

КРИТЕРИИ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ (КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ) НА 2020 год

Аннотация: В налоговом законодательстве Российской Федерации много внимания уделено отношениям взаимозависимых лиц, а также налоговым последствиям проводимых между ними сделок. Указанное обстоятельство обусловлено тем, что связанными между собой организациями, а также индивидуальными предпринимателями и физическими лицами путем различных манипуляций незаконно снижается налоговая нагрузка, либо вообще позволяет уходить от уплаты налогов.

Статья посвящена вопросу определения критериев сделок между взаимозависимыми лицами на 2020 год, так как, ежегодно немало вопросов и споров вызывает порядок признания сделок контролируемыми между взаимозависимыми лицами.

Ключевые слова: закон, сделка, взаимозависимые лица, контролируемые сделки, критерии, налоговый

Grishko M.V.

CRITERIA FOR TRANSACTIONS BETWEEN INDEPENDENT PERSONS (CONTROLLED TRANSACTIONS) FOR 2020

Abstract: The tax legislation of the Russian Federation pays much attention to the relations of interdependent persons, as well as to the tax consequences of transactions between them. This circumstance is due to the fact that related organizations, as well as individual entrepreneurs and individuals through various manipulations illegally reduces the tax burden, or even allows you to avoid paying taxes.

The article is devoted to the issue of determining the criteria for transactions between related parties in 2020, since every year a lot of questions and disputes arise about the procedure for recognizing transactions as controlled between related parties.

Keywords: law, trade, interdependent persons, controlled transactions, taxing.

³¹ Магистр Налогового института Рособразования.

Федеральный закон от 18.07.2011 года № 227 - ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее – Закон № 227-ФЗ) действует в Российской Федерации с 01.01.2012 года.

В налоговом законодательстве нашей страны нормы о рыночных ценах впервые появились еще в начале 90-х годов. Ранее законом были установлены налоговые последствия в случаях продажи продукции ниже себестоимости. В конце 90-х годов, с принятием Налогового кодекса РФ, был введен так называемый «механизм», позволяющий контролировать уровень рыночных цен, а именно статьи 20 и 40 НК РФ. Долгое время указанные нормы НК РФ были единственным средством борьбы с ценами по сделкам взаимозависимых лиц, но, исходя из накопленного опыта, данный «механизм» (статьи 20 и 40 НК РФ), оказался малоэффективным.

Правоприменительная практика выявила множество сложностей применения указанных норм, об этом свидетельствует немалое количество судебных споров, связанных с применением статей 20 и 40 НК РФ. К тому же, оказалось, многие из возникших вопросов могли быть решены только на законодательном уровне. По этой причине и потребовалось принять новый закон, который должен включать в себя как российский, так и мировой опыт по борьбе с ценами, которые устанавливаются в сделках между взаимозависимыми лицами.

Федеральный Закон № 227-ФЗ внес существенные изменения для целей налогообложения для тех, кто относится к взаимозависимым лицам. А именно, для холдингов, а также групп компаний (организаций), имеющих материнскую компанию организацию и несколько зависимых от нее дочерних компаний. Как правило, в таких взаимосвязанных компаниях, возложенные обязанности на участников имеют конкретное разграничение в функционале.

Например, в рамках холдинга одна компания может заниматься производством товара, вторая компания – доставкой, третья компания – сервисом, а четвертая – сбытом. Закон № 227-ФЗ введен с целью контроля цен по сделкам между такими компаниями. В сферу применения данного Закона входят не только холдинги, но и иные компании, в которых, участниками являются от двух взаимозависимых лиц и более. Основной интерес этот Закон проявляет к

сделкам между взаимозависимыми лицами, одной из сторон которых является иностранное лицо (как юридическое, так и физическое). Под контроль попадают и сделки с лицами из офшорных государств. Данный Закон не оставил без внимания государства, сделки в отношении нефти (нефтепродуктов), черными и (или) цветными металлами, минеральными удобрениями, драгоценными металлами и камнями.

