионер в случае неблагоприятной рыночной конъюнктуры заранее согласует с комитентом понижение цены либо обеспечивает возмещение комитенту возникшей разницы;

- комиссионер подготавливает и направляет в адрес комитента специальный отчет, содержащий данные о продажах продукции конечным покупателям с приложением оригиналов первичных документов, подтверждающих отгрузку, а комитент выплачивает посреднику установленное в договоре вознаграждение, получение которого закрывается актом об оказании посреднических услуг.

Таким образом, максимальное соответствие сложившихся договорных взаимоотношений сторон требованиям главы 51 «Комиссия» ГК РФ — ключевые аргументы налогоплательщика в судебном споре о том, что заключенная компанией сделка является именно посреднической операцией, а не договором купли-продажи (постановление АС Волго-Вятского округа от 18.10.2018 № А38-10282/2017).