

Рябова Инна Сергеевна

студентка

Севрюкова Татьяна Викторовна

студентка

Казанкова Татьяна Николаевна

доцент

Институт права

ФГБОУ ВО «Самарский государственный

экономический университет»

г. Самара, Самарская область

ОСНОВАНИЯ ПРИЗНАНИЯ ЛИЦ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Аннотация: в данной статье рассматриваются основания признания лиц взаимозависимыми в целях налогообложения. Анализируются положения нормативно-правовых актов, закрепляющих порядок реализации данных норм и выделяются те недостатки, которые существенно влияют на правопринимательную практику.

Ключевые слова: привилегированное положение, взаимодействие, аффилированность, взаимозависимые лица, судебная практика.

В настоящее время в практике ведения предпринимательской деятельности нередки случаи, когда физические и юридические лица, выступающие в качестве субъектов гражданского права, находятся в такой взаимосвязи между собой, что одно из них находится в более «привилегированном» положении и может оказывать влияние на экономическую деятельность другого. Такое взаимодействие никак не оказывает какого-либо благотворного влияния, поскольку вследствие этого происходит прямое нарушение законных интересов третьих лиц, и в первую очередь государства.

Примером подобных отношений может послужить широко используемая схема намеренного занижения цен на реализуемые товары, результаты работы или услуги, вследствие чего происходит уменьшение налогооблагаемой базы по налогу и основная часть прибыли от осуществляемой деятельности остается в руках у недобросовестного налогоплательщика, а вот государству уже ничего не перечисляется. В результате таких противоправных действий бюджеты соответствующих уровней терпят серьезные убытки, возмещаемые за счет других налогоплательщиков, которые несут бремя «двойной ответственности» – за себя и лица, уклонившегося от исполнения своей законной обязанности [1, с. 102].

Лисица В.Н отмечает, наличие связи между разными лицами в российском законодательстве определяется через различные правовые категории: «дочернее и основное общество», «зависимое и преобладающее общество», «группа лиц», «аффилированные лица» (недавнее нововведение гражданского законодательства) [2, с. 56]. Каждое из указанных понятий содержит свою характеристику и характеризует взаимосвязь лиц, с точки зрения определенных отношений – корпоративных, предпринимательских и иных. Для целей же налогообложения, Налоговым кодексом РФ (далее НК РФ), закреплено понятие «взаимозависимых лиц». Изначально положение о них, регулировалось только ст. 20 НК РФ, но в 2011 эта норма была дополнена гл. V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» [3]. Появление новой главы в НК РФ была обусловлено тем, что в рамках действующей ст. 20, было невозможно обеспечить надлежащий контроль за деятельностью взаимозависимых лиц, контролировать условия соглашений между ними и правильно определить попадают ли лица под категорию взаимозависимых или нет.

Как определяет ст. 20 и ст. 105.1 НК РФ, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, или экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, то указанные лица признаются взаимозависимыми. Для признания взаимной зависимости лиц, учитывается

также влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, согласно заключенным между ними соглашениям либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другим лицом.

В своей работе Соболев О.С., указывает, что нормы НК РФ об установлении взаимной зависимости лиц отталкиваются, прежде всего от определения понятия и общих критериев такой зависимости [4, с. 87]. Из совокупного анализа ст. 20 и ст. 105.1 (последняя является специальной по отношению к первой), можно вывести следующие критерии взаимозависимости: 1) влияние, оказываемое в силу участия одного лица в капитале другого; 2) в соответствии с заключенным между лицами соглашением; 3) наличие иной возможности одного лица оказывать влияние на другое лицо, в момент принятия решения.

Все указанные критерии положены в основу как п. 2 ст. 105.1, так и ст. 20 НК РФ. Конечно, ст. 105.1 содержит в себя гораздо больше оснований, по которым, отношения, складывающиеся между лицами, можно признать взаимозависимыми для целей налогообложения. Общими среди них являются: участие одной организации (непосредственно или косвенно) в другой организации, с долей участия более 20%; подчинение одного физического лица другому в силу должностного положения; брачно-семейные отношения между лицами. Обе правовые нормы также содержат положения о том, что взаимозависимость между лицами может быть признана в судебной порядке и по иным основаниям, не отраженном в налоговом законодательстве.