В целях налогообложения сделки между взаимозависимыми лицами и сделки, приравненные к таковым (п. 1 ст. 105.14 НК РФ) являются контролируруемыми сделками, то есть отношения между двумя сторонами оказывают непосредственное влияние на условия и конечные результаты переговоров.

ФНС проводятся проверки контролируемых сделок на предмет наличия или отсутствия намерений участников соответствующих сделок уклониться от уплаты налогов, либо уменьшить их применяя необоснованные манипуляции с ценами на товары, а также услуги, являющиеся предметом заключения договорных отношений.

Таким образом, организация или индивидуальный предприниматель, уменьшая цену в договоре, снижает налоговую базу, а увеличивая цену – повышает базу для завышения расходов и исчисления вычетов по НДС, что является противозаконным.

При этом к зависимым в целях определения контролируемости сделок относятся организации, соответствующие критериям, указанным в ст. 105.1 НК РФ, а для целей признания сделок между ними контролируемыми ст. 105.14 НК РФ установлены определенные критерии. Спектр данных критериев весьма широкий.

Приравниваться к контролируемым могут сделки, в которых участвуют «ненужные» посредники, сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли и некоторые другие.

Стоит отметить, что согласно п. 10 ст. 105.14 НК РФ, сделка может быть признана контролируемой судом заявлению ФНС.

К субъектам контролируемых сделок могут быть отнесены взаимозависимые лица или приравненные к таковым:

- налоговые резиденты и нерезиденты РФ;
- российские организации;
- зарубежные организации.

Необходимо также отметить, что ФНС контролируются не только взаимозависимые лица, но и любые другие лица, привлечшие внимание налоговых органов, например, необоснованно понизив либо повысив указанные в договорах цены (письмо ФНС от 02.11.2012 № ЕД-4-3/18615). Исходя из сложившейся практики, суды не относятся лояльно к проверкам ФНС лиц, не являющихся взаимозависимыми (апелляционная жалоба общества на решение ВС РФ от 01.02.2016 № АКПИ15-1383).

Ниже приведены характеристики тех или иных категорий участников договорных отношений (налоговых резидентов РФ, нерезидентов РФ, взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей, а также приравненных к взаимозависимым), относящимся к участникам проведения контролируемых сделок. Таблица отражает критерии 2020 года, которые могут использоваться руководителями предприятий для оценки своих договоров (контрактов) на предмет проявления к ним внимания со стороны ФНС:

| Субъекты сделок | Виды сделок, которые могут рассматриваться как контролируемые | Критерии отнесения сделки к контролируемой | Источники права, в совокупности устанавливающие порядок отнесения сделок к контролируемым |
|-------------------------------------|---|---|---|
| Взаимозависимые лица (резиденты РФ) | Любые сделки между такими лицами, если сумма доходов по ним за год превысит 1 млрд руб. и выполняется одно из указанных в следующей графе условий | стороны сделки применяют разные ставки по налогу на прибыль организаций (за исключением ставок, предусмотренных пп. 2-4 ст. 284 НК РФ) к прибыли от деятельности, в рамках которой заключена соответствующая сделка | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ; п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| | | хотя бы один из ее участников платит НДС по процентным ставкам и объект сделки – добытое полезное ископаемое | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 2 п. 2 ст. 105.14 НК РФ; п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| | | хотя бы одна из ее сторон – плательщик ЕСХН или ЕНВД, а в числе других лиц, являющихся сторонами сделки, есть | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 3 п. 2 ст. 105.14 НК РФ; |

