

04 НДС

Специалисты Минфина России разъяснили, как продавец должен выставить корректировочный счет-фактуру, а покупатель принять к вычету НДС, если при приемке товара обнаружилась недостача

06 ККТ

Налоговики разрешили компаниям, занимающимся дистанционной продажей товаров, пробивать кассовые чеки заранее

28 расходы

При организации учета расходов на приобретение форменной одежды для сотрудников нужно исходить из того, кому она в конечном итоге будет принадлежать



Контролируемые сделки, или Квест о взаимозависимости

С 2012 г. в Налоговом кодексе появился еще один раздел. В нем шесть глав, содержащих 25 статей. Раздел посвящен взаимозависимым лицам, контролируемым сделкам, применяемым в них ценам и налоговому контролю за всем перечисленным. Цель данной статьи — помочь бухгалтеру разобраться в хитросплетениях новых правил о контроле за взаимозависимыми лицами, чтобы не навлечь на компанию гнев налоговых органов.

ТЕМА НОМЕРА

Максим Ровинский, адвокат, руководитель практики налогового и таможенного права Московской коллегии адвокатов
«Юридическая фирма „ЮСТ“»,
Татьяна Бартенева, «ЭЖ»

Контролируемые сделки, или Квест о взаимозависимости

начало на с. 01

ОПРЕДЕЛИМСЯ С ПОНЯТИЯМИ

Раздел V.1 НК РФ не просто расширенная версия ст. 20 и 40 НК РФ, которые до 2012 г. регулировали порядок определения взаимозависимости и вопросы контроля за рыночными ценами. Это качественно новый законодательный продукт. Он призван урегулировать взаимоотношения, связанные с трансфертным ценообразованием.

Что такое трансфертное ценообразование? В Налоговом кодексе данного понятия нет. Это некий внутрифирменный экономический инструмент. Его сущность состоит в том, что взаимозависимые компании реализуют друг другу товары (работы, услуги) по ценам, отличным от рыночных.

Надо отметить, что раздел получился весьма сложным для понимания. Здесь мы имеем дело сразу с несколькими проблемами толкования юридического текста, в том числе:

- установление принципиально новых подходов, существенно изменяющих сам институт налогообложения сделок с трансфертным ценообразованием (например, введение категории контролируемых сделок, новой разновидности налоговых проверок, специальных составов налоговых правонарушений и т.д.);
- использование новых терминов, причем определение некоторым из них дается не при первом упоминании, а в по-

следующих статьях, что усложняет восприятие (так законодатель поступил, например, с понятием контролируемых сделок);

- применение сложных формул, словесное описание которых порождает различные варианты толкования (в частности, порядок определения доли участия лица в организации);
- появление множества оценочных категорий;
- наличие большого количества отсылочных норм.

Все это, если учитывать значительный объем налоговых поправок, превращает изучение нового раздела Налогового кодекса в подобие компьютерной игры в жанре quest (квест) с многочисленными загадками, ложными следами и даже логическими тупиками.

ОПАСНЫЕ СВЯЗИ

Понятие взаимозависимости является ключевым для анализируемого правового института. В соответствии с п. 1 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми признаются лица, если особенности отношений между ними способны влиять на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одно-

НАЛОГОВЫЙ
КОНТРОЛЬ

го лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. Такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми на основании ст. 105.1 НК РФ.

НОВЫЕ ОСНОВАНИЯ

Пункт 2 ст. 105.1 НК РФ по сравнению с ранее действовавшей ст. 20 НК РФ содержит расширенный перечень законодательно установленных случаев (ситуаций), когда лица будут признаваться взаимозависимыми. Если ранее взаимозависимость устанавливалась по трем основаниям, то теперь их 11. Прежние основания входят в новый перечень, но с некоторыми изменениями.

С небольшими корректировками сохранено указание на случаи взаимозависимости физических лиц, порождаемой положением должностной подчиненности и родства (подп. 10 и 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ). Кроме того, теперь доля участия одной организации в другой не должна превышать 25%. Ранее взаимозависимыми признавались организации, если одна из них прямо или косвенно участвовала в другой и доля участия превышала 20%. Как видим, минимальный порог увеличен.

