

УДК 338.12.017

UDC 338.12.017

УВЕДОМЛЕНИЯ О СДЕЛКАХ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

NOTIFICATION OF TRANSACTIONS AS AN INSTRUMENT OF TAX POLICY

Першин Сергей Петрович
к.э.н., доцент

Pershin Sergey Petrovich
Dr.Sci.Econ., associate professor

Нежинская Анастасия Александровна
студентка учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Nezhinskaya Anastasiya Aleksandrovna
student of the Accounting and financial Department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассмотрены порядок и особенности формирования и представления сведений о сделках между взаимозависимыми лицами в целях осуществления налогового контроля. Авторами предложен механизм учета возникающих объектов и дана характеристика процедуры и налоговой политики в части представления отчета о контролируемых сделках

The article considers the procedure and peculiarities of formation and submission information about transactions between related parties for the purposes of tax control. The authors proposed a mechanism to take account of emerging objects and the characteristic of procedure and tax policy in submitting the report about the controlled transactions

Ключевые слова: КОНТРОЛЬ, КОНТРОЛИРУЕМАЯ СДЕЛКА, НАЛОГ, УВЕДОМЛЕНИЕ, УЧЕТ, УЧЕТНЫЕ СВЕДЕНИЯ, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СУБЪЕКТ

Keywords: CONTROL, CONTROLLED TRANSACTIONS, TAX, NOTIFICATION, REGISTRATION, ACCOUNTING DATA, ECONOMIC ENTITY

Начиная с отчетности за 2012 год экономические субъекты, в соответствии со ст. 105.16 НК РФ обязаны уведомлять налоговый орган о совершенных в течение календарного года определенных контролируемых сделках при условии, согласно переходным положениям, что сумма доходов по ним с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок) превышает за 2012 год 100 млн. руб., за 2013 год 80 млн. руб. С 1 января 2014 года действуют стоимостные критерии по каждому виду контролируемых или приравненных к ним сделкам. Требование вызвало неоднозначную реакцию в бизнес сообществе в связи с тем, что добавляет дополнительной работы и внимания к совершаемым сделкам, необходимости отчета, возникновению спорных ситуаций по вопросам механизма исполнения такого требования и его необходимости. С другой стороны, нововведение создает механизм своевременного контроля совершенных фактов хозяйственной жизни до назна-

чения плановых проверок, что, в какой-то мере, позволит избежать налоговых санкций и дополнительных споров.

Цель осуществления контроля специальной группы сделок между взаимозависимыми лицами является выявление налоговым органом занижения сумм отдельных налогов. В случае выявления такого факта, производится корректировка соответствующих налоговых баз. Причем основной причиной занижения позиционируется применение цен, не соответствующих рыночным условиям.

Следует отметить следующие установленные НК РФ признаки взаимозависимых лиц:

- доля прямого и косвенного участия в капитале превышает 25 процентов;
- подконтрольность одному и тому же налоговому органу;
- больше половины членов совета директоров одни и те же люди;
- последовательное участие в каждой «дочке» более 50 процентов;
- подчиненность должностного лица;
- близкие родственные связи.

Однако, законодателем установлены отдельные особенности совершения тех или иных сделок с участием взаимозависимых лиц, что привело к возникновению массы дополнительных условий и требований отчетности по ним.

По словам Елизаветы Поляковой (ведущий консультант Департамента налогового и финансового консалтинга АКГ «Интерком-Аудит») «компаниям, конечно, воспринимают новацию с опаской. По нашей работе мы видим, что сейчас очень многие как раз занимаются оформлением этих уведомлений. В принципе, ответственность за их неподачу совсем небольшая – 5 тыс. рублей. Серьезней все будет только со следующего года. Крупные фирмы собираются соответствовать требованиям, несмотря на грандиозный объем дополнительной работы. На малые и средние компании новов-

ведение влияет постольку, поскольку для них в этом году фактически мало что поменялось» [5].