| | | | |
|--|--|--|---|
| | | один хозяйствующий субъект, не являющийся плательщиком ЕСХН или ЕНВД | п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| | | одна из сторон освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 4 п. 2 ст. 105.14 НК РФ; п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| | | одна из ее сторон – организация, осуществляющая добычу углеводородов на новых месторождениях в открытом море, и исчисляет налоги в соответствии со ст. 275.2 НК РФ | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 6 п. 2 ст. 105.14 НК РФ; п. 3 ст. 105.14 НК РФ; ст. 275.2 НК РФ |
| | | хотя бы одна сторона сделки является исследовательским корпоративным центром по проекту "Сколково" или участником проекта по закону "Об инновационных научно-технологических центрах" от 29.07.2017 № 216-ФЗ, применяющими освобождение по НДС | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 8 п. 2 ст. 105.14 НК РФ; п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| | | хотя бы одна из сторон применяет инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 9 п. 2 ст. 105.14 НК РФ п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| | | хотя бы одна из сторон сделки является плательщиком налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, учитывающим при расчете налоговой базы по нему доходы (расходы) по такой сделке | Ст. 105.1 НК РФ; подп. 10 п. 2 ст. 105.14 НК РФ п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| | | Любые лица в сделках, приравненных к сделкам между | Сделки с участием посредников |

| | | | |
|---|---|---|--|
| взаимозависимыми лицами | | <p>установления связи между участниками сделки, а также несут рисков, связанных с выполнением обязательств по контракту;</p> <ul style="list-style-type: none"> • годовой оборот по таким сделкам превышает 60 млн руб. | подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ |
| | Сделки с товарами мировой биржевой торговли | <ul style="list-style-type: none"> • ее участники осуществляют куплю-продажу таких товаров, как: <ul style="list-style-type: none"> - нефть и нефтепродукты; - сталь и иные черные металлы; - алюминий и иные цветные металлы; - минеральные удобрения; - золото и иные драгметаллы; - алмазы и другие драгоценные камни; • обороты по ним превышают 60 млн руб. в год | <p>П. 3 ст. 105.14 НК РФ; подп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК РФ;</p> <p>п. 5 ст. 105.14 НК РФ;</p> <p>п. 7 ст. 105.14 НК РФ;</p> <p>письма Минфина РФ от 19.02.2019 № 03-12-11/1/10545, от 19.03.2018 № 03-12-11/1/16985, от 03.10.2012 № 03-01-18/7-135, от 04.09.2015 № 03-01-11/51070</p> |
| | Сделки между лицами, одно из которых зарегистрировано или ведет деятельность в стране из списка, утвержденного приказом Минфина РФ от 13.11.2007 № 108н | Сделки признаются контролируемыми, если обороты по ним превышают 60 млн. руб. в год | Ст. 105.1 НК РФ; п. 3 ст. 105.14 НК РФ; подп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ; п. 7 ст. 105.14 НК РФ |
| Любые лица, взаимозависимые (приравненные к взаимозависимым) с лицом, не являющимся | Любые сделки между лицами, которые признаются взаимозависимыми в порядке ст. 105.1 НК РФ либо приравненными к взаимозависимым в порядке п. 1 ст. | Сделки признаются контролируемыми, если обороты по ним превышают 60 млн. руб. в год | <p>П. 1 ст. 105.14 НК РФ;</p> <p>п. 3 ст. 105.14 НК РФ;</p> <p>письма Минфина РФ от 03.10.2012 № 03-01-18/7-135, от 04.09.2015 № 03-01-</p> |

| | | | |
|-------------------------|--------------|--|---|
| налоговым резидентом РФ | 105.14 НК РФ | | 11/51070 Письмо ФНС от 17.08.2017 № ЗН-4-17/16223@ |
|-------------------------|--------------|--|---|

Примечание: ЕНВД с 2021 года прекращает свое действие на территории всей России. Некоторые субъекты отказались от спец режима уже в 2020 году.

Сумма доходов по сделкам за календарный год определяется путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 НК РФ.

