

## 1.2. ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА: ПОНЯТИЕ, КРИТЕРИИ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ УСТАНОВЛЕНИЯ ВЗАИМНОЙ ЗАВИСИМОСТИ

Салженикина Н. Н., заместитель начальника отдела анализа и планирования налоговых проверок Межрайонной ИФНС России №2 по Волгоградской области, аспирант кафедры налогообложения и аудита

*Волгоградский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ*

В статье определена необходимость выработки нового подхода к налоговому администрированию интегрированных корпоративных структур, в том числе при осуществлении контроля над трансфертным ценообразованием по сделкам между взаимозависимыми лицами. Рассмотрены критерии взаимозависимости лиц. Приведены практические примеры использования взаимной зависимости лиц для получения налоговой выгоды. Даны рекомендации по совершенствованию налогового администрирования взаимозависимых лиц.

В связи с глобализацией российской экономики, влекущей за собой рост взаимосвязей и взаимозависимости национальных экономических систем, вступлением страны в такие организации, как Всемирная торговая организация и Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), все большее значение приобретает необходимость совершенствования инструментов, стимулирующих экономическое развитие интегрированных корпоративных структур, а также способов и методов контроля над ними.

Под интеграцией понимается «установление таких взаимоотношений между предприятиями и организациями (юридическими лицами), которые обеспечивают долгосрочное сближение их генеральных целей» [2]. Для Российской Федерации характерно создание интегрированных корпоративных структур на базе объединения организаций вокруг финансового или торгового центра, реже – вокруг промышленных предприятий, формирующих в дальнейшем дочерние банки. Формирование устойчивых связей между предприятиями происходит либо путем установления контроля над собственностью, либо путем налаживания взаимовыгодных договорных отношений.

При этом характерной особенностью создаваемых в России интегрированных корпоративных структур является то, что их формирование исторически происходило в результате естественных интеграционных процессов концентрации производства и капитала, восстановления разрушенных технологических взаимосвязей экономических субъектов, входивших ранее в промышленные и производственные объединения. Как отмечает И.С. Шиткина, «достаточно вспомнить эти формы объединений, существовавшие в плановой социалистической экономике, чтобы констатировать, что Россия является страной с традициями ведения крупного бизнеса, в отличие от многих других европейских стран, экономический фундамент которых составляет малое и среднее предпринимательство» [3].

Как правило, интегрированные корпоративные структуры предстают в виде финансово-промышленных

групп, концернов, холдингов, участники которых зачастую представляют собой градо- и бюджетобразующие предприятия, обеспечивая занятость значительной части населения соответствующего муниципального образования и основную долю поступлений налоговых и иных обязательных платежей в бюджет. Таким образом, интегрированные корпоративные структуры представляют собой «точки роста», «ядра» экономики страны и ее регионов, от устойчивого развития которых зависит устойчивость бюджетной системы страны, стабильность пополнения ее доходов. Последнее означает, что в условиях концентрации финансовых ресурсов у предприятий крупного бизнеса и наличия у них возможностей перераспределения налоговых баз в наименее облагаемые юрисдикции, все большую актуальность приобретает обеспечение стабильности налоговых доходов бюджета за счет применения новых подходов к налоговому администрированию.

С 2012 г. в российское законодательство на основании Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» от 16 ноября 2011 г. №321-ФЗ закреплено понятие, характеризующее интегрированную корпоративную структуру, а также правила их создания и регулирования деятельности. В частности, указанным законом в налоговое право введено понятие консолидированной группы налогоплательщиков, которой признается «добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены Налоговым кодексом в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков» [1].

Таким образом, в российской практике понятие консолидированной группы налогоплательщиков используется только в рамках налогового администрирования налога на прибыль организаций. В то же время, учитывая взаимосвязь налоговых баз по налогу на прибыль организаций и иным налогам, в том числе таким бюджетобразующим налогам, как налог на добавленную стоимость (НДС) и налог на доходы физических лиц (НДФЛ), очевидно, что применение нового подхода к налоговому администрированию консолидированных групп налогоплательщиков связано с комплексным совершенствованием методов регулирования налогообложения доходов, направленных на предупреждение, своевременное выявление и противодействие снижению налоговых платежей интегрированными корпоративными структурами.

В процессе осуществления в отношении консолидированных групп налогоплательщиков мероприятий налогового контроля как налоговыми органами, осуществляющими налоговое администрирование в целом группы по налогу на прибыль организаций, так и налоговыми органами по месту постановки на налоговый учет участников группы по иным налогам, кроме налога на прибыль организаций, осуществляется особый вид контроля – контроль трансфертного ценообразования.