Актуальность рассматриваемого требования существенно возрастает при оценке порядков взаимоотношения экономических субъектов в российской экономике. Взаимозависимость многих ведущих бизнес-структур остается резонансным вопросом. Возможно, усугубление ситуации подвигло законодателя уделить особое внимание контролю определенных сделок между взаимозависимыми лицами. Налоговым кодексом определено понятие и критерии отнесения сделок к специально контролируемым в связи с взаимозависимостью их субъектов. Выделяют первые три типа сделок:

1) совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, с учетом следующих особенностей: совокупность сделок приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами, не принимая во внимание наличие третьих лиц, с участием (при посредничестве) которых совершается такая совокупность сделок, при условии, что такие третьи лица, не признаваемые взаимозависимыми и принимающие участие в указанной совокупности сделок:

- не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;

- не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;

2) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли, если предметом таких сделок являются товары, входящие в со-

став одной или нескольких из следующих товарных групп: нефть и товары, выработанные из нефти, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни (при этом такие сделки признаются контролируруемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн. руб.);

3) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284НК РФ. В целях данного положения, если деятельность российской организации образует постоянное представительство в государстве или на территории, включенных в указанный перечень, и анализируемая сделка связана с этой деятельностью, то в части этой анализируемой сделки такая организация рассматривается как лицо, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в указанный перечень (при этом такие сделки признаются контролируруемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн. руб.).

Отдельное внимание уделено сделкам между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация. Такие сделки признаются контролируруемыми при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 миллиард рублей (за 2012 год - 3 млрд. рублей, за 2013 год - 2 млрд. рублей);

2) одна из сторон сделки является налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах, и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны сделки объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах (при этом такие сделки признаются контролируемыми, сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 100 млн. руб.);

3) хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе других лиц, являющихся сторонами указанной сделки, есть лицо, не применяющее указанные специальные налоговые режимы (при этом такие сделки признаются контролируемыми, сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн. руб.);

4) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 процентов в соответствии с пунктом 5.1 статьи 284 НК РФ (в соответствии с данным пунктом НК РФ Минфином России утвержден перечень государств, и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций – офшорные зоны), при этом другая сторона (стороны) сделки не освобождена (не освобождены) от этих обязанностей

и не применяет (не применяют) налоговую ставку 0 процентов по указанным обстоятельствам (при этом такие сделки признаются контролируемыми, сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 100 млн. руб.);

5) хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, налоговый режим в которой предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации), при этом другая сторона (стороны) сделки не является (не являются) резидентом такой особой экономической зоны (положение действует с 01.01.2014, при этом такие сделки признаются контролируемыми, сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 100 млн. руб.)[2].

Сумма указанных 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 НК РФ для целей исчисления налога на прибыль организаций. При определении суммы доходов по сделкам налоговый орган вправе проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню. Кроме того, суд, по заявлению налогового органа может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Для целей осуществления мероприятий налогового контроля в отношении вышеуказанных сделок необходимо еще одно условие: их осуществление должно повлечь необходимость учета хотя бы одной стороной таких сделок доходов, расходов и (или) стоимости добытых полезных ископаемых, что приводит к увеличению и (или) уменьшению налоговой ба-

зы по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы отдельных категорий физических лиц, налога на добычу полезных ископаемых (в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах), налога на добавленную стоимость (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) налогоплательщиком налога на добавленную стоимость или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость)[2].

Представим кратко виды сделок и критерии отнесения сделок к контролируемым с помощью схемы (Рисунок 1).



Рисунок 1 – Виды сделок и критерии отнесения к контролируемым в целях выявления их соответствия рыночным условиям

При этом законодателем установлены условия, исключающие отнесения сделок к контролируемым, пусть даже они отвечают вышеназванным требованиям. Это сделки:

1) сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с НК РФ (за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);

2) сторонами которых являются лица, удовлетворяющие одновременно следующим требованиям:

- указанные лица зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации;

- указанные лица не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации;

- указанные лица не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов Российской Федерации;

- указанные лица не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций;

- отсутствуют обстоятельства для признания совершаемых такими лицами сделок контролируемыми в соответствии с пп. 2 - 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

Налогоплательщик обязан не позднее 20 мая года, следующего за годом, в котором были совершены контролируемые сделки, направить в налоговый орган соответствующее уведомление, при условии, что сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же

лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает соответственно: в 2012 году - 100 млн. руб., в 2013 году - 80 млн. руб.[2]. Содержание сведений согласно установленной форме уведомления так же вызвало массу претензий к законодателю, однако Решением ВАС РФ от 16.09.2013 г. № 10012/13 уведомление было признано соответствующим НК РФ. Соответствующее уведомление готовится каждым из участников сделки, что обеспечивает двойной контроль его показателей.