Неоднозначное толкование указанных выше норм привело к тому, что на практике возникает достаточно много вопросов, связанных с определением случаев, когда отношения между лицами можно принять за взаимозависимые, а когда нет. И складывающаяся судебная практика по этому вопросу достаточно противоречива, что мешает выработать к единообразный подход к разрешению имеющихся правовых коллизий [5, с. 360].

Одним из наиболее часто возникающих на практике вопросов связан с тем как определить долю участия одного лица в капитале других лиц, и

соответственно долю участия одной организации в другой. Если брать за основу положения ст. 105.1 НК РФ, то доля такого участия должна превышать определенный барьер (в некоторых случаях 20%, а в других 25%). Однако определить ее не всегда удастся, к тому же упускается из виду возможность участия третьей организации в отношениях между двумя первыми организациями. К примеру Н владеет контрольным пакетом акций В и Г, взаимозависимость здесь установят только в отношении организаций Н и В, и Н и Г. При этом В и Г взаимозависимыми признаны не будут и как справедливо отмечает Вильчур Н.Р., вследствие этого большинство дочерних подразделений крупных холдинговых структур, из радиуса действия данных норм выпадают, поскольку отношения взаимозависимости имеют только вертикальную структуру [6, с. 78].

Говоря о таком основании взаимозависимости, как должностное подчинение одного лица другому, следует обратить особое внимание, что отношение к подчиненности в трудовом и налоговом различно. Так в трудовом праве, должностная подчиненность подразумевает под собой полную подконтрольность одного лица другому. В налоговом праве упор делается просто на подчинение лица в связи с его должностным положением. Отсутствие указание на подконтрольность одного субъекта другому можно считать достаточным большим пробелом в налоговом законодательстве, поскольку на основании только должностного подчинения, можно расширить круг взаимозависимых лиц до бесконечности, что не приводит к достижению поставленным законодателем целям.

Для признания взаимозависимыми лиц состоящих в отношении брака, родства, свойства и попечительства, необходимо обозначить тот круг родственников, отношения между которыми могут стать объектом пристального внимания налоговых органов.

Семейный кодекс РФ (далее СК РФ) не определяет ни перечень лиц которые относятся к родственникам, ни определения свойства как такового. Ст. 14 СК РФ лишь обозначает лиц, которые считаются близкими родственниками (родители и дети, бабушки и внуки, полнородные и неполно родные братья и сестры) [7]. Но здесь не идет речь о той степени родства или свойства, которая необходима

для признания отношений взаимозависимости между лицами, в связи с чем и возникает серьезная проблема с определением того, настолько ли лица близки друг к другу, что одно из них может оказывать существенное влияние на другое, в силу родственных отношений между ними.

Отсутствие указанных норм в семейном законодательстве, а также отсылки НК РФ к данным нормам, приводят к тому, что этот вопрос разрешается в судебном порядке, по усмотрению судьи. Но судьям не на что опереться при вынесении решения по данному вопросу, так как уже отмечалось, что отсутствует единое толкование положений о признании взаимозависимости лиц в целях налогообложения.

Основные споры в данной сфере возникают по поводу применения п.7 ст. 105.1 НК РФ, делающей возможной признание взаимозависимости лиц по усмотрению суда, если отношения между лицами влияют на экономические результаты их деятельности, а также на условия и результаты сделок заключаемых между ними. В своем определении от 04.12.2003 №441-О, Конституционный Суд РФ отметил, что иные основания, являющиеся поводом для признания лиц взаимозависимыми, должны быть отражены в других нормативно-правовых актах [8]. Но законодательная база РФ слишком велика и дает большой простор судьям в поиске тех самых «иных» оснований, которые позволяют сделать вывод о взаимной зависимости лиц в налоговых правоотношениях. И именно для ограничения произвольного усмотрения судей в установлении факта взаимозависимости лиц по иным основаниям осуществляется непосредственно при участии налогового органа и самого налогоплательщика.

