

Трансфертное ценообразование. В каких сделках цены окажутся под контролем ФНС России

Антон Стружков,
генеральный директор юридического
центра «Глосса»

В ЭТОЙ СТАТЬЕ

В каких сделках налоговики будут проверять отклонения цен от рыночных

Как рассчитать долю косвенного участия одной компании в другой

Когда начнутся первые проверки контролируемых сделок

С 1 января 2012 года вместо двух статей Налогового кодекса, посвященных налоговому контролю над ценами, применяемыми в сделках, действует новый раздел V.1, состоящий из шести глав. Он получил неофициальное название «О трансфертном ценообразовании». Для эффективного практического применения новых норм скорее всего потребуются совместная работа юристов и финансистов: юристам необходимо как минимум выделить сделки, подпадающие под контроль, или убедиться, что таких сделок у компании нет. Хотя новый раздел уже вступил в силу, время на подготовку еще есть: период до 2014 года будет переходным, и в течение этого периода положения нового раздела действуют с существенными ограничениями.

Главная тема этого номера посвящена основным новшествам вышеуказанного раздела Налогового кодекса. Мы не ставили перед собой задачу подробно рассказать обо всех изменениях – в рамках одной или даже двух-трех статей это невозможно. Наша задача – в простой и доступной форме раскрыть самые основные аспекты, важные для юристов: какие сделки теперь подпадают

«Цены, применяемые в сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, автоматически признаются рыночными»

под ценовой контроль налоговых органов, как определяется взаимозависимость сторон и какими могут быть последствия ценового контроля.

Сделки, по которым контролируются цены

Первое, на что нужно обратить внимание, – это в каких сделках налоговые органы могут проверить соответствие цены интервалу рыночных цен. В разделе V.1 Налогового кодекса такие сделки называются контролируруемыми. Напомним, ранее этот вопрос регулировал пункт 2 статьи 40 Налогового кодекса.

Соотношение контроля за ценами и взаимозависимости сторон сделки. С 1 января 2012 года контролируемые сделки определяются в статье 105.14 Налогового кодекса. Во-первых, контролю подлежат два вида сделок: это сделки между взаимозависимыми лицами, а также приравненные к ним сделки, перечень которых установлен в пункте 1 статьи 105.14 Налогового кодекса. Цены, применяемые в сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, автоматически признаются рыночными (п. 1 ст. 105.3 НК РФ), то есть налоговые органы их не проверяют и документацию по таким сделкам в целях контроля за ценами запрашивать не вправе (подп. 2 п. 4 ст. 105.15 НК РФ).

Во-вторых, контролируемой считается не любая сделка между взаимозависимыми лицами, а лишь отвечающая определенным усло-

виям, названным в пунктах 2 и 3 статьи 105.14 Налогового кодекса (см. схему 1 на стр. 33).

В-третьих, пункт 4 статьи 105.14 Налогового кодекса предусматривает два исключения: это сделки, которые формально могут отвечать условиям, при которых они должны быть отнесены к контролируемым, но тем не менее они не подлежат ценовому контролю в силу прямого указания закона (см. схему 2 на стр. 35).

Таким образом, чтобы разобраться в том, является ли конкретная сделка контролируемой, необходимо сначала определить, считаются ли ее стороны взаимозависимыми лицами и относится ли она к сделкам, которые приравнены к заключенным между взаимозависимыми лицами. Если сделка заключена между взаимозависимыми лицами или приравнена к таковым, то далее следует проверить, отвечает ли она дополнительным условиям отнесения к контролируемым и не подпадает ли под исключения (см. схему 3 на стр. 38).