Результатом обработки полученных налоговым органом сведений о контролируемых сделках является вывод о соответствии условий сделки рыночным условиям. Проверка по контролируемой сделке представляет собой самостоятельное мероприятие налогового органа и не входит в состав вопросов обычной выездной или камеральной налоговой проверки. Результаты проверки одной стороны сделки распространяются на показатели других участников, что оканчивает налоговый орган в проведении проверок по одной сделке всех ее участников и проведении повторной проверки по той же сделке. Однако в ходе проверки могут быть запрошены сведения и подтверждающие документы у всех участников сделки посредством направления поручений в территориальный налоговый орган. Во избежание конфликтов с налоговым органом, обеспечение должного планирования деятельности, крупнейшие налогоплательщики имеют право заключать соглашения о ценообразовании, в котором заранее, до момента совершения предполагаемых контролируемых сделок могут быть установлены согласованные основные условия их совершения, прежде всего, речь идет о цене сделки. По состоянию на конец 2013 года, указанных соглашений ФНС России заключено около 6, по 3 соглашениям экономическим субъектам вынесено решение об отказе, на рассмотрении службы находится еще 20 соглашений.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены порядок подготовки и представления документации в целях налогового контроля по контролируемым

сделкам, а так же методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. В целях исследования производится оценка сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий аналогичных сделок между не взаимозависимыми лицами и функциональный анализ.

Примечательно, что перечень формальных оснований отнесения сделки к контролируемой не является исчерпывающим и суд может признать лиц – участников сделки взаимозависимыми и по другим основаниям. Получается, что любые условия совершения сделки и отношения между ее участниками, не соответствующие рыночным условиям, приводят к налоговым последствиям, независимо от достижения заданного законодателем объема сделки для целей признания ее контролируемой. С другой стороны, если стороны признаны независимыми, то, в силу положений п1 ст. 105.3 НК РФ, цены, доходы (прибыль, выручка), получаемые такими лицами, признаются рыночными.

Приведем пример. Условия реализации государственного контракта, как правило, предусматривают полный перечень затрат по рыночной оценке, тем самым, судя логике законодателя, формируют рыночные условия. Если же стороны сделки – коммерческие организации – заключили договор на выполнение аналогичных работ, разработанный с учетом экономии ресурсов, оптимизации программы исполнения работ и так далее, то хозяйственники будут обречены на доказывание условий сделки рыночным. Любые взаимоотношения с иностранными контрагентами, тем более аффилированными лицами автоматически становятся под наблюдение. Следует отметить, что большинство сделок с применением схем движения финансовых и производственных ресурсов имеют цель экономии за счет возможности манипуляции условиями сделок. Действующее законодательство в данном случае вводит ограничение на совершение таких операций и

обязывает отчитываться по ним до момента плановых проверок. А любая совершаемая сделка должна иметь цель извлечения прибыли в сумме не ниже средней для аналогичных сделок. Получается, что сегодня Вы не предоставите заем сотруднику организации по низкой ставке без налоговых последствий, так как иначе возникнет бремя урегулирования недополученной прибыли. С другой стороны налоговые последствия не должны препятствовать реализации экономических интересов субъектов экономики. Требования законодателя едины для всех, а добросовестное стремление извлечения выгоды не может быть ограничено условиями рыночного ценообразования и соответствующего ему налогообложения.

Санирование контролируемых сделок неминуемо приводит к существенному повышению трудозатрат на осуществление учетной и контрольной деятельности экономического субъекта. Ответственность за организацию подобной работы лежит на руководителе. Следует отметить, что речь идет, в большинстве своем, о крупных сделках, критерии которых установлены НК РФ. Решения по осуществлению таких сделок принимает исполнительный орган и часто требует согласования с участниками субъекта. Это перелагает ответственность за соответствие требованиям налогового законодательства сделки на менеджмент хозяйствующего субъекта, однако возникает задача учета отклонений, планирования налоговых последствий, информационного обеспечения механизма принятия решений относительно сделок, соответствующих критериям контролируемых сделок. Здесь приемлемы процедуры управленческого учета, ведение которого способно оправдать затраты на организацию таких его составных частей как бюджетирование, сметное планирование, анализ безубыточности. С этой целью необходимо внедрение учетных регистров, аккумулирующих сведения о контролируемых или близким по критериям к ним. Работа по ведению такого реестра и формированию выводов о соответствии и последствиям реализации контролируемых сделок требует соответствующей

профессиональной подготовки, реализации аналитических способностей. Так, оценка условий выдачи займа сотруднику требует владения ситуацией на рынке заимствований, правил и рисков выдачи заемных средств, правил делового оборота, порядок расчета процентов и определения сроков их погашения и другие. Содержание договоров потребует более подробного изложения параметров сделок. Эти требования все больше приближают технологии ведения учета правилам и существу международных стандартов, заставляю многогранно планировать хозяйственную деятельность, формировать вывод о ее результатах и процессах с учетом рыночной конъюнктуры и экономических перспектив[3].