Как правило, трансфертное ценообразование рассматривается в широком и узком смыслах. В широком смысле трансфертное ценообразование – это деятель-

ность по установлению и применению любых цен, в отношении которых есть основания полагать, что их величина определена сторонами сделки не рыночным путем, не для достижения коммерческой цели, а исключительно для снижения налоговой нагрузки. В узком смысле трансфертные цены – это цены, используемые внутри группы компаний, между взаимосвязанными лицами. Целью их применения не является минимизация налоговых платежей. Однако в связи с тем, что группы компаний могут использовать такие цены в целях оптимизации налогообложения, налоговыми органами контролируется соответствие применяемых цен рыночному уровню. В международной практике реализации указанных целей служат Рекомендации по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых ведомств, утвержденные ОЭСР.

В России действует общепринятый в международной практике контроля над трансфертным ценообразованием принцип вытянутой руки, закрепленный в п. 1 ст. 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), в соответствии с которой в случае, «если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с НК РФ сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица». Указанная норма обязывает взаимозависимых лиц отражать налоговые последствия хозяйственных операций, исходя из условий, которые в сравнимой обстановке были бы закреплены между независимыми лицами.

При этом указанные изменения касаются налогового контроля над трансфертным ценообразованием не только по внешнеторговым, но и по внутренним сделкам, т.е. сделкам между резидентами страны. Это обусловлено необходимостью противодействия необоснованному перемещению налоговой базы по налогу на прибыль в регионы с пониженными налоговыми ставками. В случае возврата части налоговых доходов в регионы с обычными налоговыми ставками будет обеспечен рост налоговых поступлений в целом и более справедливое распределение налогов внутри страны в соответствии с налоговой базой субъектов Российской Федерации.

Необходимо отметить, что контроль внутренних сделок между взаимозависимыми лицами предусмотрен не только российским законодательством, но и нормами права иностранных государств. Так, по данным ОЭСР [4], правило о том, что цены внутренних сделок должны соответствовать принципу вытянутой руки, содержится в законодательстве 20 стран ОЭСР, в том числе Великобритании, Германии, США, Франции, Испании, Австрии, Финляндии, Норвегии, Ирландии, Израиля, Мексике.

В соответствии с действующими правилами контроля цен доказывать факт применения налогоплательщиком трансфертных цен обязаны налоговые органы. В то же время налогоплательщики обязаны предоставлять налоговым органам документы, подтверждающие соответствие цен по сделкам со взаи-

мозависимыми лицами ценам по сделкам с лицами, не являющимися взаимозависимыми. При этом для истребования указанных документов налоговый орган не обязан доказывать наличие признаков искажения условий сделок между взаимозависимыми лицами.

Что касается понятия взаимозависимых лиц, то оно существенно расширено по сравнению с понятием, применяемым до 1 января 2012 г. в соответствии со ст. 20 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 105.1 НК РФ, «если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения».

В частности, в соответствии с п. 2 ст. 105.1 НК РФ, взаимозависимыми лицами признаются:

- организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25%;
- физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25%;
- организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25%;
- организация и лицо, 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;
- 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;
- 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;
- организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;
- организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;
- физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- 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.

Лица могут быть признаны взаимозависимыми также в случае, если они не соответствуют ни одному из вышеназванных признаков, но признаны взаимозависимыми судом по иным обстоятельствам.

Кроме того, 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 либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от

того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами. Иными словами, в случае, если формально независимые организации в силу установления особых отношений оказывают влияние друг на друга (например, под угрозой разрыва взаимоотношений с основным покупателем; в силу наличия дружеских отношений между руководителями и (или) учредителями организаций и т.д.), то цены, установленные по сделкам между такими организациями, могут не соответствовать рыночным (принципу вытянутой руки), в силу чего организации могут быть признаны взаимозависимыми из-за наличия иной возможности одного лица определять решения другого.

Графически схема признания лиц взаимозависимыми представлена на рис. 1.

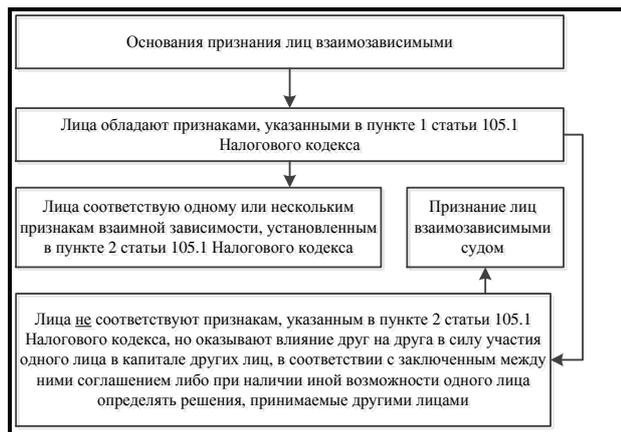


Рис. 1. Критерии признания лиц взаимозависимыми

В ситуации, когда лица не соответствуют признакам, установленным п. 2 ст. 105.1 НК РФ, но имеют возможность оказывать либо оказывают влияние друг на друга, у налоговых органов возникает проблема, связанная с обоснованием наличия факта взаимной зависимости указанных лиц и сбором доказательной базы для подтверждения указанного факта, в том числе в суде.