Необходимо учитывать, что суд по заявлению ФНС России может признать сделку контролируемой, даже если она формально не отвечает признакам, установленным в Налоговом кодексе, однако есть достаточные основания полагать, что она является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой (п. 10 ст. 105.14 НК РФ). Имеется в виду ситуация, когда сделка, которая отвечала бы признакам контролируе-

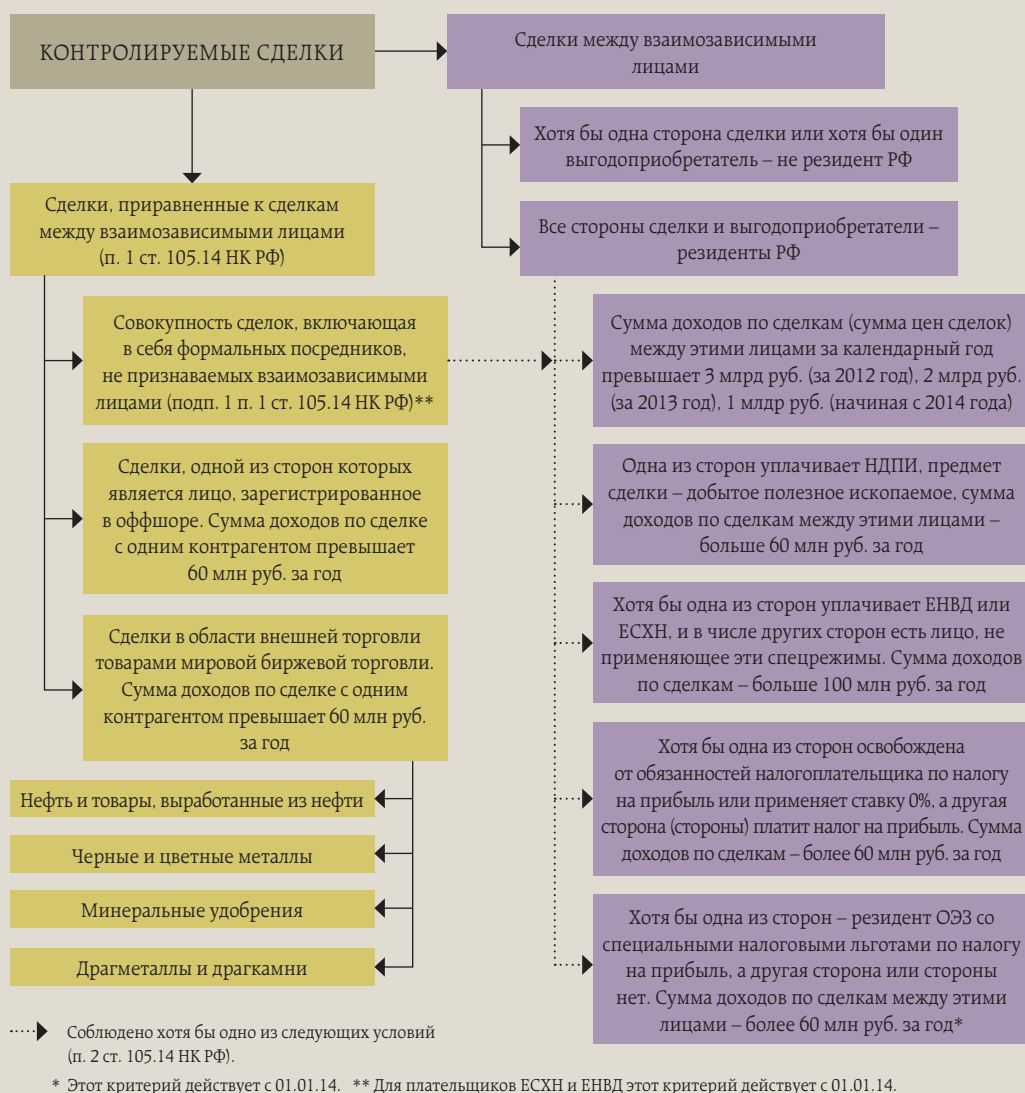
ВОПРОС В ТЕМУ



Раздел V.1 Налогового кодекса вступил в силу с 1 января 2012 года. Его положения распространяются на сделки, заключенные начиная с этой даты?

Нет, дата заключения сделки не имеет значения. Положения этого раздела применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в целях исчисления налога на прибыль (в соответствии с главой 25 Налогового кодекса) с 1 января 2012 года (п. 5 ст. 4 закона № 227-ФЗ).

Схема 1. Контролируемые сделки



«Контролируемой считается не любая сделка между взаимозависимыми лицами, а лишь отвечающая определенным условиям»

мой, была искусственно лишена этих признаков через схему заключения «вспомогательных» сделок.

