Уже год, как вступили в силу поправки в Налоговый кодекс о взаимозависимых лицах и контроле за трансфертными (внутрифирменными) ценами. И в мае этого года организации впервые отчитаются по контролируемым сделкам. Как все нововведения вызывают массу вопросов, так и новые положения Налогового кодекса не стали исключением. В течение всего прошлого года представители Минфина России на различных круглых столах, саммитах и конференциях давали пояснения налогоплательщикам. Но, несмотря на это, еще очень много вопросов осталось без ответа. О самых актуальных вопросах и проблемных ситуациях мы поговорили с Владимиром Игоревичем Голишевским, начальником отдела Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России.

Сами документы, подтверждающие цены по сделкам, в налоговую инспекцию предоставляются только по запросу

Владимир Игоревич, какими документами подтверждается сопоставимость цен и сопоставимость рентабельности?

Сопоставимость сделок или компаний, в зависимости от того, какой метод определения цен для целей налогообложения предполагает использовать налогоплательщик, подтверждается налогоплательщиком в документации в целях налогового контроля. Порядок ее составления и представления регламентирован Налоговым кодексом¹. Принимая во внимание, что понятие документации отличается от привычного налогоплательщикам термина «подтверждающие документы», которые всегда истребуют налоговые органы в ходе проверок, ФНС России выпустила рекомендации по составлению и представлению документации

²

, которые должны помочь налогоплательщикам, особенно тем, кто будет готовить документацию самостоятельно.

Установленной формы документации нет и, в принципе, быть не может. Документация — это исследование, цель которого — обосновать соответствие или несоответствие цен в совершенных контролируемых сделках рыночному уровню. В вышеупомянутом письме определено рекомендуемое содержание документации, а именно:

- описание основных характеристик сферы (вида) деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), необходимое

для понимания особенностей процесса ценообразования;

- описание основных характеристик группы компаний, в которую входит налогоплательщик (лица), совершивший контролируемую сделку (группу однородных сделок);
- сведения о контролируемой сделке и функциональный анализ;
- выбор методики ценообразования для целей налогообложения и источников информации;
- определение интервала рыночных цен или рентабельности.

Разумеется, что в документации должны приводиться ссылки (не более) на документы, подтверждающие те или иные выводы, которые ФНС России может запросить в дальнейшем.

Если налогоплательщик обнаружит ошибку до назначения проверки, то он может самостоятельно скорректировать отчетность

Если, например, организация предоставила документацию для подтверждения сопоставимости цен, применяя один способ расчета, а при проверке налоговая инспекция сочла, что нужно было применять другой метод, вправе ли организация предоставить документацию для подтверждения расчета другим способом, предложенным инспекцией?

Следует заметить, что налогоплательщики вправе использовать любой метод определения цен для целей налогообложения, позволяющий обосновать соответствие цен в совершенных контролируемых сделках рыночному уровню.

Однако если организация рассчитала рыночный интервал цен или рентабельности, применяя один метод и источники информации, а в ходе проведения проверки трансфертных цен было выявлено, что этот способ не позволяет достоверно рассчитать рыночную цену, то налоговые органы вправе провести доначисления. В то же время, если в ходе аналитической работы, до назначения проверки, налогоплательщик обнаружил ошибку или пересмотрел свое видение, то у него есть возможность самостоятельно скорректировать налоговую отчетность и доплатить необходимую сумму налога.

При заполнении уведомления продавцы указывают дату, на которую доходы по контролируемой сделке были признаны в бухгалтерском учете

Что понимается под «датой совершения сделки» — дата установления цены согласно заключенному договору или дата исполнения обязательств по договору, при условии, что цена не меняется в течение всего года?

По общему правилу, под датой совершения сделки понимается дата исполнения обязательств в конкретной сделке. Поэтому для целей заполнения уведомления о контролируемых сделках в пункте 150 раздела 1Б лица, реализующие товары (работы, услуги, иные объекты гражданских прав), указывают дату, на которую доходы по контролируемой сделке были признаны в бухгалтерском учете. А приобретатели товаров (работ, услуг, иных объектов гражданских прав) в качестве даты совершения сделки ставят дату признания актива в бухгалтерском учете.

Однако при совершении сделок с непрерывными долгосрочными поставками в адрес одного и того же покупателя и при неизменности условий поставок и иных условий (пункты 030—110 и 130 раздела 1Б уведомления) допускается суммирование количества товара в поставках и заполнение одного листа раздела 1Б. В этом случае в пункте 150 в качестве даты совершения сделки указывается дата, когда изменился хотя бы один из показателей пунктов 030—110 и 130 раздела 1Б и суммирование было прекращено, либо дата окончания отчетного периода.

