

Две истории про притворные сделки

В налоговых спорах чиновники и суды, бывает, признают сделку притворной. Не меняя юридической квалификации сделок, налоговики делают вывод о том, что документы фирмы содержат недостоверные и противоречивые сведения, а сделка заключена с единственной целью – получить налоговую выгоду. То есть они имеют в виду сделку мнимую или, как ее часто называют, фиктивную.



Наталья Травкина,
к. ю. н., адвокат,
руководитель группы
административно-
правовой защиты
бизнеса «Пепеляев
Групп»

Есть дела, в которых налоговые органы признают сделки налогоплательщиков притворными в том значении, которое придает им Гражданский кодекс, а именно пункт 2 статьи 170 ГК. Эти сделки, как считают проверяющие, совершены с целью прикрыть другую, реальную сделку. Ну и получить налоговую выгоду.

Разберем свежую практику и посмотрим, когда такие риски возможны.

Когда суд принял решение в пользу налогоплательщика

Налогоплательщик заключил несколько договоров займа с 2008 по 2014 год. Средства понадобились ему для строительства объектов недвижимости. Налоговый орган проверял период с 2012 по 2014 год и обнаружил, что проценты по займам налогоплательщик не уплачивал, но учитывал их во внереализационных расходах.

Налоговый орган посчитал сделку притворной. Он решил, что сделкой займа налогоплательщик прикрыл реальную

сделку – инвестиционный договор. По такому договору проценты не начисляются.

Налоговики сделали вывод, что сделка притворная на том основании, что доходы налогоплательщика от реализации не превышают имеющуюся у него задолженность. Заимодавец же выдавал заем за счет кредитов, проценты по которым были выше, чем проценты по займам, то есть сделка для него была невыгодной.

Налогоплательщик обратился в суд, который его поддержал.

Суды указали, что действия сторон договоров займа соответствуют правилам статьи 807 «Договор займа» ГК. А значит, есть воля сторон на установление гражданских прав и обязанностей.

Судьи установили, что заимодавец выдал деньги налогоплательщику после заключения договоров займа. Налогоплательщик, в свою очередь, полностью погасил долг по займам с процентами, правда, только к моменту своего обращения в суд, то есть после проведения налоговой проверки.

Исходя из этого, суд решил: раз воля сторон была направлена именно на заключение договора займа и условия договора в конце концов были исполнены сторонами, то такой договор нельзя признать притворной сделкой (решение Арбитражного суда Ставропольского края от 19.03.2018, постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.05.2018 № А63-12307/2017.).

Когда суд принял решение в пользу инспекции

Налогоплательщик в 2011 году продал принадлежащие ему 100 процентов доли в уставном капитале другой организации. Этот актив он приобрел в 2007 году вместе с другими в рамках многосторонней сделки.

Выручка налогоплательщика от продажи доли в 2011 году составила 76 млн руб., тогда как купил он ее в 2007 году за гораздо большую сумму – 3,5 млрд руб. У налогоплательщика образовался убыток.

Налоговый орган счел всю многостороннюю сделку 2007 года притворной. Он определил стоимость доли по ба-

“

Сделку нельзя признать притворной, если умысел был лишь у одной стороны

лансовой стоимости чистых активов на момент перехода прав на долю. Тогда это составляло около 233 млн руб. Таким образом, налоговики существенно уменьшили отраженный в налоговом учете убыток налогоплательщика.

Налогоплательщик обратился в суд. Суд встал на сторону налогового органа. Он решил, что налогоплательщик прикрывал этой сделкой две другие: передачу доли, не имеющей нематериальных активов компании, и отчуждение ею нематериальных активов третьей стороне до закрытия сделки по продаже доли.

При этом суд поддержал решение налогового органа о признании притворной всей многосторонней сделки. Хотя большую часть ее условий ни налоговый орган, ни суд не оспаривали.

В своем решении суд указал только на намерение налогоплательщика скрыть реальную сделку. Неясно, имели ли другие стороны сделки такое же намерение. Однако сделка не может быть признана притворной, если такой умысел был лишь у одной стороны. К участию в судебном разбирательстве другие стороны сделки не привлекались. К тому же обстоятельства заключения и исполнения договора 2007 года исследовали без учета применимых правил его толкования, а этот договор был заключен и толкуется по английскому законодательству.

В судебном решении не указано, был ли выполнен договор 2007 года полностью в соответствии с его условиями, исполнена ли воля сторон, выраженная в договоре. Если все условия договора соблюдены, а волеизъявление сторон соответствует их действительной общей воле, такой договор также не может быть признан притворным.

Судьи не учли тот факт, что стоимость каждого актива, переданного в рамках сделки 2007 года, согласована сторонами и соответствует рыночным ценам.

Налоговый орган, как представляется, не может по своему усмотрению посчитать завышенной цену договора, просто признав сделку притворной. Для этого он должен был воспользоваться нормами Налогового кодекса о трансфертном ценообразовании. Раздел V.1 НК содержит строгие правила пересмотра цены сделки. В нем предусмотрены случаи,

когда налоговики могут ее пересмотреть. Однако нормами НК о трансферте проверяющие не руководствовались.

Суд также не принял во внимание это обстоятельство (решение Арбитражного суда г. Москвы от 16.02.2018, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.05.2018 № А40-108591/2017.).

Когда правда на стороне налогоплательщика

Если налоговый орган собирается признать сделку притворной, он сначала должен установить все существенные фактические обстоятельства заключения и исполнения сделки. Налоговики обязаны выявить, на совершение какой сделки была направлена воля сторон на самом деле, условия сделки, которые стороны реально совершили. Только после этого проверяющие смогут определить реальный объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания совершенной операции.

Чтобы определить, был ли между сторонами заключен договор, каковы его условия, как они соотносятся между собой, является ли договор притворной сделкой, необходимо применить правила толкования договора, установленные в статье 431 Гражданского кодекса. Это мнение Верховного суда (определение от 29.10.2013 № 5-КГ13-113). Если договор надо толковать по иностранному законодательству, нельзя не принимать это во внимание.

Намерения одного участника совершить притворную сделку для признания сделки таковой недостаточно (п. 87 постановления Пленума Верховного суда от 23.06.2015 № 25). И если договор исполнен сторонами в полном объеме в соответствии с его условиями, он также не может быть признан притворной сделкой. Это положение подтверждено решениями судов (определение ВАС от 05.12.2012 № ВАС-9731/11, постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.02.2016 № А26-9458/2014, от 28.04.2017 № А13-8257/2016). 