**Налоговый контроль в связи совершением сделок между взаимозависимыми лицами и получение необоснованной налоговой выгоды**

Доклад А.А.Солтаганова

В общемировой практике под трансфертным ценообразованием понимается реализация товаров или услуг взаимозависимым лицам по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Как правило, трансфертные цены применяются в рамках холдинга с целью минимизации уплачиваемых налогов. Широко используются эти цены при обмене товарами в рамках транснациональных корпораций, совместных предприятий, между их подразделениями в разных странах. Это позволяет перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Вполне естественно, что трансфертные цены являются объектом контроля фискальных органов государства.

В нашей стране с 1 января 2012 г. действуют положения вновь введенного в первую часть НК РФ разд. V.1. В разд. V.1 содержатся шесть глав (гл. 14.1 - 14.6), посвящены они взаимозависимым лицам и контролируемым сделкам между этими лицами.

Ранее вопрос взаимозависимости регулировался положениями ст. 20 НК РФ, а порядок проверки цены на "рыночность" - ст. 40 НК РФ. Положения указанных норм с 1 января 2012 г. применяются исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с гл. 25 НК РФ до этой даты, что следует из п. 6 ст. 4 Закона N 227-ФЗ.

**Взаимозависимые лица**

**Слайд 1**

Понятие взаимозависимых лиц определяется в ст. 105.1 НК РФ. Согласно п. 1 данной нормы взаимозависимыми для целей налогообложения признаются лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на:

- условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами;

- экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться:

- в силу участия одного лица в капитале других лиц;

- в соответствии с заключенным между ними соглашением;

- при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами.

В п. 2 ст. 105.1 представлен список лиц, которые отвечают признакам взаимозависимости. Условно его можно разделить на группы по способу возникновения взаимозависимости: участие в капитале и влияние на органы управления - для юридических лиц; должностное подчинение и родственные связи - для физических лиц.

**Участие в капитале**

**Слайд 2**

Признаются взаимозависимыми (п. 2 ст. 105.1 НК РФ):

- организации, если одна из них прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25% (пп. 1);

- физическое лицо и организация, если такое лицо прямо и (или) косвенно участвует в организации и доля участия составляет более 25% (пп. 2);

- организации, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25% (пп. 3);

- организации и (или) физические лица, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50% (пп. 9).

**Влияние на органы управления**

Признаются взаимозависимыми (п. 2 ст. 105.1 НК РФ):

- организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации (пп. 4);

- организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами) (пп. 5);

- организации, в которых более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами (пп. 6);

- организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа (пп. 7);

- организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо (пп. 8).

**Взаимозависимость физических лиц**

**Слайд 3**

Признаются взаимозависимыми (п. 2 ст. 105.1 НК РФ):

- физические лица, если одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению, - должностное подчинение (пп. 10);

- физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный, - родственные связи (пп. 11).

**Понятия контролируемой сделки**

**Слайд 4**

Каковы же последствия установления взаимозависимости между отдельными лицами? Сделки между взаимозависимыми лицами, согласно п. 1 ст. 105.14 НК РФ, признаются контролируемыми. К таким сделкам в целях налогообложения приравниваются сделки:

- в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (пп. 2);

- одна из сторон которых зарегистрирована в офшоре (пп. 3);

- перепродажа товаров через посредников, не являющихся взаимозависимыми (пп. 1).

**Обстоятельства для признания сделки контролируемой**

Из группы сделок между взаимозависимыми лицами можно выделить сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России либо являются налоговыми резидентами РФ. Данные сделки признаются контролируемыми при соблюдении хотя бы одного из следующих условий (пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ):

1. Сумма доходов по данным сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за календарный год превышает 1 млрд руб. (пп. 1). этот лимит действует с 2014 г.

2. Одна из сторон сделки является плательщиком НДПИ, исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах.

3. Среди сторон сделки есть плательщики ЕСХН или ЕНВД и лица, не уплачивающие эти налоги (пп. 3). Сумма доходов по таким сделкам должна превышать 100 млн руб. за календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

4. Хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей плательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по этому налогу ставку 0% в соответствии с п. 5.1 ст. 284 НК РФ (в данной норме речь идет об участниках проекта "Сколково"), при этом другая сторона является плательщиком налога на прибыль (пп. 4). Сумма доходов по таким сделкам должна превышать 60 млн руб. за календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

5. Хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны (ОЭЗ), в которой установлены специальные льготы по налогу на прибыль, при этом другая сторона сделки не является резидентом такой ОЭЗ (пп. 5). Сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год также должна превышать 60 млн руб. (п. 3 ст. 105.14 НК РФ). Отметим, что положения пп. 5 п. 2 ст. 105.14 применяются с 1 января 2014 г. (п. 4 ст. 4 Закона N 227-ФЗ).

В соответствии со ст. 105.16 НК РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках.

Сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства) в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют указанные в настоящем пункте уведомления в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

По итогам 2018 года налоговыми органами Новгородской области принято 38 первичных уведомлений о контролируемых сделках на 58,1 млрд. рублей.

По итогам 2017 года налоговыми органами Новгородской области принято 31 первичных уведомлений о контролируемых сделках на 67,5 млрд. рублей.

**Определение цены для целей налогообложения**

**Слайд 5**

Как следует из п. 1 ст. 105.3 НК РФ, рыночными признаются цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми.