Судебная практика на сегодняшний день сложилась таким образом, что для обеспечения более менее одинакового и оптимального разрешения вопроса об иных основаниях признания отношений между лицами взаимозависимыми, суды отталкиваются, во-первых от факта участия одной организации в капитале другой организации, а во-вторых, от факта получения необоснованной налоговой выгоды плательщиков налогов и сборов, при наличии аффилированности с контрагентом. То есть, если при наличии оснований признать организации

аффилированными в гражданско-правовом аспекте, и при подтверждении налоговыми органами получения одним из участников таких отношений необоснованной выгоды, то суд признает факт взаимозависимости данных организаций [9].

Президиумом ВС РФ от 16.02.2017 был утвержден «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V. 1 и статьи 269 НК РФ» [10]. Данный обзор был подготовлен по материалам судебной практики и поступивших от судов вопросов, связанных с применением отдельных положений налогового законодательства, устанавливающих правила налогового контроля за сделками взаимозависимых лиц. И здесь устанавливается, ранее нигде не закреплённая презумпция отсутствия взаимозависимости между лицами: бремя доказывания обстоятельств, подтверждающих факт, того, что при отсутствии оснований взаимозависимости предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ, лицо тем не менее имело возможность оказывать влияние на налогоплательщика, лежит непосредственно на налоговом органе, до предоставления этих доказательств в отношении между организациями таковыми не считаются. Также влияние, оказываемое по экономическим причинам, вытекающие, к примеру, из преимущественного положения на рынке, не может лежать в основе вынесения решения о признании лиц взаимозависимыми.

Обобщая изложенное, следует сделать вывод о том, что вопрос о практическом применении оснований взаимозависимости лиц в целях налогообложения разрешен не в полном объеме. Различное теоретическое и практическое понимание положений ст. 105.1 НК РФ не позволяет вывести единую концепцию которая была бы определяющей как для налоговой, так и для судебной практики. Анализ рассмотренных статей выявил существенные пробелы в правовых нормах, которые следует восполнить или путем внесения соответствующих изменений в целый ряд законодательных актов (СК РФ, НК РФ, некоторые федеральные законы) или принять постановление Пленума ВС РФ, который бы дал однозначное разъяснение нормам о взаимозависимости лиц и обобщил имеющуюся судебную практику по данной проблеме.

Список литературы

1. Смирнова О.О. Антимонопольное регулирование ценовой дискриминации: нормативное определение и особенности выявления / О.О. Смирнова, Е.В. Агапова, А.С. Елагина // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2015. – №6 (128). – С. 102–104.
2. Лисица В.К. Аффилированные или взаимозависимые лица в Российском законодательстве // Бухгалтер и закон. – 2009. – №5. – С. 54–59.
3. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 (ред. от 18.07.2017) // СПС Консультант Плюс (дата обращения: 28.10.2017).
4. Соболев О.С. Взаимозависимые лица: проблемы установления, соотношения со смежными категориями // Вестник Университета имени / О.Е. Кутафина. – 2016. – №11. – С. 86–89.
5. Казанкова Т.Н. Представительство в налоговых правоотношениях / Т.Н. Казанкова, Ю.Ю. Сидорова // Российская наука: актуальные исследования и разработки: Сборник научных статей III Всероссийской заочной научно-практической конференции: в 2-х ч. / Самарский государственный экономический университет. – 2017. – С. 358–361.
6. Вильчур Н.Р. Установление взаимозависимости налогоплательщиков // Бухгалтерский учет. – 2000. – №13. – С.75–79.
7. Семейный кодекс РФ от 29.12.1995 (ред. от 01.05.2017) // СПС Консультант Плюс (дата обращения: 28.10.2017).
8. Определение Конституционного суда РФ от 04.12.2003 №441-О // СПС Консультант Плюс (дата обращения: 28.10.2017).
9. Определение Верховного суда РФ от 10.12.2014 №303-ГК14–4580 по делу № А04–5944/2013 // СПС Консультант Плюс (дата обращения: 28.10.2017).
10. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V. 1 и статьи 269 НК РФ (утв. Президиумом ВС РФ 16.02.2017).