УДК 336.025

Порядок выявления контролируемых сделок

Плетнева Г.Н.,
аспирант,
Российский университет кооперации

Аннотация: В статье показано, что в правоприменительной практике при определении рыночной цены в сделках между аффилированными лицами, наиболее сложными как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, являются методологические вопросы в части признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения и определения суммы доходов за календарный год.

Ключевые слова: *контролируемые сделки; правовое регулирование контролируемых сделок; аффилированные лица; двойное налогообложение; взаимозависимые лица.*

Procedures for identifying controlled transactions

Pletneva G.N.,
graduate student,
Russian University of Cooperation

Abstract: The article shows that in law enforcement in determining the market prices in transactions between affiliates, the most difficult for the tax authorities and taxpayers are methodological issues in the recognition of interdependent entities for tax purposes and for determining the amount of income for the calendar year.

Keywords: controlled transactions, legal regulation of controlled transactions; affiliates; double taxation interdependent persons.

При осуществлении налогового администрирования трансфертного ценообразования, одной из главных задач, стоящих перед налоговыми органами, является выявление контролируемых сделок.

В связи с тем, что функция проверки цен в контролируемых сделках находится в компетенции ФНС России, перед территориальными налоговыми органами поставлена задача выявления контролируемых сделок в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, о которых

налогоплательщик не уведомил или представил недостоверные сведения. Кроме того, при осуществлении мероприятий налогового контроля налоговые инспекции проверяют контроль цен в сделках, не отвечающих критериям, установленных статьей 105.14 Кодекса.

С одной стороны, новая глава Кодекса, посвященная данному вопросу, предлагает четкие критерии отнесения той или иной сделки к категории контролируемой, но с другой стороны, некоторые формулировки норм законодательства требуют дополнительной проработки и внесению поправок.

Как показывает анализ правоприменительной практики при определении рыночной цены в сделках между аффилированными лицами, наиболее сложными как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, являются методологические вопросы в части признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения и определения суммы доходов за календарный год.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.14 Кодекса контролируемыми сделками признаются сделки между аффилированными лицами, а также приравненные к ним сделки.

Необходимым условием признания сделок контролируемыми является установление факта взаимозависимости (аффилированности) сторон сделки.

Понятие аффилированных лиц дано в статье 4 Закона РСФСР от 22.03.1991 № 948-1[1]. Согласно данной статье «аффилированные лица - физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Под аффилированным лицом для юридического лица, кроме прочих, признается юридическое лицо, которое имеет право распоряжаться более чем 20 процентами общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица».

[1] Закон РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»

Следует иметь в виду, что организации могут быть признаны аффилированными по иным основаниям в рамках условий заключенных договоров, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Так, в частности, в силу абзаца 6 части 1 статьи 4 указанного Закона аффилированность организаций может быть признана возможной через третье лицо, если они входят в единую группу с этим лицом.

Перечень оснований для признания лиц аффилированными для целей налогообложения установлен пунктом 2 статьи 105.1 Кодекса[2].

Основным источником информации для налоговых органов являются сведения из ЕГРН, ЕГРЮЛ и ЕГРИП.

Как показывает практика, не всегда налоговые органы могут установить факт взаимозависимости лиц, используя исключительно ведомственные информационные ресурсы.

По нашему мнению, налоговые органы могут использовать при осуществлении мероприятий налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами общедоступную информацию, размещенную в официальных электронных и печатных средствах массовой информации.

Например, отдельные категории налогоплательщиков обязаны раскрывать информацию об аффилированных лицах, связанных сторонах, лицах, оказывающих влияние на решения, принимаемые органами управления налогоплательщика.

Приказом ФСФР России от 04.10.2011 № 11-46/ПЗ-Н[3] установлено, что эмитенты ценных бумаг обязаны публиковать определенную информацию на общедоступных страницах в сети Интернет одного из уполномоченных информационных агентств. В состав утвержденного перечня документов входит информация об аффилированных лицах в виде списка, который публикуется ежеквартально.

---

[2] Налоговый кодекс

[3] Приказ Федеральной службы по финансовым рынкам от 04.10.2011 № 11-46/ПЗ-Н «Об утверждении положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг»

В ПБУ 11/2008, утвержденного приказом Минфина[4], установлен порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности об аффилированных лицах, которые могут оказывать влияние на деятельность юридических или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, за исключением банков.