Так, например, организация **А** может быть рассмотрена в качестве взаимно зависимой по отношению к организации **Б** в следующей ситуации. Организация **А** является производителем товаров и закупает сырье у организации **Б**, основным видом деятельности которой является оптовая торговля. При этом организация **Б** выступает в качестве основного поставщика сырья для организации **А** и, следовательно, формирует основную долю налоговых вычетов по НДС и расходов на реализацию по налогу на прибыль. Учитывая факт несения организацией **А** иных расходов, необходимых для нормального осуществления финансово-хозяйственной деятельности и связанных с производством товаров, фактически возникает ситуация, при которой построение экономической деятельности на основе договоров поставки сырья от организации **Б** обеспечивает организации **А**, как минимум, возможность формирования максимально приближенной к величине исчисленного НДС величины налоговых вычетов и, как максимум, возможность заявления НДС к возмещению из бюджета.

При этом в связи с тем, что для такого вида деятельности, как оптовая торговля, характерно максимальное приближение величины полученных доходов к вели-

чине произведенных расходов и, следовательно, высокая доля налоговых вычетов по НДС, организация **Б** также получает налоговую выгоду от взаимоотношений с организацией **А**, так как является низкооблагаемой налоговой юрисдикцией.

Таким образом, обоими налогоплательщиками преследуется цель занижения налоговых обязательств, выражающаяся в обеспечении благоприятного налогового режима для обеих организаций, который был бы неприменим в случае разрыва ими отношений. Последнее подчеркивает наличие факта взаимной зависимости организации **А** и организации **Б** по иным основаниям, чем предусмотренные п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

Графически описанная выше ситуация представлена на рис. 2.



Рис. 2. Ситуация взаимной зависимости организаций при получении налоговой выгоды по НДС и налогу на прибыль

Для обоснования факта наличия между указанными на рис. 2 организациями взаимной зависимости налоговому органу необходимо будет доказать, что в случае разрыва финансово-хозяйственных связей между организацией **А** и организацией **Б** возникнет ситуация, при которой финансово-экономическое положение обеих организаций существенно ухудшится либо наступит банкротство. Кроме того, в случае участия организации **Б** в каком-либо объединении организаций, участником которого официально не является организация **А**, налоговому органу необходимо проанализировать состав основных поставщиков и покупателей организации **А** на предмет наличия среди них иных участников указанного объединения организаций. Наличие указанного факта свидетельствует о том, что фактически через организацию **Б** осуществляется управление товарно-финансовыми потоками организации **А** и, следовательно, оказывается влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими организациями, и (или) экономические результаты их деятельности, что в свою очередь свидетельствует о взаимозависимости организации **А** и организации **Б**.

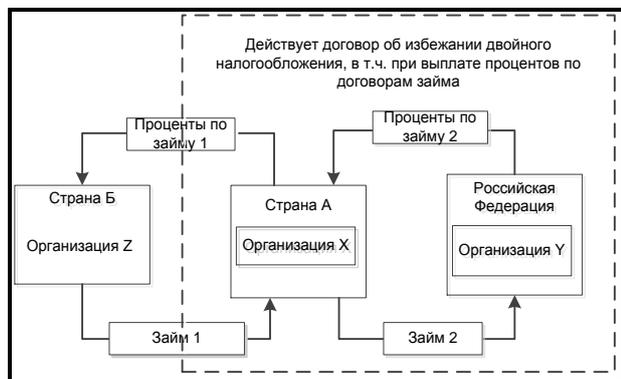
В качестве еще одного примера признания лиц взаимозависимыми по иным основаниям, чем предусмотренные п. 2 ст. 105.1 НК РФ, рассмотрим следующую ситуацию. Организация **Х** – резидент страны **А** получает проценты по займу, предоставленному российской организацией **У**. Согласно соглашению об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и страной **А**, организация **Х** освобождается от налога, удерживаемого у источника выплаты дохода, в России. При этом организации **Х** и **У** не соответ-

ствуют ни одному критерию взаимозависимости, предусмотренному п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