Для расчета ценового налога по контролируемым сделкам встречные сделки суммируются

Владимир Игоревич, скажите, пожалуйста, нужно ли суммировать встречные сделки для определения ценового порога?

Да, совершенно верно. Сумму доходов по встречным сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) необходимо учитывать при определении суммового порога для целей признания сделок контролируемыми. Это следует из положений Налогового кодекса³. При этом суммовой порог определяется с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 Налогового кодекса. В случае, когда налогоплательщик является приобретателем товаров (работ, услуг, иных объектов гражданских прав), сумма доходов, возникших у контрагента, определяется налогоплательщиком самостоятельно.

В уведомлении о контролируемых сделках необходимо указывать стоимость предмета сделки в соответствии с первичными документами

Согласно порядку заполнения уведомления сумма доходов и расходов определяется исходя из данных бухгалтерского учета. При признании некоторых видов расходов данные бухгалтерского и налогового учета могут различаться (например, купля-продажа недвижимости). В каком периоде следует предоставлять в налоговую инспекцию информацию о таких видах сделок?

Коллеги, необходимо четко разделять следующее. Критерием определения, является ли сделка контролируемой или нет⁴, является сумма доходов по сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) с учетом установленного порядка признания доходов⁵

В то же время уведомление о контролируемых сделках заполняется в соответствии с правилами бухгалтерского учета. Поэтому следует помнить, что при заполнении уведомления указывается стоимость предмета исполнения сделки, указанная в первичных документах, а в случае отсутствия стоимости в первичном документе — исходя из правил формирования доходов, расходов, стоимости активов в целях бухгалтерского учета. Соответственно при приобретении амортизируемого имущества, если об этом речь, в уведомлении указывается цена и стоимость приобретенного актива, определяемая по правилам бухгалтерского учета, т. е. на дату принятия актива на учет.

[бюро переводов АКМ-Вест](#)

При выполнении различных видов услуг в рамках одного договора в уведомлении о контролируемых сделках необходимо указывать их как разные сделки

Рассмотрим такую ситуацию. В рамках заключенного с контрагентом договора осуществляется несколько видов услуг: переработка, транспортировка, хранение. Сделка в соответствии со статьей 105.14 Налогового кодекса признается контролируемой. Заполнять уведомление нужно в отношении каждой услуги или сделки в целом, суммируя все цены по договору услуги?

Обращаю внимание, что за год нужно подать только одно уведомление со сведениями обо всех контролируемых сделках, совершенных в течение прошедшего календарного года.

Налогоплательщик указывает в уведомлении сведения по каждой конкретной контролируемой сделке или группе однородных сделок⁶. Если уведомление направляется в отношении нескольких неоднородных сделок, как в нашем случае, то используется необходимое количество листов разделов 1А и 1Б уведомления. При этом в поле «Порядковый номер сделки» разделов 1А и 1Б предусмотрена сквозная нумерация за отчетный период.

Отмечу, что на практике к группе однородных сделок, как правило, относится одна товарная позиция, предусмотренная несколькими договорами с сопоставимыми финансовыми и коммерческими условиями. При этом контрагенты могут быть разными. Подобную группировку налогоплательщик определяет самостоятельно.

По договорам беспроцентного займа будет необходимо рассчитывать рыночную цену займа

Каковы налоговые последствия для договоров беспроцентного займа между взаимозависимыми лицами?

Для целей, не предусмотренных Налоговым кодексом, при осуществлении финансово хозяйственной деятельности организация вправе предоставлять займы на любых условиях. Однако для целей налогообложения стоимость займа должна быть рыночной. Соответственно, если сделка подпадает под определение контролируемой, то у организации возникает обязанность по предоставлению уведомления и подготовки документации, обосновывающей рыночный уровень этой контролируемой сделки.

Организации могут быть взаимозависимыми, но сделки между ними признаются контролируемыми, только если превышен ценовой порог

А теперь давайте рассмотрим несколько практических ситуаций. Организация А покупает у организации Б здание. Суммарная стоимость всех сделок — 11 миллионов рублей. Учредителем обеих организаций является одно и то же физическое лицо с долей участия 100 процентов. Является ли данная сделка контролируемой? Нужно ли подавать уведомление?

В данном случае организации А и Б могут быть признаны взаимозависимыми лицами по нескольким основаниям. В частности, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов⁷. Также взаимозависимыми признаются организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица⁸.

В случае если сделка является внутрироссийской и сумма доходов по сделкам между этими организациями за 2012 год превышает 3 миллиарда рублей⁹, то сделка признается контролируемой. Следовательно, необходимость подавать уведомление о контролируемых сделках возникает у обеих сторон контролируемой сделки.