Не признаются контролируруемыми сделки, указанные в п. 4 ст. 105.14 НК РФ, в частности:

- между участниками одной консолидированной группы налогоплательщиков;

Исключение – сделки с добытыми полезными ископаемыми, облагаемыми по процентной ставке и сделки, доходы или расходы от которых учитываются при расчете налоговой базы по налогу на дополнительный доход, полученный от добычи углеводородов.

- между лицами, которые одновременно:
 - зарегистрированы в одном субъекте РФ;
 - не имеют ОП в других субъектах РФ, за пределами РФ;
 - не платят налог на прибыль в бюджеты других субъектов РФ;
 - отсутствуют условия для признания сделок контролируемы по критериям, установленным подп. 2-6 п. 2 ст. 105.14 НК РФ;
 - не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие периоды);
- по предоставлению поручительств (гарантий), если все стороны – небанковские российские организации;
- по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами – резидентами РФ и др.

Законодательством РФ определен широкий круг субъектов контролируемых сделок. К таковым могут быть отнесены как российские, так и иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории РФ. По большей части данные субъекты будут признаны взаимозависимыми с контрагентами по сделкам,

либо иметь статус приравненных к взаимозависимым с ними. Согласно Закону, налогоплательщики должны отчитываться перед ФНС по проведенным контролируемым сделкам до 20 мая года, следующего за отчетным.

Существенные изменения критериев контролируемых сделок произошли в 2019 году:

- лимит годовых доходов российских организаций составляет более 1 млрд руб., зарубежных – 60 млн руб.;

- проверке подлежат неоднократные сделки с участием посредников, которые имеют признаки контролируемых. Лимит по ним составляет 60 млн руб.

- доходы рассчитываются согласно гл. 25 НК РФ. Проведение проверок на соответствие сделок ценам рынка осуществляются согласно методике из ст. 105.7 НК РФ.

- организации и индивидуальные предприниматели обязаны информировать контролирующие органы о проведенных контролируемых сделках. ФНС наделена полномочиями запрашивать соответствующие материалы и проверять их в отношении таких сделок. При выявлении обстоятельств необоснованного уменьшения налоговой базы, штрафные санкции составят 40% от суммы уклонения, но не менее 30 000 руб.

- ст. 105.14 НК РФ содержит признаки контролируемых и неконтролируемых операций, однако существуют сделки, имеющие признаки контролируемых, но к ним не относящиеся.

В заключение стоит отметить, что фактически внесение масштабных изменений свидетельствует о том, что в настоящее время в налогообложении в Российской Федерации происходит становление системы комплексного института, «налогового контроля по сделкам между взаимозависимыми лицами», то есть формирование особой налоговой специализации.

Список использованных источников и литературы

1. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения». – Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116968

2. Налоговый Кодекс РФ (Раздел V.1.) Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/db51f7701eabd58081743673bc40a52c52de7fd6/

3. Письмо ФНС России от 02.11.2012 № ЕД-4-3/18615 «О применении отдельных положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» (вместе с «Письмом» Минфина России от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145 «О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации») http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_137581/028d564193c486ce7d9fc30b66bf3e14be430836/

4. Письмо Минфина РФ от 03.10.2012 № 03-01-18/7-135 «О признании сделки между взаимозависимыми лицами контролируемой. – Электронный ресурс. – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70137662/>

5. Письмо Минфина РФ от 04.09.2015 № 03-01-11/51070 «О признании контролируемыми сделок, в которых одна из сторон не является налоговым резидентом РФ». – Электронный ресурс. – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71110708/>

6. Письмо ФНС от 17.08.2017 № ЗН-4-17/16223@ «О рассмотрении обращения». – Электронный ресурс. – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71650708/>

7. Приказ ФНС от 26.07.2019 № ММВ-7-13/380@ «О внесении изменений в приказ Федеральной налоговой службы» от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@– Электронный ресурс. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/9271265/

8. Апелляционная жалоба решение ВС РФ от 01.02.2016 № АКПИ15-1383– Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198397/