Взаимозависимость сторон сделки

Нетрудно заметить, что одним из важнейших понятий для определения контролируемых сделок является взаимозависимость сторон сделок. Взаимозависимость – это особенности отношений между лицами, которые могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности лиц, которых они представляют (п. 1 ст. 105.1 НК РФ).

Виды взаимозависимости. Перечень оснований взаимозависимости, прямо указанных в законе, раскрыт в пункте 2 статьи 105.1 Налогового кодекса. Кроме того, у судов, как и раньше, осталось право признать факт взаимозависимости по иным основаниям (п. 7 ст. 105.1 НК РФ). А также появилась новая возможность налогоплательщиков – самостоятельно признать себя взаимозависимыми лицами по иным основаниям (п. 6 ст. 105.1 НК РФ). Это может иметь смысл в тех случаях, когда очевидно, что отношения между контрагентами оказывают влияние на условия и результаты сделок между ними и хотя, соответствующие отношения между контрагентами не поименованы в перечне оснований взаимозависимости, факт взаимозависимости может установить суд. Чтобы из-

бежать возможных штрафных санкций, в такой ситуации сторонам сделки целесообразнее признать свою взаимозависимость самостоятельно и при налогообложении исходить из того, что сделка является контролируемой.

Взаимозависимость в силу прямого указания в законе. Пункт 2 статьи 105.1 Налогового кодекса содержит 11 оснований взаимозависимости. Их можно условно разделить на три группы: взаимозависимость в силу прямого или косвенного участия в компании (подп. 1, 2, 3, 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ), взаимозависимость через воздействие на исполнительные органы компании (подп. 4–8 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) и взаимозависимость между физическими лицами (подп. 10, 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ). Перечень лиц, признаваемых взаимозависимыми по этим трем основаниям, приведен в таблице на стр. 37.

Порядок определения доли участия в компании. В целях установления факта взаимозависимости доля участия одной компании в другой определяется в виде суммы долей прямого и косвенного участия одной организации в другой организации (доли выражаются в процентах). Что такое доля прямого участия, понятно любому юристу, а порядок расчета доли косвенного участия установлен в пункте 3 статьи 105.2 Налогового кодекса.

ЦИТИРУЕМ ДОКУМЕНТ. Долей косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

- 1) определяются все последовательности участия

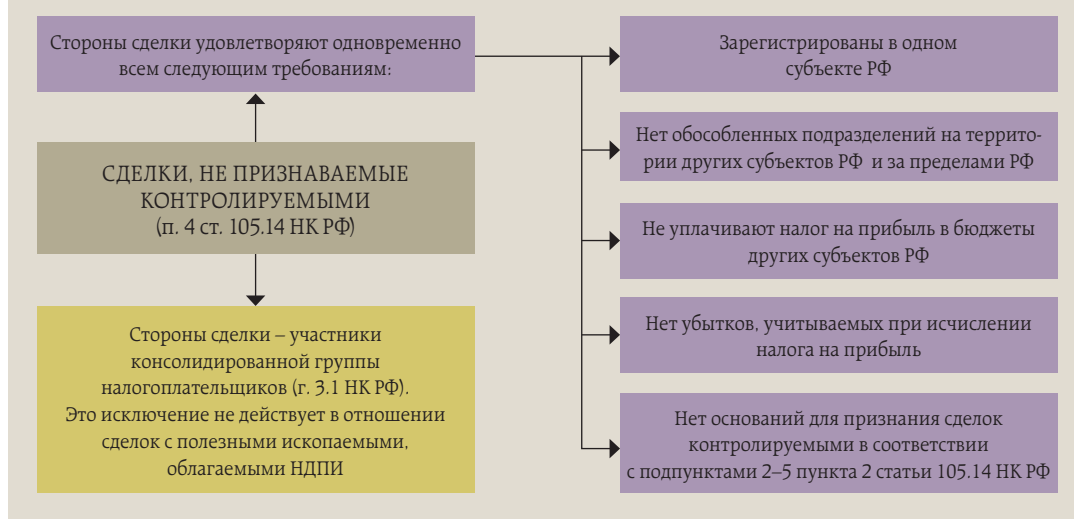
ВОПРОС В ТЕМУ



Статьи 20 и 40 Налогового кодекса еще не отменены. К каким сделкам применяются их положения?