Фактически, в бухгалтерском учете возникает такой объект, как вмененный доход (прибыль, выручка), подлежащий налогообложению и формирующий постоянное налоговое обязательство. В этой связи для учета таких объектов с целью формирования информации о их наличии возможно открытие дополнительного субсчета на счетах учета финансовых результатов и прибыли. Аналогичные по характеру субсчета должны быть открыты на соответствующих счетах учета расчетов. По итогам финансового года сумма вмененного дохода (прибыли, выручки) и сумма обязательств может быть списана на за балансовые счета. Это позволит контролировать величину таких объектов нарастающим итогом за несколько отчетных периодов, обеспечит наличие сведений, необходимых для отстаивания позиции в ходе налогового контроля, позволит использовать их нарастающим итогом при формировании бюджетов хозяйственной деятельности, докладов в ходе ежегодных отчетных собраний и других целей. Учетная и экономическая службы предприятия должны быть способны владеть рыночной конъюнктурой в целях возможности использовать динамику для достижения экономических выгод. В этом случае экономический субъект должен быть способен обосновать и документально подтвердить позицию.

Со стороны контролирующих органов возникает необходимость вникать во все условия совершенных сделок, учитывать особенности их совершения в каждой экономической территории, особенности производственной, экономической конъюнктуры хозяйствующих субъектов – участников сделки и другие макро и микро экономические условия. Для целей использования метода сопоставимых рыночных цен необходим постоянный мониторинг сделок на микроуровне. Да и международная практика не содержит универсальных подходов. При отсутствии сведений учетно-хозяйственной деятельности субъекта, государство предполагает использовать котировки бирж, данные информационно-ценовых агентств. Это колоссальный труд, насколько он эффективен, должна показать практика. Пока детальные результаты контроля под предлогом налоговой тайны налоговой службой не разглашаются. Не представлены широкой общественности и результаты оценки эффективности такого контроля. Следует лишь чередовать переноса сроков представления сведений, продление переходных положений и разъяснений порядков.

Насколько правильным оказался расчет государства на реализацию мероприятий контроля сделок между взаимозависимыми лицами сегодня оценить сложно. Существует масса противоречий и неурегулированных вопросов. В какой-то части видится нарушение конституционных прав в ограничении свободы и конфиденциальности сведений, чрезмерности контроля и неоправданных трудозатратах на формирование и представление дополнительных отчетов, налоговое планирование. В то же время, реализуемые законодателем мероприятия налогового контроля способны обеспечить выход из тени ряда хозяйственных сделок, ограничить возможности получения необоснованной налоговой выгоды, создать условия привлекательности прозрачного и экономически обоснованного хозяйствования следуя требованиям и условиям совершения операций. В совокупности

с мероприятиями по деофшоризации бизнеса налоговый контроль сделок между взаимозависимыми лицами способен ограничить отток капитала.

Библиографический список

1. О бухгалтерском учете. – Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – Федеральные законы от 31.07.1998 № 146-ФЗ и от 05.08.2000 № 117-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
3. Першин С.П. Совершенствование контроля финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций посредством развития учетной системы / С.П. Першин // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2007. – №03(027). С. 313 – 333. – Шифр Информрегистра: 0420700012\0058, IDA [article ID]: 0270703028. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2007/03/pdf/28.pdf>.
4. Поздышева О.Ю. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2012. № 11. С. 13 - 29.
5. Результаты принятых в прошлом году норм бухгалтерского законодательства – материалы сайта buhgalteria.ru. – [Электронный ресурс]. – режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/article/n126237>

References

1. O buhgalterskom uchete. – Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
2. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii. Chasti pervaja i vtoraja. – Federal'nye zakony ot 31.07.1998 № 146-FZ i ot 05.08.2000 № 117-FZ. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
3. Pershin S.P. Sovershenstvovanie kontrolja finansovo-hozjajstvennoj dejatel'no-sti kommercheskih organizacij posredstvom razvitija uchetnoj sistemy / S.P. Pershin // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kuban-skogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2007. – №03(027). S. 313 – 333. – Shifr Informregistra: 0420700012\0058, IDA [article ID]: 0270703028. – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2007/03/pdf/28.pdf>.
4. Pozdysheva O.Ju. Nalogovyj kontrol' v svjazi s soversheniem sdelok mezhdvu vzaimozavisimymi licami // Nalog na pribyl': uchet dohodov i rashodov. 2012. № 11. S. 13 - 29.
5. Rezul'taty prinjatyh v proshlom godu norm buhgalterskogo zakonodatel'stva – materialy sajta buhgalteria.ru. – [Jelektronnyj resurs]. – rezhim dostupa: <http://www.buhgalteria.ru/article/n126237>