Кредитные организации обязаны раскрывать информацию об аффилированных лицах в соответствии с Положением Банка России № 307-П[5], которое содержит список лиц, отнесенных к данной категории. Указанная информация размещается на официальном сайте Банка России в сети Интернет в соответствии с Положением № 345-П[6].

Кроме того, многие крупнейшие налогоплательщики, попадающие в категорию проверяемых лиц, осуществляют ведение бухгалтерского учета по международным стандартам финансовой отчетности, введенных Приказом Минфина России № 160н[7]. В состав указанной отчетности входит информация о связанных сторонах и об участии в других организациях. Пока обязательный порядок применения международных стандартов распространяется на кредитные и страховые организации, а также компании, размещающие ценные бумаги на фондовой бирже. Считаем целесообразным учитывать налоговым органам данную информацию при выявлении контролируемых сделок и установлении факта взаимозависимости.

В качестве источников информации о владельцах, участниках или учредителях компаний можно использовать коммерческие базы данных (система профессионального анализа рынков и компаний СПАРК, информационно-аналитическая система FIRA PRO, RUSLANA и другие).

---

[4] Приказ Минфина от 29.04.2008 № 48н «об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)

[5] Положение Банка России от 20.07.2007 № 307-П "О порядке ведения учета и представления информации об аффилированных лицах кредитной организации"

[6] Положение Центрального банка Российской Федерации от 27.10.2009 № 345-П «О порядке раскрытия в официальном представительстве Банка России в сети Интернет информации о лицах, оказывающих существенное (прямое или косвенное) влияние на решения, принимаемые органами управления банков - участников системы обязательного страхования вкладов физических лиц в банках Российской Федерации»

[7] Приказ Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации"

Например, база данных RUSLANA содержит информацию о финансовых показателях компании за 10 последних лет, данные о руководителях и учредителях, акционерах и дочерних компаниях, биржевые данные по публичным компаниям. Кроме того, данная система позволяет проводить глубокий анализ по трансфертному ценообразованию, создавая собственные показатели, рассчитывать среднюю величину по виду экономической деятельности, производить сравнения и оценки с данными из собственных информационных ресурсов.

Использование коммерческих баз данных имеет следующие преимущества: удобство в использовании; быстрота поиска и идентификация сопоставимых величин; является объемным источником информации; обеспечивает диапазон результатов; поддерживается в актуальном состоянии авторитетными коммерческими фирмами. К недостаткам следует отнести ограниченное использование в случае наличия уникальных услуг, а также высокая стоимость для налоговых органов.

Несмотря на то, что налоговые органы в большей части располагают информацией об аффилированных лицах, с нашей точки зрения, на практике возникнут сложности при установлении факта взаимозависимости с иностранными контрагентами.

Существует масса примеров, когда учредителями организаций являются «фирмы-однодневки» или оффшорные компании, зарегистрированные за рубежом. В данном случае общедоступная отчетность по аффилированным лицам не позволит установить реальных лиц.

По нашему мнению, для решения данной проблемы необходимо наладить взаимодействие между ФНС России и зарубежными налоговыми администрациями, заключив двухсторонние соглашения по обмену информацией.

Считаем целесообразным разработать систематизированный перечень источников информации о взаимозависимых лицах со ссылками на

общедоступные информационные ресурсы, официальные печатные издания, базы данных.

В связи с тем, что доказательственная база по применению новой главы Налогового кодекса еще не сформирована, налоговым органам необходимо учитывать сложившуюся судебную практику по применению ст.20 Кодекса.

На сегодняшний день судами сформирована позиция по данному вопросу.

На стороне налогоплательщиков выводы известного всем Постановления Президиума ВАС № 53, согласно которым взаимозависимость сторон сделки сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Проведенный нами анализ арбитражной практики показал, что суды указывают на то, что налоговая инспекция обязана доказать, что взаимозависимость сторон используется недобросовестным налогоплательщиком в качестве схемы минимизации налоговых обязательств, для получения им необоснованной налоговой выгоды (Постановления Президиума ВАС РФ от 04.03.2008 г. № 13797/07, от 06.04.2010 г. № 17036/09).