В дальнейшем организация **X** перечисляет всю или почти всю сумму процентов по займу организации **Z**, являющейся резидентом страны **B**, с которой у России не заключено соглашение об избежании двойного налогообложения (или соглашение с которой устанавливает менее льготные условия налогообложения процентов по займам), поскольку денежные средства, предоставленные организации **Y** организацией **X** в виде займа, были получены организацией **X** от организации **Z**. При этом организация **X**, как правило, создается с единственной целью – получения выгоды от преимуществ, предоставляемых действующим соглашением об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, между организациями **X**, **Y** и **Z** фактически устанавливаются отношения взаимозависимости, в силу действия которых организация **Z** получает налоговую выгоду, выражающуюся в освобождении от налогообложения полученного дохода, и имеет возможность оказывать влияние на условия и результаты сделок, совершаемых организациями **X** и **Y** в рамках исполнения заключенных между ними договоров займа.

Графически описанная выше ситуация представлена на рис. 3.



**Рис. 3. Взаимная зависимость организаций при осуществлении деятельности в рамках договора об избежании двойного налогообложения**

Как видно из представленных выше примеров, на практике возникает множество ситуаций, при которых лица, не соответствующие критериям взаимозависимости, перечисленным в п. 2 ст. 105.1 НК РФ, фактически являются взаимозависимыми и используют предоставляемые им преимущества зависимости друг от друга, в том числе при применении трансфертного ценообразования. В связи с этим возникает необходимость выработки нового подхода к налоговому администрированию интегрированных корпоративных структур и зависимых от них лиц, в том числе за счет:

- повышения квалификации работников налоговых органов по определению взаимозависимости лиц;
- совершенствования налогового законодательства страны в области получения налогоплательщиками различных преференций (льгот, вычетов, формирования расходов и т.п.) по основным налогооблагающим налогам (налог на прибыль, НДС, НДФЛ);
- совершенствования законодательства страны в области избежания двойного налогообложения;

- расширения сотрудничества государств, резидентами которых являются участники различных интегрированных структур.

## Литература

1. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков [Электронный ресурс] : федер. закон от 16 нояб. 2011 г. №321-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
2. Косачев Ю.В. Экономико-математические модели эффективности финансово-промышленных структур [Текст] / Ю.В. Косачев. – М.: Логос, 2004.
3. Шиткина И.С. Холдинги. Правовой и управленческий аспекты [Электронный ресурс] / И.С. Шиткина. – М.: Городец-издат, 2003. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Multi-country analysis of existing transfer pricing simplification measures 10 June 2011. <http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/Oecd-June13.pdf>.

## Ключевые слова

Интеграция; интегрированная корпоративная структура; крупнейший налогоплательщик; консолидированная группа налогоплательщиков; взаимозависимые лица; трансфертное ценообразование; налоговое администрирование; налог на прибыль; налог на добавленную стоимость; налоговые доходы

*Салженикина Наталья Николаевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в условиях глобализации российской экономики, расширения финансово-хозяйственных связей субъектов экономики, усиления интеграционных процессов все большую необходимость приобретает обеспечение особого внимания к повышению качества налогового администрирования интегрированных корпоративных структур. Основная проблема здесь связана с тем, что участники таких структур перераспределяют выручку, активы, обязательства по уплате налоговых платежей, налоговую нагрузку между взаимозависимыми лицами, получая от этого значительную налоговую выгоду. В то же время, согласно российскому налоговому законодательству, должен обеспечиваться экономически оправданный отбор налогоплательщиков для проведения мероприятий налогового контроля и режим наибольшего благоприятствования для налогоплательщиков, добросовестно исполняющих свои налоговые обязательства. В целях обеспечения качественного и оправданного отбора налогоплательщиков для проведения мероприятий налогового контроля предложено расширить практику применения налоговыми органами ст. 105.1 Налогового кодекса РФ, распространяя ее на случаи неявной взаимной зависимости лиц, основанной на получении налоговой выгоды в силу установления между ними таких отношений, при которых оказывается влияние на условия и результаты сделок, совершаемых этими лицами, и экономические результаты их деятельности.

В целом данная статья формирует новый подход к налоговому администрированию интегрированных корпоративных структур, позволяющий повысить качество и результативность проводимых мероприятий налогового контроля, в том числе в области контроля над трансфертным ценообразованием и, следовательно, обеспечить полноту и стабильность формирования налоговых доходов. Представленные в статье рекомендации могут быть использованы в практической работе налоговых органов при отборе налогоплательщиков для проведения налоговых проверок, а также органов государственной власти при совершенствовании законодательства страны о налогах и сборах.

Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к публикации в научном журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Шохнех А.В., д.э.н., профессор кафедры налогообложения и аудита Волгоградской филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ.*