Новые основания взаимозависимости таковы. Физическое лицо признается взаимозависимым с организацией, если:

- доля его участия в организации превышает 25% (подп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);
- имеет полномочия (вместе со своими родственниками, указанными в подп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) по назначению и избранию единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) (подп. 4 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации более 50% (подп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- лицо является директором этой организации (подп. 7 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).

Организации признаются взаимозависимыми, если:

- одна из них прямо или косвенно участвует в другой долей более 25% (подп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- у них общий участник или учредитель с долей участия в каждой не менее 25% (подп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- решение об избрании директора или не менее чем 50% совета директоров в каждой из этих организаций имеет право принимать одно и то же лицо (физическое или юридическое) (подп. 5 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- состав коллегиального исполнительного органа или совета директоров в этих организациях более чем на 50% состоит из одних и тех же физических лиц (совместно с их родственниками) (подп. 6 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- директор в этих организациях одно и то же лицо (подп. 8 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации более 50% (подп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).

Взаимозависимость распространилась на «сестринские» организации, а также появился ряд ситуаций, когда организация будет признаваться взаимозависимой с лицами, оказывающими на нее влияние через исполнительные органы этой организации (коллегиальные и единоличные).

Несмотря на расширение перечня случаев, когда лица признаются взаимозависимыми в силу закона, перечень остался открытым. Это связано с тем, что сами лица — стороны сделки вправе признать себя взаимозависимыми, равно как и суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным в п. 2 ст. 105.1 НК РФ (п. 6 и 7 ст. 105.1 НК РФ).

Исключениями из указанных правил признания лиц взаимозависимыми названы следующие случаи:

- если влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых лицами, и (или) экономические результаты их деятельности оказывается одним или

ТЕМА НОМЕРА

несколькими другими лицами в силу их преимущественного положения на рынке или в силу иных подобных обстоятельств, обусловленных особенностями совершаемых сделок, такое влияние не является основанием для признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения (п. 4 ст. 105.1 НК РФ);

■ прямое и (или) косвенное участие РФ, субъектов РФ, муниципальных образований в российских организациях само по себе не является основанием для признания таких организаций взаимозависимыми. Однако указанные организации могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, предусмотренным ст. 105.1 НК РФ (п. 5 ст. 105.1 НК РФ).

«МЫ ДЕЛИЛИ АПЕЛЬСИН»

Рассмотрим порядок определения доли участия одной организации в другой, а также доли участия физического лица в организации. Сразу скажем, что правила определения доли участия одной организации в другой применяются и при установлении доли участия физического лица в организации (п. 5 ст. 105.2 НК РФ).

На основании п. 1 ст. 105.2 НК РФ доля определяется в виде суммы выраженных в процентах долей прямого и косвенного участия одной организации в другой. При этом долей прямого участия одной организации в другой признается непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой или непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой. Если такие доли определить невозможно — непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации (п. 2 ст. 105.2 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 105.2 НК РФ долей косвенного участия одной организации в другой считается доля, определяемая в следующем порядке:

■ устанавливаются все последовательности участия одной организации в другой через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

■ выявляются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

■ суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

пример

Физическое лицо единолично владеет организацией А, которой принадлежит 30% голосующих акций организации Б и 35% голосующих акций организации В. Причем две последние организации в свою очередь владеют долями в уставном капитале организации Г, равными 20 и 40% соответственно. Кроме того, указанное физическое лицо владеет напрямую долей уставного капитала организации Г, равной 5%.

Организации А и Б, а также А и В — взаимозависимые лица, поскольку организация А прямо участвует в организациях Б и В с долей более 25% (подп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ). Организация В является взаимозависимой с организацией Г (по тому же основанию).

«Сестринские» организации Б и В также взаимозависимые лица, поскольку одно и то же лицо (организация А) прямо участвует в каждой из них и доля такого участия в каждой организации более 25%.

Что касается доли косвенного участия организации А в организации Г, она равна 20% (30% x 20% + 35% x 40%). Следовательно, организации А и Г не могут быть признаны взаимозависимыми лицами по критерию участия одной организации в другой.

Физическое лицо признается взаимозависимым:

- с организацией А (доля прямого участия 100%);
- организацией Б (доля косвенного участия 30%);
- организацией В (доля косвенного участия 35%).

Однако физическое лицо и организация Г не являются взаимозависимыми лицами

по критерию участия. Ведь сумма долей прямого и косвенного участия физического лица в организации Г составляет 25%, то есть не более 25% (доля прямого участия 5% плюс доля косвенного участия 20% (100% x 30% x 20% + 100% x 35% x 40%)).

