

УДК 336.221:338.5

Н.В. Мамиконян

ОСОБЕННОСТИ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ПОЛНОМОЧИЙ В ОТНОШЕНИИ ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ И (ИЛИ) КАМЕРАЛЬНОЙ ПРОВЕРОК ИЛИ ПРОВЕРКИ В СВЯЗИ С СОВЕРШЕНИЕМ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ

Аннотация. В современных условиях осуществление контроля трансфертного ценообразования со стороны государственных органов и приведение в соответствие уровня налогообложения сделок, осуществляемых между взаимозависимыми лицами, и сделок между независимыми организациями необходимы для экономики и бюджета страны. В статье рассмотрен вопрос корректной трактовки норм законодательства, в связи с отсутствием четкой регламентации в Налоговом кодексе Российской Федерации норм по разграничению полномочий в отношении проведения выездной и (или) камеральной проверок или проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Ключевые слова: ценообразование для целей налогообложения, контролируемые сделки, налоговые проверки, полномочия налоговых органов.

Narine Mamikonyan

SPECIAL ASPECTS OF DELINEATION OF AUTHORITY BETWEEN FIELD AND/OR DESK TAX AUDIT OR AUDIT OF COMPLETENESS OF THE CALCULATION AND PAYMENT OF TAXES ASSOCIATED WITH TRANSACTIONS BETWEEN RELATED PARTIES

Annotation. In the modern context monitoring transfer pricing on the part of state authorities and tax adjustments of controlled transactions between associated and independent parties are vital for the economy and budget of the country. The article is devoted to the correct interpretation of the legislation due to the lack of the appropriate delineation of authority conducting field and/or desk tax audit or audit of completeness of the calculation and payment of taxes associated with transactions between related parties.

Keywords: pricing for tax purposes, controlled transactions, tax audits, powers of tax authorities.

18 июля 2011 г. Президент России подписал Федеральный закон № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», который регламентирует применение трансфертных цен для целей налогообложения. Данный закон составлен по образцу и подобию принципов определения цены товаров, которые используются в странах – членах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), но Россия внесла свою особую лепту в правила ОЭСР.

В статье рассмотрен актуальный вопрос корректной трактовки норм законодательства, в связи с отсутствием четкой регламентации в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) норм по разграничению полномочий в отношении проведения выездной и (или) камеральной проверок или проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Пунктом 1 ст. 105.17 НК РФ предусмотрено, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится Федеральной налоговой службой Российской Федерации (ФНС России) по месту ее нахождения.

Проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со ст. 105.16 НК РФ, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной

выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Абзацем 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ установлено, что контроль соответствия цен, применяемых в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок [1].

Нормы п. 1 ст. 105.3 НК РФ предусматривают применение в сделках между взаимозависимыми лицами общепринятого в мировой практике принципа «вытянутой руки» при определении цен в сделках для целей налогообложения. При этом цены в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, признаются рыночными [7].

В соответствии с письмами Минфина от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 и от 26.10.2012 № 03-01-18/8-149, исходя из совокупности норм НК РФ, сделки между взаимозависимыми лицами можно разделить на две группы: контролируемые, признаваемые таковыми при соблюдении положений ст. 105.14 НК РФ, и иные сделки между взаимозависимыми лицами.

В отношении контролируемых сделок на налогоплательщиков возложена обязанность по уведомлению налоговых органов о совершении таких сделок и представлению соответствующей документации при проведении ФНС России проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. В свою очередь, согласно п. 1 ст. 105.17 НК РФ проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится ФНС России.

В отношении иных сделок между взаимозависимыми лицами, не подпадающих под критерии контролируемых сделок, представление уведомления и подготовка документации, в соответствии со ст. 105.15 НК РФ, не предусмотрены. При этом, по мнению Минфина, контроль соответствия цен в таких сделках может осуществляться в следующем порядке.

В случае если в ходе контрольной работы территориальным налоговым органом выявлен факт совершения сделки, которая по условиям подпадает под контролируемую, но в представленном в налоговый орган уведомлении налогоплательщиком отражены недостоверные сведения, или которая по условиям договоров не подпадает под контролируемую, но при этом по предварительной оценке сделка относится к контролируемым, территориальным налоговым органом может быть подготовлено информационное письмо в ФНС России, в котором излагаются факты, свидетельствующие о занижении сумм соответствующих налогов. Указанная информация может служить основанием для повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, с последующей проверкой полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В случаях совершения между взаимозависимыми лицами сделок, не отвечающих признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений отдельных статей части второй НК РФ исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ (в том числе при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме), контроль соответствия цен, примененных в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных и камеральных проверок. При этом в целях определения фактической цены сделки, в которой предполагается занижение суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, считаем возможным применять методы, установленные гл. 14.3 НК РФ.

В отношении сделок, в которых налогоплательщиками искусственно создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой, считаем необходимым устанавливать

фактическую взаимозависимость лиц, в том числе в соответствии с п. 7 ст. 105.1 НК РФ, или признавать сделку контролируемой на основании положений п. 10 ст. 105.14 НК РФ.

В иных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных гл. 14.3 НК РФ [3; 5].

Принимая во внимание позицию Минфина, изложенную в письмах от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145, от 26.10.2012 № 03-01-18/8-149 возникает коллизия норм при разграничении полномочий в отношении проведения выездной и (или) камеральной проверок или проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В письме Минфина от 26 декабря 2012 г. № 03-02-07/1-316 указано, что пунктом 12 ст. 105.3 НК РФ предусмотрено, что в случае, если главами части второй НК РФ, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов, определены иные правила определения цены товара (работы, услуги) для целей налогообложения, то применяются правила части второй Кодекса.

