

# Налоговый кодекс В КОНЦЕПЦИИ И на практике

Законодатель и налоговый орган в действительности слишком часто игнорируют нормы закона.



**Текст:**  
Вячеслав Дедов,  
аудитор,  
директор ЗАО АФ  
«БалтФинЭскаорт»

**К**онцептуальные основы Налогового кодекса сформулированы в 3-й статье этого закона. Отметим три основополагающих пункта данной статьи (1, 3 и 7), способные примирить добросовестного налогоплательщика с необходимостью соблюдать все его требования:

*1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.*

*3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.*

*7. Все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).*

К сожалению, в практике законодательства и администрирования законодатель и налоговый орган слишком часто игнорируют эти нормы Кодекса.

В качестве примера можно вспомнить историю появления в Кодексе нормы возникновения налоговой базы по налогу на прибыль при переоценке основных средств, или скандальное решение Конституционного суда (Определение от 08 апреля 2004 г. № 169-О), принятого с подачи налогового органа, о невозможности применения вычета по НДС, если налогоплательщик уплатил налог из заемных средств, до полного выполнения заемщиком обязательств по займу.

Нельзя назвать безупречными и некоторые новации VI главы НК РФ, введенной в действие с 1 января 2012 года и устанавливающей новые правила налогообложения и налогового контроля сделок, совершаемых взаимозависимыми лицами.

Новая глава оказалась очень объемной, а ее формулировки настолько мудреными, что потребовалось больше года, прежде чем появилась первая правоприменительная практика. Неожиданно множество проблем сфокусировалось вокруг довольно безобидных сделок предоставления займов между взаимозависимыми лицами, включая беспроцентные.

Налоговый кодекс не содержит норм, предполагающих налогообложение доходов от полученных процентов по беспроцентным займам, предоставляемым одной коммерческой организацией другой в процессе осуществления предпринимательской деятельности. Следует отметить, что несколько лет назад налоговые органы поднимали этот вопрос и выражали позицию, что предоставление беспроцентных займов одной коммерческой организации другой коммерческой организации влечет налоговые последствия в виде появления налоговой базы от полученных доходов в сумме процентов, рассчитанных по рыночной ставке. Таким образом, налоговые органы считали, что в ры-

ночной экономике предоставление займов должно быть платным, а если имели место беспроцентные займы (кредиты), то у займодателя должна возникать расчетная налоговая база в виде доходов от неполученных процентов. Однако такая позиция налоговых органов в конечном счете не получила поддержки арбитражных судов и главного контролера в лице Министерства финансов РФ. Таким образом, эта тема была временно закрыта.

**С введением с 1 января 2012 года главы VI НК РФ** вопрос налогообложения неполученных процентов при осуществлении операций по беспроцентным займам (но только между взаимозависимыми лицами) получил законодательную основу.

*Статья 105.3 Общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами.*

*1. 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 настоящим разделом 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.*

По мнению фискальных органов, положения этой статьи применяются и в отношении сделок по беспроцентным займам между взаимозависимыми лицами.

Посмотрим, насколько новая норма соответствует концептуальным основам Кодекса, а именно – что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Отметим для начала, что применение субъектами предпринимательской деятельности сделок предоставления займов не влечет изменения совокупной налоговой базы у сторон сделки. У займодавца, получившего процентный доход, увеличится налоговая база на сумму полученных (начисленных) процентов (п. 6 ст. 250 НК РФ), у заемщика налоговая база уменьшится на ту же сумму (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Общая налоговая база и совокупная сумма налога при этом будут равны 0. При осуществлении сделки беспроцентных займов между лицами, не являющимися взаимозависимыми, налоговой базы (и налога) также не возникает ни у одной из сторон.