В настоящее время положения этих статей применяются только к сделкам, доходы и (или) расходы по которым были признаны налогоплательщиками в целях исчисления налога на прибыль до 1 января 2012 года (п. 6 ст. 4 закона № 227-ФЗ).

Схема 2. Сделки, не признаваемые контролируруемыми



одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей (п. 3 ст. 105.2 НК РФ).

Наглядные примеры расчета косвенного участия для трех разных случаев представлены на схеме 4 (см. стр. 39).

Сделка относится к контролируемой: последствия для налогообложения

Итак, сделка отвечает признакам контролируемой. Каковы последствия этого факта для исчисления налогов?

Исчисление налогов. Если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются либо устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках 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 по-

«О контролируемых сделках, совершенных в 2012 и 2013 годах, надо будет уведомить инспекцию, если их сумма превышает 100 млн рублей»

лучены, учитываются у него для целей налогообложения (п. 1 ст. 105.3 НК РФ). Определение таких доходов (прибыли, выручки) – исключительная компетенция ФНС России, а не любой территориальной инспекции, и в этих целях ФНС России будет проводить специальные проверки – «полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» (п. 1 ст. 30, п. 2 ст. 105.3, п. 1 ст. 105.17 НК РФ). Другими словами, налоги по таким сделкам исчисляются исходя не из реальной, а из рыночной цены, если реальная цена отличается от рыночной и это отличие приводит к уменьшению налоговой базы.

Такие последствия заключения сделки между взаимозависимыми лицами касаются лишь четырех налогов: налога на прибыль, НДС (но лишь в случае, если одна из сторон сделки не уплачивает НДС по основаниям, установленным Налоговым кодексом), налога на доходы физических лиц (только по предпринимательской и аналогичной деятельности – ст. 227 НК РФ) и налога на добычу полезных ископаемых (при соблюдении ряда некоторых условий).

Обычные «взаимозависимые» сделки вне контроля. Нельзя не заметить, что в статье 105.3 Налогового кодекса речь идет не о контролируемых сделках, а о сделках между взаимозависимыми лицами, понятие которых гораздо шире контролируемых. Однако из других норм раздела V.1 Налогового кодекса

следует, что в статье 105.3 все-таки имеются в виду лишь контролируемые сделки. Дело в том, что налоговые органы не могут доначислить компании налоги на основании статьи 105.3 Налогового кодекса без проведения специальной налоговой проверки ФНС России, которая в свою очередь может быть назначена и проведена только при наличии именно контролируемых сделок, а не любых сделок между взаимозависимыми лицами. Поясним этот момент подробнее. Из пункта 1 статьи 105.17 Налогового кодекса следует, что для проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами у ФНС России имеется только три основания. Во-первых, это уведомление самого налогоплательщика об имевшихся у него контролируемых сделках. Во-вторых, поступившее от территориальной налоговой инспекции извещение о том, что в ходе обычной камеральной или выездной налоговой проверки она обнаружила у налогоплательщика факты совершения контролируемых сделок, о которых он не сообщил. В-третьих, это выявление контролируемой сделки непосредственно самой Федеральной налоговой службой в ходе проведения повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего первичную проверку. Совершенно очевидно, что в любом случае основанием для проведения соответствующей проверки может быть только

ВОПРОС В ТЕМУ


Если компания не сообщит в ФНС России о контролируемых сделках или представит недостоверные данные, какая ей грозит ответственность?

Ответственность за это невелика – штраф в размере 5 тыс. рублей (ст. 129.4 НК РФ). Важнее то, что несообщение о таких сделках не исключает их проверку. Если инспекция в процессе обычной налоговой проверки обнаружит факты совершения контролируемых сделок, о которых налогоплательщик ей не сообщил, то она самостоятельно известит об этом ФНС России, и это тоже будет основанием для проверки данных сделок (п. 6 ст. 105.16, п. 1 ст. 105.17 НК РФ).