Обратите внимание: долей участия физического лица в организации признается совокупная доля участия в указанной организации этого физического лица и его супруга (супруги), родителей (в том числе усыновленных), полнородных и неполнородных братьев и сестер, опекуна (попечителя) и подопечного (п. 3 ст. 105.1 НК РФ). Так, если в приведенном примере супруга (супруг) физического лица будет владеть долей в компании Г, равной всего лишь 1% уставного капитала, то и само это физическое лицо, и его супруга (супруг) будут признаны взаимозависимыми лицами с организацией Г.

МОМЕНТ ЗАВИСИМОСТИ

Остановимся еще на одном вопросе: на какой момент времени надлежит устанавливать наличие взаимозависимости участников сделки? Полагаем, что таким моментом является дата, когда была определена цена или установлен порядок определения цены по анализируемой сделке. Это может быть день подписания договора или соответствующих приложений к нему. Представляется, что, если участники сделки, признававшиеся взаимозависимыми на дату согласования условия о цене, впоследствии перестали быть таковыми, сделка до изменения цены по-прежнему будет рассматриваться как сделка между взаимозависимыми лицами.

В обратной ситуации — если сделка была заключена (соглашение о цене достигнуто), когда стороны сделки не были взаимозависимыми лицами, а впоследствии во время исполнения сделки стали таковыми, по нашему мнению, до того момента, пока цена не будет изменена, сделка не может рассматриваться как заключенная между взаимозависимыми лицами.

Можно смоделировать следующее развитие ситуации: рыночные цены после

приобретения сторонами сделки статуса взаимозависимых существенно изменились, а стороны, имея правовые основания для соответствующего изменения цены по сделке, не сделали этого. Считаем, что при данных обстоятельствах сделку можно рассматривать как заключенную между взаимозависимыми лицами, хотя на момент ее заключения стороны таковыми не являлись.

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

Чтобы сделка заинтересовала налоговые органы, она должна быть совершенна между взаимозависимыми лицами, но этого мало. Она должна относиться к контролируемым. Понятие и критерии отнесения сделок к контролируемым раскрывается в ст. 105.14 НК РФ. Мы свели их в схему.

Как видим, взаимозависимость сторон сделки — это не приговор. Сделки между взаимозависимыми лицами, не отвечающие определенным критериям, не признаются контролируемыми при условии, что они также не относятся к какой-либо из трех категорий приравняемых сделок (правая часть схемы). Более того, согласно п. 4 ст. 105.14 НК РФ даже если сделка подпадает под критерии правой части схемы, она не будет признаваться контролируемой в двух случаях:

- если ее сторонами являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков. Исключение из этого правила составляют сделки, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом обложения НДС, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах. Порядок создания консолидированной группы налогоплательщиков урегулирован нормами главы 3.1 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 25.2 НК РФ в консолидированную группу налогоплательщиков могут входить только российские организации, отвечающие очень строгим критериям;

- если ее сторонами являются лица, удовлетворяющие одновременно следующим требованиям: зарегистрированы в одном субъекте РФ, не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов РФ и за ее преде-

ТЕМА НОМЕРА

лами, не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов, не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль, отсутствуют обстоятельства для признания совершаемых такими лицами сделок контролируруемыми в соответствии с левой частью схемы (кроме сделок, по которым доход за год превышает 1 млрд руб.).

И последнее. При проверке сделок между взаимозависимыми лицами налоговики проверяют только полноту исчисления и уплаты налога на прибыль, НДФЛ индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой, НДС (в случае, если одна из сторон сделки является плательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом обложения НДС, при добыче которых налогообложение производится по ставке, установлен-

ной в процентах) и НДС (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) плательщиком НДС или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС). Как видите, сделки между упрощенцами их интересов не будут (при отсутствии оснований для отнесения сделки к правой части схемы).

Мы рассмотрели нормы, посвященные законодательному определению таких важных для рассмотрения данной темы понятий, как «взаимозависимые лица» и «контролируемые сделки». В следующих номерах «БП» читайте о принципах учета цен для целей налогообложения, методах, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, налоговом контроле в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами и соглашениях о ценообразовании для целей налогообложения.