**Налоговые органы считали, что в рыночной экономике предоставление займов должно быть платным, а если имели место беспроцентные займы, то у займодателя должна возникать расчетная налоговая база в виде доходов от неполученных процентов. Однако такая позиция не получила поддержки арбитражных судов и главного контролера в лице Министерства финансов РФ.**

Наличие взаимной зависимости у пары юрлиц по договору займа (процентного или беспроцентного), по нашему мнению, не должно приводить к изменению порядка налогообложения этих лиц – с учетом ранее сделанного вывода, что совокупная налоговая база и сумма налога и в случае взаимозависимых лиц по договорам процентных займов при прочих равных условиях будут равны нулю: при процентных займах у займодавца появится налоговая база в виде процентного дохода с обязанностью начислить определенную сумму налога, у заемщика возникнут налоговые расходы на сумму начисленных процентов (с уменьшением налоговой базы) и налог на те же суммы с результатом по сумме налога в паре займодавец – заемщик, равным нулю. В таком случае отсутствуют основания для изменения порядка налогообложения и в случае взаимозависимых лиц. Мотив для особого порядка налогообложения взаимозависимых лиц, заложенный в новых нормах Кодекса, обусловлен возможностью манипулирования ценами внутри группы взаимозависимых лиц, но в случае сделок как процентных, так и беспроцентных займов он полностью исключен (отсутствует).

Однако законодатель при разработке новой главы Кодекса не учел вышеуказанные особенности сделок беспроцентных (и процентных) займов, применив к ним общие нормы налогообложения взаимозависимых лиц при применении трансфертных цен, которые в других случаях, возможно, и требуют применения особого порядка налогообложения, исключающего возможность манипулирования ценами с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

С введением ст. 105.3 налогообложение при осуществлении сделок по беспроцентным займам между зависимыми лицами существенно



## С введением с 1 января 2012 года главы VI НК РФ вопрос налогообложения неполученных процентов при осуществлении операций по беспроцентным займам (но только между взаимозависимыми лицами) получил законодательную основу.

изменилось. У займодавца налоговая база расчетно увеличивается на сумму неполученных процентов, в связи с чем в налоговой системе появилась возможность получения дополнительной суммы налога за счет налогообложения (по нашему мнению, необоснованного) виртуального дохода займодавца, предоставившего беспроцентный заем.

Но это противоречит не только требованию Кодекса, что налоги должны иметь экономическое основание, но и другой концептуальной норме п. 1. ст. 3 Кодекса, гласящей, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. В данном случае факт наличия взаимозависимости участвующих в сделке лиц приводит к неравному налогообложению по сравнению с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми. Следовательно, взаимозависимые лица априори признаются лицами, на которых принцип равенства налогообложения не распространяется.

## Правоприменительная практика

Отметим следующие обстоятельства.

1. Согласно тексту VI главы Кодекса, новые правила налогообложения взаимозависимых лиц касаются сделок, признаваемых контролируемыми, принадлежность к которым определена ст. 105.14 Кодекса. В частности, в соответствии с п. 2 этой статьи, сделка между взаимозависимыми лицами признается контролируемой, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год превышает 1 миллиард рублей. В последующих пунктах этой статьи перечисляются другие признаки и показатели контролируемых сделок. Остальные виды сделок, следовательно, признаются неконтролируемыми (не подлежат контролю). Так это и трактовалось экспертами по налогообложению и фискальными органами сразу после ввода в действие VI главы Кодекса.

Однако в письме от 16.09.2014 № ЕД-4/18674 Минфин РФ заявил о праве налоговых органов проводить проверки применяемых цен в сделках взаимозависимых лиц, которые не признаются контролируемыми в соответствии с критериями ст. 105.14 Кодекса.

В этом письме Минфин России заявляет о правомерности проведения территориальными фискальными органами проверки цен по сделкам взаимозависимых лиц на их соответствие рыночным на основании своей трактовки п. 4 ст. 105.14, (в ред. Федерального закона от 16.11.2011 N 321-ФЗ)

*4. Вне зависимости от того, удовлетворяют ли сделки условиям, предусмотренным пунктами 1–3 настоящей статьи, не признаются контролируемыми следующие сделки...*

Далее в тексте п. 4 перечисляются сделки, признаваемые неконтролируемыми даже при наличии признаков, установленных пп. 1–3 ст. 105.14, в частности: сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы, лица, зарегистрированные в одном субъекте РФ; сделки между налогоплательщиками, указанными в п. 1 ст. 275.2 настоящего Кодекса, совершаемые ими при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья; сделки в области военно-технического сотрудничества Российской Федерации с иностранными государствами и некоторые другие виды сделок. В данном случае их точный перечень не имеет значения.

