



АДВОКАТСКОЕ
БЮРО

ЕГОРОВ
ПУГИНСКИЙ
АФАНАСЬЕВ
И ПАРТНЕРЫ

Переквалификация сделок в налоговом праве

Научный круглый стол

13.12.2013

Соотношение гражданского и налогового права

- Признается, что налоговое право зачастую связывает налоговые последствия с частноправовыми отношениями
- Налоговое и гражданское право являются самостоятельными, «находящимися в равном ранге по отношению друг к другу отраслями права, которые оценивают одни и те же юридически значимые обстоятельства из разных перспектив и с разных оценочных позиций» (Федеральный Конституционный Суд Германии / BVerfG, 2 BvR 72/90)
- Даже если норма налогового закона привязана к гражданско-правовой конструкции, ее содержание не обязательно интерпретировать в соответствии с типом договора

Соотношение гражданского и налогового права

- В законе «Порядок налогов и сборов» (Abgabenordnung, AO) закреплены специальные нормы, которые регулируют «расхождения» между гражданским и налоговым правом: § 39-42
- Эти нормы закрепляют в налоговом праве т.н. принцип «экономической оценки», что по содержанию аналогично доктрине «приоритета существа над формой»
- С этой позиции налоговое право Германии позволяет учитывать для целей налогообложения действительные (фактические) отношения и результаты, а не отличные от них юридические конструкции

Причисление (вменение) имущества (§ 39)

- Основа для понятия «экономической собственности»
- Экономический собственник не совпадает с юридическим, если он **«как собственник осуществляет действительное фактическое господство над имуществом таким образом, что может как правило исключить юридического собственника от воздействия на имущество в течении срока обычного использования»**
- В отношениях доверительного управления (траста) экономическим собственником является всегда учредитель ДУ, в обеспечительной собственности – тот, кто предоставляет имущество в обеспечение
- Типичные сферы применения этой нормы: продажа с сохранением права собственности за продавцом, узуфрукт, лизинг

Действия, противоречащие закону или нравам (§ 40)

- *«Для налогообложения не имеет значения, противоречат ли действия (бездействие), которые образуют юридический состав налогового закона, законодательному положению, установленному запрету или добрым нравам»*
- В результате действия этой нормы, доходы, фактически полученные в результате противозаконных действий, также являются объектом налогообложения
- Особенность в части НДС: запрещенные к обороту объекты не образуют вообще реализации в смысле НДС

Недействительные сделки (§ 41)

- Недействительные в гражданско-правовом смысле сделки порождают тем не менее последствия для целей налогообложения «в той мере и до тех пор, пока стороны сделки, несмотря на это обстоятельство (т.е. недействительность) не отказываются от экономического результата сделки» (выражение принципа приоритета существа над формой).
- Налоговый эффект возникает, если стороны применяют последствия недействительности, связанные с фактическим исполнением (реституция).
- Исключение из общего правила может устанавливаться специальной нормой (т.е. что юридическая действительность является условием налоговых последствий).

Недействительные сделки (§ 41)

- Мнимые сделки и мнимые действия (сделки для видимости) не образуют налоговых последствий, т.к. не ведут к фактическим последствиям
- Притворная сделка, т.е. прикрывающая настоящую сделку, не принимается во внимание для налогообложения, но при этом настоящая сделка порождает налоговые последствия (т.е. форма не соответствует фактическому содержанию)
- Норма не применяется, если сделка совершена так, как она оформлена (напр., создание общества без цели вести действительную хозяйственную деятельность); в этом случае применяется § 42
- Отступление в сторону российской реальности: Налоговый орган в решении о привлечении к ответственности занимает позицию, что сделка между сторонами мнимая (хотя стороны сделку исполнили!!!) и на этом основании отказывает признавать право на вычет НДС

Злоупотребление юридическими средствами (§ 42)

«(1) Налоговый закон не может быть обойден путем злоупотребления с использованием правовых конструкций. Если выполнен состав специального правила, которое служит против злоупотребления и установлено законом об конкретном налоге, правовые последствия определяются тем специальным правилом. В ином случае при наличии злоупотребления в смысле абзаца 2 требование на уплату налога возникает так, каким бы оно было при выборе правовой конструкции, наиболее соразмерной экономическому содержанию событий.