Кроме того, рыночными будут считаться такие цены (ст. 105.3 НК РФ):

- примененные в сделках в соответствии с предписаниями антимонопольного органа (п. 8);

- цены по сделке, заключенной по результатам биржевых торгов, проведенных в соответствии с законодательством РФ или иностранного государства (п. 9);

- стоимость объекта, определенная независимым оценщиком, если в соответствии с законодательством РФ при совершении сделки проведение оценки является обязательным (п. 10);

- примененные в сделке, если они определены в соответствии с соглашением о ценообразовании, заключенным согласно гл. 14.6 НК РФ (п. 11).

**Слайд 6**

ФНС проверяет полноту исчисления и уплаты следующих налогов по сделкам, признаваемым контролируемыми (п. 4 ст. 105.3 НК РФ):

1) налога на прибыль организаций;

2) НДФЛ, уплачиваемого в соответствии со ст. 227 НК РФ (ИП, нотариусами, адвокатами);

3) НДПИ (если одна из сторон сделки является его плательщиком, а предметом сделки является добытое полезное ископаемое, облагаемое по ставке, установленной в процентах);

4) НДС (если одна из сторон сделки - организация (или ИП), не являющаяся плательщиком НДС или освобожденная от исполнения обязанностей плательщика НДС).

Правила определения цены товара для целей налогообложения распространяются на сделки, осуществление которых влечет необходимость учета хотя бы одной их стороной доходов, расходов и (или) стоимости добытых полезных ископаемых, что приводит к увеличению и (или) уменьшению налоговой базы по указанным налогам. Об этом говорится в п. 13 ст. 105.3 НК РФ.

**Корректировки налоговых баз**

Согласно п. 5 ст. 105.3 НК РФ в случае выявления занижения сумм вышеуказанных налогов ФНС проводит корректировки налоговых баз.

Пунктом 6 этой же статьи налогоплательщику предоставлено право самостоятельно провести подобную корректировку в случае применения им в сделке между взаимозависимыми лицами цен товаров (работ, услуг), не соответствующих рыночным ценам (если указанное несоответствие повлекло занижение сумм одного или нескольких налогов). Корректировку налоговой базы и сумм налогов необходимо произвести **по истечении календарного года**, включающего налоговый период (налоговые периоды) по налогам, суммы которых подлежат корректировке:

- для физических лиц - одновременно с представлением декларации по НДФЛ;

- для организаций - одновременно с представлением декларации по налогу на прибыль (если организация не платит налог на прибыль - в сроки, установленные для представления такой декларации.

На сегодняшний день самостоятельно скорректирован доход двумя физическими лицами на 1,2 млн. рублей.

**Ответственность за неуплату налогов в результате**

**заключения сделок между взаимозависимыми лицами**

Взаимозависимость лиц имеет налоговые последствия по отдельным налогам. Рассмотрим основные из них.

1. Сделки между взаимозависимыми лицами могут признаваться контролируемыми.
2. Взаимозависимость лиц учитывают налоговые органы, проверяя получение необоснованной налоговой выгоды в рамках ст. 54.1 НК РФ.
3. Необходимо восстановить амортизационную премию, если взаимозависимому лицу реализовано основное средство, а с момента введения его в эксплуатацию прошло менее пяти лет (п. 9 ст. 258 НК РФ).
4. Возникает доход по НДФЛ в части материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от взаимозависимой организации или ИП (пп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ).
5. Необходимо уплатить НДФЛ с материальной выгоды, полученной от приобретения товаров (работ, услуг) по заниженным ценам у взаимозависимых лиц (пп. 2 п. 1 ст. 212 НК РФ).
6. Нельзя использовать имущественный налоговый вычет по НДФЛ при приобретении у взаимозависимого физлица жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них (п. 5 ст. 220 НК РФ).
7. Если по сделкам с взаимозависимыми лицами применяются не рыночные цены, вы можете провести самостоятельно корректировку, чтобы избежать занижения налогов (завышение убытка) (п. 6 ст. 105.3 НК РФ).

По вопросу самостоятельных корректировок ФНС России в Письме от 11.03.2015 N ЕД-4-13/3833@ пояснила: во избежание привлечения к ответственности по п. 1 ст. 129.3 НК РФ налогоплательщик может самостоятельно скорректировать налоговые обязательства по сделкам с взаимозависимыми лицами, если цены не соответствуют рыночным.

Стоит отметить, что указанная в Письме ФНС России ст. 129.3 НК РФ относится к контролируемым сделкам.

1. С зависимой компании налоговый орган вправе взыскать недоимку, выявленную в ходе налоговой проверки и числящуюся более трех месяцев на условиях и в порядке, установленных п. 2 ст. 45 НК РФ. Такое взыскание проводится в судебном порядке.

Налоговым кодексом предусмотрена ответственность за занижение сумм налогов, явившееся результатом заключения сделок по ценам, не соответствующим рыночным. Федеральным законом N 227-ФЗ в Кодекс введена новая ст. 129.3.

Согласно п. 1 данной статьи неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, влекут взыскание штрафа в размере 40% неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб. Установив такое достаточно суровое наказание, законодатель ввел переходный период, предусмотрев поэтапное увеличение штрафов. За налоговые периоды 2012 - 2013 гг. налоговая санкция, предусмотренная п. 1 ст. 129.3 НК РФ, не применяется. То есть должны применяться штрафы, указанные в ст. 122 НК РФ. В последующие годы привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 129.3, осуществляется в следующем порядке. При вынесении решений о доначислении налогов:

- за налоговые периоды 2014 - 2016 гг. налоговая санкция применялась в размере 20% неуплаченной суммы налога, оговорка о 30 000 руб. не применялась.