Из текста данного пункта следует, что определенные виды сделок, перечисленные в п. 4, не признаются контролируемыми вне зависимости от того, удовлетворяют ли они условиям, предусмотренным пп. 1–3 настоящей статьи, то есть, даже если они, в соответствии с пп. 1–3 ст. 104.14, отвечают критериям контролируемых сделок, они таковыми не признаются.

Но из этого никак не следует вывод, сделанный Минфином России в вышеуказанном письме:

*Министерство финансов Российской Федерации в письме от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145 указало, что исходя из совокупности норм Кодекса сделки между взаимозависимыми лицами можно разделить на две группы, а именно: на контролируемые, признаваемые таковыми при соблюдении положений статьи 105.14 Кодекса, и иные сделки между взаимозависимыми лицами (неконтролируемые). Критерии признания сделок контролируемыми установлены положениями статьи 105.14 Кодекса. При этом пункт 4 данной статьи предусматривает исключение из общего правила, при котором сделки между взаимозависимыми лицами при наличии критериев, установленных пунктами 1–3 статьи 105.14 Кодекса, контролируемые не считаются. Таким образом, правовые основания применения пункта 4 статьи 105.14 Кодекса к сделкам, не относящимся к контролируемым, отсутствуют.*

И далее новый вывод, никак не вытекающий из положений п. 4 ст. 105.14:

Положения Кодекса 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 статьи 105.17 Кодекса, осуществляется непосредственно ФНС России, проверка цен в сделках между взаимозависимыми лицами, но которые не признаются контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 Кодекса, может проводиться территориальными налоговыми органами в ходе камеральной или выездной налоговой проверки.

Кто-нибудь может понять эту тавтологию? Еще раз читаем: п. 4 перечисляет случаи, когда не считаются контролируемыми даже сделки, которые должны были признаваться контролируемыми по критериям, установленным пп. 1–3 ст. 104.14. Это и есть правовые осно-

**Однако законодатель при разработке новой главы Кодекса не учел особенности сделок беспроцентных (и процентных) займов, применив к ним общие нормы налогообложения взаимозависимых лиц при применении трансфертных цен, которые в других случаях, возможно, и требуют применения особого порядка налогообложения.**

вания для применения п. 4 ст. 105.14. А если сделки не признаются контролируемыми по признакам, установленным пп. 1–3 ст. 105.14, то, следовательно, они и не подлежат контролю никаким налоговым органам. Вместо этого Минфин России делает умозаключение, что сделки, признаваемые контролируемыми по критериям пп. 1–3 ст. 105.14, подлежат контролю непосредственно ФНС России вне рамок выездных налоговых проверок, а если сделки не признаются контролируемыми по ст. 105.14 Кодекса, то тогда они всё равно подлежат контролю, но уже в рамках выездных налоговых проверок территориальными налоговыми органами.

К сожалению, эту позицию Минфина России, не основанную на нормах Кодекса, поддерживают суды, в точности повторяя ошибочные аргументы и выводы Минфина. (Постановление 09АП-38789/2015 от 30 сентября 2015 года по делу А40-204810/14 и другие). Тем самым, отвержена еще одна концептуальная норма Кодекса о том, что *все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)*.

А что скажут адвокаты-юристы, иногда претендующие на роль защитников интересов налогоплательщика?



236039, г. Калининград, переулок Малый, 17  
Телефоны: 8 (4012) 64-83-38, 64-24-52.  
Телефон/факс: 65-60-16.  
audit39@mail.ru, www.audit39bfe.ru