Формулировки, приведенные законодателем, затрудняют однозначное толкование условий признания сделок контролируемыми. Минфин России в комментируемом письме объяснил, как определять доходы в целях выявления таких сделок. (Письмо Министерства финансов РФ от 18.05.12 03-01-18/4-64)

Скачать письмо Министерства финансов РФ от 18.05.12 № 03-01-18/4-64

Принципы суммирования

Типы сделок, подпадающих под налоговый контроль, перечислены в статье 105.14 НК РФ. В ней же установлены и суммовые критерии в отношении доходов по таким сделкам. Предельные значения показателей определяются суммированием «подконтрольных» доходов компании за календарный год. Но практическое применение этих норм вызывает затруднение. Попытаемся разобраться.

По мнению автора, в положениях указанной статьи содержится два разных подхода к суммированию доходов компании:

а) по сделкам с одним лицом;

б) по сделкам одного типа с группой взаимозависимых лиц.

Выбор зависит от типа (характера) контролируемых сделок.

Условно разделим интересующие нас сделки на два вида: сделки между взаимозависимыми лицами и внешнеэкономические сделки. Так как, согласно пункту 1 статьи 105.14 НК РФ, к сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются:

–перепродажа товаров, работ, услуг через посредников, не являющихся взаимозависимыми лицами (если посредники ничем, кроме организации данной перепродажи, не занимаются, не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов);

–сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли;

–сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в офшорной зоне.

Сделки с взаимозависимыми лицами

Подконтрольные сделки между взаимозависимыми лицами охарактеризованы в пункте 2 статьи 105.14 НК РФ. Для них предусмотрено три суммовых критерия доходов: 1 млрд руб., 100 млн руб. и 60 млн руб.* 1.

** 1 В целях контроля за ценами понятие взаимозависимых лиц применяется, если все стороны сделки имеют на территории Российской Федерации место регистрации, место жительства или место налогового резидентства (п. 2 ст. 105.14 НК РФ).*

Отметим, что доходы признаются в порядке, установленном главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. А значит, при расчете не должны учитываться доходы, предусмотренные статьей 251 НК РФ. К ним, в частности, относятся безвозмездные поступления от лиц, признаваемых взаимозависимыми (подп. 11 п. 1 ст. 251, подп. 1, 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).

Изложим подход к выявлению контролируемых сделок по каждому из приведенных критериев.

Лимит 1 млрд руб. Если сумма доходов компании от одного лица, при условии что они являются взаи-мозависимыми, за календарный год превысит 1 млрд руб., то все сделки с этим лицом, указанные в подпункте 1 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ, считаются

контролируемыми* 2.

**2 При определении доходов следует учитывать переходные положения. Сумма 1 млрд руб. пока не применяется. Лимит по сумме доходов за 2012 год составляет 3 млрд руб.; за 2013 год – 2 млрд руб. (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 18.07.11 № 227-ФЗ).*

Лимит 100 млн руб. Суммируются доходы по всем сделкам, в которых участвуют лица, применяющие специальные налоговые режимы в виде ЕСХН и ЕНВД. При этом в числе других лиц, являющихся сторонами сделки, есть лицо, не применяющее указанные спецрежимы (подп. 3 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Разумеется, в расчет принимаются только контрагенты, по отношению к которым компания выступает как взаимозависимая. Если полученная сумма окажется больше 100 млн руб., подконтрольной считается каждая сделка указанного типа. Автор считает, что, исходя из пункта 3 статьи 105.14 НК РФ, этот предельный показатель относится ко всем контрагентам в совокупности.

Пример 1

ЗАО, применяющее общий режим налогообложения, реализует сельхозтехнику. В том числе четырем лицам – плательщикам ЕСХН, которые признаются взаимозависимыми с ЗАО, продано техники на общую сумму (всего за календарный год), превышающую 100 млн руб. Подконтрольными являются все сделки с каждым из этих лиц.

Лимит 60 млн руб. Отбираются сделки между взаимозависимыми лицами, перечисленные в подпунктах 2, 4, 5 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ (с плательщиками НДПИ; с организациями, освобожденными от уплаты налога на прибыль или применяющими нулевую ставку по этому налогу; с резидентами особых экономических зон (ОЭЗ)). Доходы компании по ним суммируются. Если полученная сумма превысит 60 млн руб., то все сделки данных видов будут считаться контролируемыми* 3.

** 3 Положение подпункта 5 пункта 2 статьи 105.14 (о сделках с резидентами ОЭЗ) применяется с 1 января 2014 года (п. 4 ст. 4 Федерального закона от 18.07.11 № 227-ФЗ).*

Таким образом, по мнению автора, лимиты 100 млн и 60 млн руб. определяются путем сложения доходов, полученных компанией от совокупности лиц. Поскольку принципы объединения контрагентов установлены в пункте 3 статьи 105.14 НК РФ, а когда следует складывать доходы от сделок с одним лицом, законодатель указывает прямо.