(2) Злоупотребление имеет место, если выбрана несоразмерная юридическая конструкция, которая дает налогоплательщику или третьему лицу не предусмотренную налоговую выгоду по сравнению с тем положением, которое наступило бы при использовании соразмерной конструкции. Это положение не применяется, если налогоплательщик обоснованно покажет, что для выбранной конструкции есть основания неналогового характера, которые должны быть приняты во внимание с учетом отношений в целом.»

Злоупотребление юридическими средствами (§ 42): иерархия принципов

- По общему правилу налогоплательщик вправе в рамках закона совершать свои действия таким образом, чтобы обязанность по уплате налогов не возникла вообще или возникла в минимальном объеме
- Но если при этом реальное (экономическое) положение вещей, которое подпадает под налогообложение, искажается за счет «притянутой» правовой конструкции таким образом, что правило о налогообложении становится формально неприменимым, то налогообложение должно состояться без учета правовой формы
- Применение общей нормы § 42 возможно только если случай не охвачен специальной нормой

Несоразмерность как один из признаков злоупотребления:

- Выбрали бы обычные стороны такую правовую конструкцию в виду их экономических целей?
- Если налогоплательщик в своих действиях учитывает возможные льготы, то это не является злоупотреблением
- Налогоплательщик в рамках общей обязанности по оказанию содействия должен обосновать выбор конструкции

Практическое применение:

- В ходе постоянно повторяющихся случаев образуется «модельное» применение соответствующих норм
- Используется дифференцированный подход с точки зрения применимого налога, сферы применения отдельных норм и т.д.
- Пример со случаем *sale and lease back*: С точки зрения применения налогового права в Германии эта ситуация имеет значение для НДС – кому принадлежит экономическая собственность на объект и была ли реализация? В данной конструкции считается, что поставки не было (т.е. продавец не платит НДС, но и не ставит к вычету суммы НДС от обратной аренды).

А40-102567/12 «Трейд-ин»

- Спор касался периода до введения специального правила для trade-in в части НДС (база=цена продажи с НДС – цена выкупа у частного клиента)
- Чтобы избежать убытка при перепродажи за собственный счет, дилер брал у физического лица поддержанный автомобиль на комиссию и продавал его за счет физического лица (без НДС)
- Выплата денег за принятый на реализацию автомобиль происходила сразу (эти средства продавец тратил на покупку нового авто), цена устанавливалась по воле дилера, отчет принципалу не направлялся
- Налоговая переквалифицировала договор комиссии в прямую куплю-продажу и начислила НДС

А40-118463/12-99-612 «Русский стандарт страхование»

- От НДС освобождены услуги по страхованию, но только те виды, на которые есть лицензия
- Страховщик имеет лицензию на страхование жизни и здоровья и страхует для взаимозависимого лица (банка) жизнь клиентов на время их задолженности перед банком
- Налоговый орган решил, что таким образом банк страхует свой предпринимательский риск, на данный вид страхования у страховщика отсутствует лицензия



АДВОКАТСКОЕ
БЮРО

ЕГОРОВ
ПУГИНСКИЙ
АФАНАСЬЕВ
И ПАРТНЕРЫ

СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!

119017, Россия, Москва,
ул. Большая Ордынка,
д. 40, стр. 5
Тел.: +7 (495) 935 80 10
Факс: +7 (495) 935 80 11
www.epam.ru

**Игорь Шиков,
MBA Int. Tax.Freiburg i. Br.**

igor_schikow@epam.ru