Так, в определении ВАС[8] суд указал, что налоговому органу необходимо доказать, что наличие взаимозависимости лиц привело к нерыночному ценообразованию, занижению налоговой базы. Выводы инспекции о нахождении организаций по одному адресу, о наличии счетов в одном кредитном учреждении, о взаимозависимости учредителей не являются доказательством получения необоснованной налоговой выгоды. Суд указал, что вторым условием для признания взаимозависимости лиц является приведение доводов инспекции о заинтересованности лиц повлиять на экономические результаты предпринимательской деятельности.

В связи с тем, что обязанность доказать связь между взаимозависимостью и нерыночным ценообразованием лежит на налоговых

[8] Определение ВАС от 15.06.2009 № ВАС-7201/09

органах, по нашему мнению, необходимо в каждом конкретном случае тщательно анализировать сделку на признаки фиктивности с учетом сложившейся арбитражной практики.

Актуальным и сложным вопросом при выявлении контролируемых сделок, является определение суммы доходов по сделкам за календарный год.

На наш взгляд, статья 105.14 Кодекса достаточно сложная для понимания, что создает неоднозначность толкования отдельных положений.

В отношении сделок между взаимозависимыми лицами, зарегистрированными на территории Российской Федерации, установлены следующие суммовые критерии в зависимости от вида сделки (Таблица № 1).

Таблица № 1.

Суммовые критерии в зависимости от вида сделки

<table>
<tr><th>Более 60 млн.рублей</th><th>Более 100 млн.рублей</th><th>Более 1 млрд.рублей (с 2014 г.)
2 млрд.руб. (за 2013 г.)
3 млрд.руб. (за 2012 г.)</th></tr>
<tr><td>Одна из сторон сделки является плательщиком НДПИ</td><td rowspan="3">Одна из сторон сделки применяет специальные налоговые режимы (ЕСХН или ЕНВД)</td><td rowspan="3">Прочие сделки между взаимозависимыми лицами</td></tr>
<tr><td>Хотя бы одна из сторон сделки освобождена от уплаты налога на прибыль организаций (или применяет нулевую ставку налога)</td></tr>
<tr><td>Одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны</td></tr>
</table>

Если необходимым условием признания внутрироссийских сделок контролируемыми является наличие взаимозависимости между сторонами сделки, то для внешнеторговых сделок – это превышение суммы доходов за календарный год в размере 60 миллионов рублей.

Суммовой критерий для внешторговых сделок установлен пунктом 7 ст.105.14 Кодекса и относится к сделкам с биржевыми товарами и сделкам с лицом, зарегистрированным в оффшорной зоне.

Из принятых норм законодательства не совсем понятно, имеются ли ограничения по суммовым критериям для прочих внешнеторговых сделок между взаимозависимыми лицами. В законе отсутствует четкая формулировка и критерии относительно данной категории сделок, что, требует внесения поправок, иначе данный вопрос также будет предметом спора в суде.

Многие специалисты придерживаются мнения, что анализ статьи 105.14 Кодекса позволяет сделать вывод о том, что сделки между взаимозависимыми лицами, в случае, если она из сторон является нерезидентом Российской Федерации, признаются контролируемыми вне зависимости от суммы доходов по сделкам между проверяемыми лицами за календарный год.

Кроме того, формулировка, приведенная законодателем в пункте 9 статьи 105.14 Кодекса, затрудняет однозначное толкование расчета суммового критерия полученных доходов. В норме закона сказано, что «сумма доходов по сделкам за календарный год рассчитывается путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год». По нашему мнению формулировка, приведенная в скобках, обозначает возможность суммирования доходов не только с одним лицом, но и с разными взаимозависимыми лицами.

Указанный вопрос является принципиальным как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков. Министерство финансов РФ выпустило разъяснение по данному поводу, в котором рекомендует суммировать доходы по сделкам с каждым контрагентом[9], предусмотрев исключения в двух случаях: в сделках с участием посредников и при

[9] Письмо Минфина РФ от 18.05.12 № 03-01-18/4-64

применении п.10 статьи 105.14 Кодекса. Указанным пунктом закона предусмотрено, что по заявлению ФНС суд может признать сделку контролируемой в случаях, если она не отвечает установленным критериям. При этом, налоговому органу необходимо доказать, что указанная сделка входит в группу однородных сделок, совершенных налогоплательщиком в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Какие сделки будут рассматриваться в данном случае – официальные разъяснения отсутствуют.

На наш взгляд, неоднозначным является вопрос об отнесении сделок, совершенных через посредников, к категории контролируемых и о применении суммовых критериев в отношении таких сделок.

