

Трансфертное ценообразование и признание лиц взаимозависимыми: каковы границы иных оснований?

А.С. Кизимов

В международной практике при установлении взаимозависимости лиц для целей трансфертного ценообразования помимо участия в капитале и управлении учитывается также реальное участие одной стороны в контроле над деятельностью контрагента¹.

В нашей стране согласно ст. 105.1 НК РФ [1] лица признаются взаимозависимыми, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Данное определение полностью соответствует норме, ранее содержавшейся в ст. 20 НК РФ.

Напомним, что с 2012 года перечень оснований (критериев), по которым стороны автоматически признаются взаимозависимыми, значительно расширился: с трех до одиннадцати [1, п. 2 ст. 105.1]. В частности, увеличилось количество оснований для признания лиц взаимозависимыми на основе участия в капитале; появились также основа-

ния взаимозависимости через единые органы управления.

Кроме того, появилась расшифровка «влияния» на условия и результаты сделок, которая существенно шире перечня формальных оснований, предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ. Так, помимо формализованных случаев участия в капитале для целей признания зависимости лиц учитывается также влияние в соответствии с заключенным между сторонами соглашением либо наличие иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами [1, абзац второй п. 1 ст. 105.1]. Очевидно, что такое определение содержательнее, чем все одиннадцать упомянутых оснований.

При этом в случаях, прямо не предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ, **взаимозависимость может быть установлена судом**. Пока арбитражная практика по новым правилам не сложилась, можно обратиться к практике рассмотрения судами вопросов признания взаимозависимости по иным основаниям, кроме прямо предусмотренных п. 1 ст. 20 НК РФ.

Следует отметить, что в отношении иных оснований взаимозависимости арбитражная практика достаточно обширна. Более того, многие из таких иных оснований стали формальными критериями взаимозави-

Ключевые слова: участие в капитале, участие в управлении, влияние

симости в новом разделе НК РФ. Так, например, в информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 указывается, что установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в п. 1 ст. 20 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика. При этом суд признал контрагентов взаимозависимыми на том основании, что учредителями этих организаций были одни и те же граждане, заинтересованные во взаимодействии своих организаций и установлении выгодных условий купли-продажи.

Другим судебным решением, на которое часто ссылаются в связи с принятием новых правил определения и трактовки взаимозависимости, является Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О [2]. В нем, в частности, говорится: право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между данными лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в том числе в случаях совершения хозяйственным обществом сделок с заинтересованными лицами, признаваемыми таковыми законом [2, п. 3.3].

¹ См.: Кизимов А.С. Взаимозависимость в международной практике // НПП. 2012. № 4. С. 78—80.

При определении таких иных оснований различные авторы ограничиваются известным набором правовых актов, в которых встречаются термины «дочерние и зависимые общества», «взаимосвязанность», «заинтересованность», «аффилированность», «принадлежность к одной группе лиц», «существенное влияние». Их следует перечислить:

- Гражданский кодекс РФ (статьи 105 и 106) — дочернее и зависимое хозяйственные общества;
- Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»² (ст. 81) — заинтересованность в совершении обществом или организацией сделки;
- Закон РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» (ст. 4) — аффилированные лица;
- Закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» (подп. 2³ п. 1 ст. 5) — взаимосвязанные лица;
- Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (абзац третий ст. 4) — понятие существенного влияния.

В то же время при определении взаимозависимости суды зачастую учитывали возможность реального влияния одной стороны на решения, принимаемые другой стороной, а не факт установления критериев взаимозависимости в указанных правовых актах. В качестве наиболее яркого примера можно привести случай признания лиц взаимозависимыми на основании наличия у одной из сторон существенной кредиторской задолженности в течение длитель-

ного периода времени перед другой стороной⁴.

Поэтому, на наш взгляд, было бы неоправданно ограничиваться установлением взаимозависимости лишь на основании вышеназванных правовых актов: в настоящее время действует новая ст. 105.1 НК РФ, где дано более широкое определение влияния, чем в ст. 20, на базе которого вынесено Определение № 441-О.

Оказывать «влияние» или участвовать в контроле над деятельностью контрагента (если придерживаться международной терминологии) можно различными способами. Например, предоставление займа, который формирует значительную долю пассивов организации и без пролонгации которого нормальная операционная деятельность для нее невозможна. Получить же сопоставимое финансирование у независимой стороны данная организация не сможет, так как не выполняется стандартное для успешного кредитования соотношение собственных и заемных средств. Другой пример — предоставление эксклюзивных нематериальных активов, без которых организация также не могла бы вести свою деятельность. Подобных примеров «влияния» множество. Главное, на наш взгляд, объективно оценить наличие признаков взаимозависимости для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

Самый непредвзятый критерий взаимозависимости — **несоответствие общему принципу «вытянутой руки»** [1, п. 1 ст. 105.3] — созда-

ние и установление коммерческих и финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сделках между независимыми лицами. При этом важно, действует ли каждая из сторон исходя из собственной выгоды, или они действуют сообща, с позиций совместной выгоды.

Несоответствие данному критерию должно служить сигналом для рассмотрения вопроса признания лиц взаимозависимыми.

Какие критерии суды будут принимать во внимание при рассмотрении вопроса взаимозависимости по иным основаниям, не предусмотренным п. 2 ст. 105.1 НК РФ, в условиях действия новых правил? Ответ на этот вопрос даст только арбитражная практика. Вместе с тем прогнозировать, а следовательно, и оценивать собственные налоговые риски налогоплательщики могут уже сейчас. При этом дожидаться соответствующего решения суда совершенно необязательно — стороны вправе самостоятельно признать себя взаимозависимыми лицами для целей налогообложения. **НП**

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда РФ от 4 дек. 2003 г. № 441-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 3.

об авторе



А.С. Кизимов
государственный советник
Российской Федерации
3-го класса, кандидат
экономических наук
avtor2@npi.ru

² См. также федеральные законы от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ст. 45); от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (ст. 22); от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст. 27).

³ Утратил силу (Федеральный закон от 06.12.2011 № 409-ФЗ).

⁴ Постановление ФАС Центрального округа от 12.05.2004 № А14-4283-03/130/25.