Внешнеэкономические сделки

Под налоговый контроль, как было сказано выше, также подпадают внешнеэкономические сделки, поименованные в подпунктах 2, 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ. Это сделки с определенной номенклатурой товаров: с нефтью и продуктами ее переработки, черными и цветными металлами, минеральными удобрениями, драгметаллами и драгоценными камнями. А также сделки с офшорными компаниями.

Пороговая величина совокупного дохода – 60 млн руб. Этот суммовой критерий применяется к каждому лицу, с которым компания совершала названные сделки. Такой порядок установлен в пункте 7 статьи 105.14 НК РФ.

Пример 2

ООО совершало сделки с двумя компаниями, зарегистрированными в офшоре. Сумма доходов, полученных от одной из них за календарный год, превысила 60 млн руб. Следовательно, все сделки с этой компанией подпадут под налоговый контроль. Сделки с другой офшорной компанией контролируемыми не являются.

Позиция Минфина России

В комментируемом письме представлена другая точка зрения. Нужно признать, что она более выгодна для налогоплательщика. Чиновники считают, что лимит дохода действует в отношении каждого контрагента в отдельности, ссылаясь на пункт 9 статьи 105.14 НК РФ. В нем сказано, что для целей указанной статьи сумма доходов по сделкам за календарный год определяется путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год.

Однако из приведенной формулировки такое однозначное толкование не следует. А расшифровка в скобках дана не просто для напоминания о том, что речь идет о взаимозависимых лицах, но и обозначает возможность применения «множественного» подхода, то есть суммирования доходов по сделкам с разными взаимозависимыми

лицами. Поскольку случаи, в которых складываются доходы по сделкам с одним лицом, прямо оговорены в кодексе (п. 7 ст. 105.14 НК РФ).

Из письма же Минфина России № 03-01-18/4-64 ясно, что определение суммы доходов по сделкам с несколькими лицами возможно лишь:

– для сделок, в которых участвует более двух лиц, в частности проводимых через посредников (подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ);

– для сделок, которые признаны контролируемыми судом по заявлению ФНС России (п. 10 ст. 105.14 НК РФ)* 4.

** 4 Суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что она является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой.*

Пример 3

Фирмы «А» и «Б» – взаимозависимые. При этом фирма «А» продает товары фирме «Б» как напрямую, так и через промежуточную (подставную) фирму «В».

Сделки с фирмой «В» вуалируют (в целях уклонения от налогового контроля) сделки между фирмами «А» и «Б». Поэтому сделки между фирмами «А» и «В» признаны судом контролируемыми. При таком условии возможно суммирование доходов фирмы «А», полученных от разных лиц – фирм «Б» и «В».

Нормы переходного периода

Обращаем внимание на то, что для отнесения сделок к контролируемым установлены ограничения:

– в 2012 году – 100 млн руб.;

– в 2013 году – 80 млн руб.

Данные величины предусмотрены пунктом 7 статьи 4 Федерального закона от 18.07.11 № 227-ФЗ.

Правда, большего внимания в этом пункте заслуживает формулировка о том, что положения статей 105.15–105.17 НК РФ (о проведении контроля) применяются в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (с несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает соответствующие значения.

Как видим, закон позволяет в целях суммирования рассматривать несколько лиц как одно.

Разъяснения противоречивы

Вопрос о формулировке, примененной в Законе № 227-ФЗ, уже рассматривался в письме Минфина России от 24.02.12 № 03-01-18/1-14. Чиновники считают, что компания обязана суммировать доходы от разных лиц. О том, что доходы, полученные от нескольких лиц, подлежат сложению (за исключением внешнеторговых и офшорных сделок), финансисты говорят и в письме от 14.03.12 № 03-01-18/2-31.

Непонятно главное: расширяет оговорка об одних и тех же лицах толкование норм Налогового кодекса или уточняет их?

Неясность остается

Вопрос о возможности суммировании доходов от нескольких лиц в целях выявления контролируемых налоговиками сделок для компаний является принципиальным.

Обезопасит ли комментируемое письмо организацию, если она будет исчислять доходы по соответствующим сделкам с одним лицом (по каждому лицу, а не по совокупности лиц) на предмет установления их подконтрольности?

В письме прямо сказано, что оно адресовано конкретному налогоплательщику и не содержит правовых норм или общих правил. А также не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в ином понимании. Следовательно, это письмо не защищает всех остальных налогоплательщиков (за исключением той компании, которой непосредственно адресовано). И неизвестно, станут ли им руководствоваться налоговые органы, раз оно не содержит общих правил.

Специалисты ФНС России, которые непосредственно будут проводить контроль сделок, могут придерживаться менее лояльной позиции. Ведь трактовка определения суммовых критериев, примененная в комментируемом письме, выводит из-под налогового контроля значительное число сделок.

Таким образом, очевидно, что подводить итоги дискуссии о способах суммирования доходов преждевременно.