В пункте 1 статьи 105.14 Кодекса указано, что сделки с участием не взаимозависимых лиц - посредников приравниваются к контролируемым в случае, если лица не выполняют в проверяемых сделках никаких дополнительных функций, кроме перепродажи, и не принимают на себя никаких рисков и не используют активов для организации реализации товаров (работ, услуг). На наш взгляд, данная формулировка не позволяет однозначно сказать о необходимости одновременного выполнения двух условий или достаточно одного, чтобы признать сделку с участием посредника контролируемой.

Если говорить о суммовом критерии, то некоторые авторы придерживаются мнения, что данный вид сделки относится к сделкам между взаимозависимыми лицами, находящимися на территории Российской Федерации и, соответственно к ним должен применяться лимит по сумме доходов за календарный год в размере 1 млрд.рублей. Данный вывод следует из анализа норм анализируемой статьи Кодекса.

Однако, Минфином дано разъяснение в письме[10] о том, что по сделкам, совершенным через посредников, отсутствуют какие-либо ограничения по сумме доходов за календарный год.

---

[10] Письмо Минфина России от 09.04.2012 № 03-01-18/3-46

По нашему мнению, большое количество споров возникнет при учете определенной категории доходов в расчете итоговой суммы, при превышении которой сделка будет считаться контролируемой. В первую очередь, это касается внереализационных доходов, таких как, курсовые и суммовые разницы, проценты по долговым обязательствам.

Минфин выпустил ряд разъяснений по указанным вопросам, но следует учитывать, что письма Минфина носят исключительно информационно-разъяснительный характер и не препятствуют толковать нормы налогового законодательства в ином понимании.

В вопросе выявления контролируемых сделок, установлении факта взаимозависимости лиц остается немало пробелов и внутренних противоречий, которые провоцируют налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов. Кроме того, неоднозначность толкования норм законодательства по трансфертному ценообразованию снижает качество налогового администрирования.

На наш взгляд, законодательная база по данному вопросу должна быть откорректирована, так как отсутствие системного подхода к определению порядка отнесения сделок к контролируемым, создаст множество споров между налогоплательщиком и фискальным органом.

Использованная литература:

1. Адамов Н.А. Сарибекян В.Л. Правовое регулирование и основы налогообложения // Налоговое планирование. 2007. № 3. С. 3.
2. Адамов Н.А. Сваталова Ю.С. Модели финансового управления холдингом // Все о налогах. 2009. № 1. С. 21.
3. Адамов Н.А., Адамова Г.А. Бюджетное планирование в организации // Аудиторские ведомости. 2008. № 2. С. 77-84.
4. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Направления, этапы и элементы оптимизации системы налогообложения // Все о налогах, 2007, № 12. Стр. 21.
5. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Планирование и контроль налоговых баз // Все о налогах, 2007, №7. Стр. 9.
6. Баянова Л.И. Контролируемые сделки: источники информации о рыночных ценах // Налог на прибыль: учет доходов и расходов, № 9, 2012
7. Данченков В., Адамов Н. Оптимизация доходной части бюджета путем взаимодействия налоговых и таможенных инструментов // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. № 3-1. С. 105-109.
8. Данченков В.И., Адамов Н.А. Перспективы развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в рамках таможенного союза // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция, 2012, №4. Стр.346-348.

9. Закон РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках.
10. Налоговый кодекс РФ.
11. Приказ Федеральной службы по финансовым рынкам от 04.10.2011 № 11-46/ПЗ-Н «Об утверждении положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг».
12. Приказ Минфина от 29.04.2008 № 48н «об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008).
13. Положение Банка России от 20.07.2007 № 307-П "О порядке ведения учета и представления информации об аффилированных лицах кредитной организации".
14. Положение Центрального банка Российской Федерации от 27.10.2009 № 345-П «О порядке раскрытия в официальном представительстве Банка России в сети Интернет информации о лицах, оказывающих существенное (прямое или косвенное) влияние на решения, принимаемые органами управления банков - участников системы обязательного страхования вкладов физических лиц в банках Российской Федерации».
15. Приказ Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации".
16. Определение ВАС от 15.06.2009 № ВАС-7201/09.
17. Письмо Минфина РФ от 18.05.12 № 03-01-18/4-64.
18. Письмо Минфина России от 09.04.2012 № 03-01-18/3-46.