Минфин считает, что в случае, когда налоговая база исчисляется в соответствии со ст. 105.3 и главами части второй НК РФ, налоговые органы вправе контролировать правильность определения налоговой базы и исчисления суммы налога по сделкам, совершаемым между взаимозависимыми лицами, не являющимся контролируруемыми сделками.

В рамках камеральных и выездных налоговых проверок налоговым органом может быть выявлен факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценами в сделках.

При оценке выявленной необоснованной налоговой выгоды в ходе налоговой проверки и доначислении налога налоговым органом должны учитываться принципы определения дохода (прибыли, выручки), предусмотренные ст. 41 и 105.3 НК РФ.

Факт получения необоснованной налоговой выгоды должен быть доказан налоговым органом [4].

В письме ФНС России от 16 сентября 2014 г. № ЕД-4-2/18674@ определено, что положения НК РФ лишь разграничивают полномочия в части налогового контроля цен в сделках по уровням системы налоговых органов в Российской Федерации. Проверка соответствия цен в контролируемых сделках, в силу положений пункта 1 ст. 105.17 НК РФ, осуществляется непосредственно ФНС России, проверка цен в сделках между взаимозависимыми лицами, но которые не признаются контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 НК РФ, может проводиться территориальными налоговыми органами в ходе камеральной или выездной налоговой проверки. Положения абзаца 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ предусматривают запрет на осуществление проверок цен в ходе камеральных и выездных налоговых проверок только в отношении контролируемых сделок.

В вышеуказанном письме ФНС России также разъяснено, что в случаях совершения сделок между взаимозависимыми лицами, не отвечающих признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений отдельных статей части второй НК РФ исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, контроль соответствия цен, применяемых в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок. Однако налоговому органу необходимо доказать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценой в сделках. При этом налоговый орган вправе использовать для оценки размера такой выгоды методы, указанные в главе 14.3 НК РФ, поскольку такой механизм предусмотрен Кодексом в отношении контролируемых сделок [6].

Письмом Минфина от 19 июня 2015 г. № 03-01-18/35527 уточнено, что частью второй НК РФ

предусмотрено, что исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, осуществляется исчисление налоговой базы на основании положений отдельных статей части второй НК РФ (в том числе при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме), контроль соответствия цен, примененных в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок.

В случае если указанные сделки совершаются между взаимозависимыми лицами, но при этом не отвечают признакам контролируемых, для целей определения фактической цены сделки, в которой предполагается занижение суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, считаем возможным применять методы, установленные главой 14.3 НК РФ.

В отношении иных сделок между взаимозависимыми лицами, не подпадающих под критерии контролируемых сделок, необходимо отметить следующее.

Сделки, не признаваемые контролируемыми в соответствии с пунктом 4 ст. 105.14 НК РФ, а также сделки, по которым объем доходов не превышает установленные ст. 105.14 НК РФ суммовые критерии, не могут выступать предметом налогового контроля с целью проверки соответствия цен рыночным ценам как в рамках проверки полноты исчисления и уплаты налогов, проводимой ФНС России, так и в рамках выездных и камеральных налоговых проверок [2].

В заключении, необходимо конкретизировать трактовку автора норм законодательства, в связи с отсутствием четкой регламентации в НК РФ норм по разграничению полномочий в отношении проведения выездной и (или) камеральной проверок или проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами:

1) проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами проводится ФНС России по месту ее нахождения. Контроль соответствия цен, применяемых в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок;

2) при выявлении в рамках выездных и камеральных налоговых проверок территориальными налоговыми органами (далее – ТНО) факта совершения сделки, условия которой подпадают под контролируемую, но неотраженную в Уведомлении о контролируемых сделках, или по условиям договоров сделка не подпадает под контролируемую, но по предварительной оценке сделка относится к контролируемой, ТНО вправе направить информационное письмо в ФНС России. Указанная информация может служить основанием для проведения повторной выездной налоговой проверки, с последующей проверкой полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

3) контроль соответствия цен, примененных в сделках между взаимозависимыми лицами, может быть предметом выездных и камеральных проверок только в сделках, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании отдельных статей части второй НК РФ исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ (в том числе, реализация товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе и т.д.);

4) в иных случаях необходимо доказывать получение необоснованной налоговой выгоды.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч.1 от 31.07.1998 № 146-ФЗ, в ред. от 04.06.2014, [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 26.09.2015).

2. Письмо Минфина от 19 июня 2015 г. № 03-01-18/35527 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nalogiipravo.ru/_102001_349/ (дата обращения : 03.10.2015).
3. Письмо Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 [Электронный ресурс] – Режим доступа : Справочная правовая система "КонсультантПлюс" (дата обращения : 27.09.2015).
4. Письмо Минфина России от 26.12.2012 г. № 03-02-07/1-316 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/law/account/531962.html> (дата обращения : 29.09.2015).
5. Письмо Минфина России от 26.10.2012 № 03-01-18/8-149 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ipirip.ru/pisma-minfina/2012/oktyabr/26-10.php> (дата обращения : 27.09.2015).
6. Письмо ФНС России от 16.12.2014 г. № ЕД-4-2/18674@ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/law/account/811226.html> (дата обращения : 03.10.2015).
7. 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 : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 26.09.2015).