Уведомление направляется в налоговый орган по месту учета. Однако, поскольку в рассматриваемой нами ситуации ценовой порог не достигнут, сделка контролируемой не признается, подавать уведомление не нужно. В то же время обращаем ваше внимание, что даже если налогоплательщик не «добрал» сумму доходов по сделкам до порога признания сделок контролируемыми (умышленно или неумышленно), то в соответствии с положениями Налогового кодекса¹⁰ ФНС России вправе проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню.

Для проверки сопоставимости цен организация может использовать информацию по интервалу цен только со своими контрагентами

Организация А покупает у взаимозависимой организации Б товар. В свою очередь организация Б продает аналогичный товар другим не взаимозависимым контрагентам. Может ли организация А запросить у организации Б информацию об интервале цен с другими контрагентами и использовать его для проверки сопоставимости цен?

Для проверки соответствия цен в совершенных контролируемых сделках рыночному

уровню налогоплательщики вправе, в целях применения методов определения цен для целей налогообложения, использовать так называемые внутренние сопоставимые сделки, т. е. сделки с независимыми контрагентами, а также общедоступную информацию, в частности, биржевые котировки, данные информационно-ценовых агентств и др., с учетом требования обеспечения сопоставимости анализируемой и сопоставляемой сделок. Сделки организации Б с независимыми контрагентами не являются сделками непосредственно организации А и, следовательно, не могут быть внутренними сопоставимыми сделками. С высокой долей вероятности можно быть уверенным, что сделки организации Б также не являются общедоступными для других пользователей в силу коммерческой тайны. Таким образом, организация А не может использовать информацию об интервале цен организации Б с независимыми контрагентами.

К условиям сопоставимости сделки могут относиться предмет поставки, объем сделки, сроки исполнения обязательств

Предприятие А является взаимозависимым с предприятием Б. Предприятие А реализует однородный товар как взаимозависимым, так и не взаимозависимым организациям. Цены реализации товара предприятию Б ниже цен реализации прочим организациям. В каком размере допустима разница в ценах, при которой нет необходимости по перерасчету базы по налогу на прибыль?

Разница допустима в пределах интервала рыночных цен, определенного в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом¹¹. Причем налогоплательщик вправе выбрать нижнюю границу полученного интервала цен для обоснования соответствия цены в совершенной контролируемой сделке рыночному уровню. Более того, при наличии информации только об одной сопоставимой сделке цена в этой сделке может быть признана одновременно минимальным и максимальным значением интервала. Однако все зависит от того, насколько сделки с взаимозависимыми и не взаимозависимыми сторонами являются сопоставимыми.

Помимо условий сопоставимости предмета сделки есть также условие сопоставимости финансовых и коммерческих условий сделки. К таким условиям, в частности, будут относиться объем сделки, то есть в нашем примере количество поставляемого товара, сроки исполнения обязательств по сделке, условия платежа, курс иностранной валюты, если речь идет о потенциально сопоставимой сделке в валюте. Кроме того, при определении сопоставимости коммерческих и финансовых условий сопоставляемых сделок с анализируемой сделкой учитываются характеристики рынков, на которых совершаются эти сделки. В результате, если условия сопоставимости соблюдены,

построен интервал рыночных цен и цена реализации товара предприятию Б находится в пределах этого интервала, то нет и необходимости самостоятельно пересчитывать базу по налогу на прибыль.

Владимир Игоревич, и последняя ситуация. Организация продает товар индивидуальному предпринимателю, который приходится сыном учредителя организации. Являются ли сделки контролируемыми, а лица взаимозависимыми?

Да, организация и индивидуальный предприниматель будут считаться взаимозависимыми лицами, поскольку доля отца будет являться долей сына¹². Далее, физическое лицо и организация будут признаваться взаимозависимыми¹³

, так как сын прямо участвует в этой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов. Сделки же будут признаваться контролируемыми, если за 2012 год сумма по ним превысит 3 миллиарда рублей. Если, конечно, мы имеем в виду внутрироссийские сделки.

Беседу провела Екатерина Валуева, эксперт по финансовому законодательству

Сноски:

¹ ст. 105.15 НК РФ

² письмо ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@

³ п. 9 ст. 105.14 НК РФ

⁴ п. 9 ст. 105.14 НК РФ

⁵ гл. 25 НК РФ

⁶ п. 4 ст. 105.16 НК РФ

⁷ подп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ

⁸ подп. 5 п. 2 ст. 105.1 НК РФ

⁹ подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ, п. 3 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ

¹⁰ п. 9 ст. 105.14 НК РФ

¹¹ подп. 2—6 ст. 105.9 НК РФ

¹² п. 3 ст. 105.1 НК РФ

¹³ подп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