Лица, которые считаются взаимозависимыми в силу прямого указания в законе

Основания взаимозависимости	Лица, которые считаются взаимозависимыми
Взаимозависимость через участие в компании	Организации в случае, если одна из них прямо и (или) косвенно участвует в другой, и доля участия более 25%
	Физическое лицо и организация в случае, если физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует* в организации и доля участия более 25%
	Организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля участия в каждой из них более 25%
	Организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации более 50%
Взаимозависимость через воздействие на исполнительные органы	Организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами**), имеющее полномочия по назначению (избранию) ЕИО*** этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава КИО**** этой организации
	Организации, ЕИО которых либо не менее 50% состава КИО которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами**)
	Организации, в которых более 50% состава КИО составляют одни и те же физические лица совместно с их взаимозависимыми лицами**
	Организация и лицо, осуществляющее полномочия ее ЕИО
	Организации, в которых полномочия ЕИО осуществляет одно и то же лицо
Взаимозависимость физических лиц	Физические лица в случае, если одно из них подчиняется другому по должностному положению
	Физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный

* Под долей участия физического лица в организации здесь и далее понимается совокупная доля участия этого физического лица и его взаимозависимых лиц, указанных в последней строке таблицы.

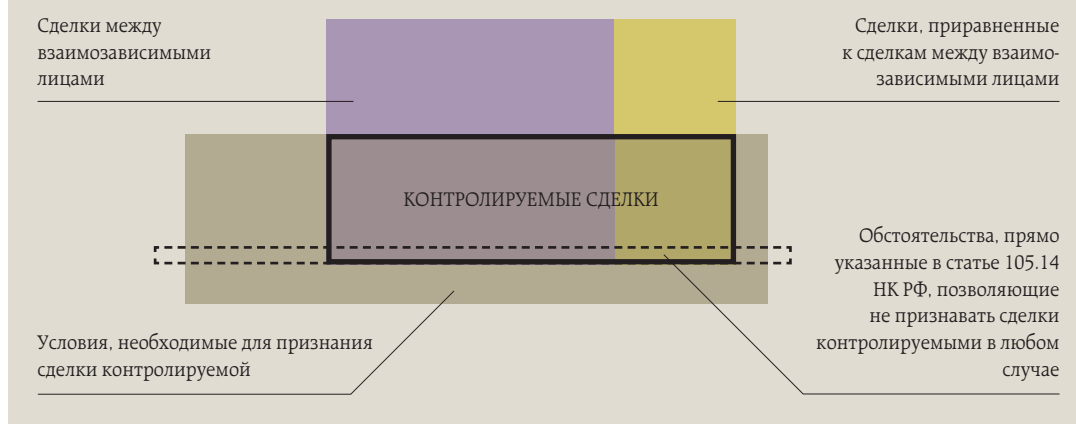
** Имеются в виду взаимозависимые лица, указанные только в последней строке таблицы.

*** ЕИО – единоличный исполнительный орган.

**** КИО – коллегиальный исполнительный орган или совет директоров (наблюдательный совет).

«Основания для проверки цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, если эти сделки не относятся к контролируемым, отсутствуют»

Схема 3. Соотношение контролируемых и взаимозависимых сделок



информация о контролируемых сделках, а не просто информация о сделках между взаимозависимыми лицами. Следовательно, основания для проверки цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, если эти сделки не относятся к контролируемым, у налоговых органов отсутствуют, и доначислить по таким сделкам налоги, руководствуясь статьей 105.3 Налогового кодекса, налоговые органы не вправе.

Исключения из общего правила. Существует ряд сделок, по которым цены для целей налогообложения автоматически признаются рыночными, даже если эти сделки формально относятся к контролируемым. Это означает, что по таким сделкам налоговый орган не вправе проводить особые проверки, посвященные контролю за ценами.

Во-первых, к таким исключениям относятся сделки, в которых цены применяются в соответствии с предписаниями антимонопольных органов (п. 8 ст. 105.3 НК РФ). Цены по таким сделкам признаются рыночными с учетом особенностей, установленных статьей 105.4 Налогового кодекса.

Во-вторых, цена сделки признается рыночной, если сделка была заключена по результатам биржевых торгов, проведенных в соответствии с законодательством РФ или законодательством иностранного государства (п. 9 ст. 105.3 НК РФ).

В-третьих, рыночной признается цена сделки, которая определена оценщиком в соответствии с законодательством РФ об оценочной деятельности, если по закону при совершении

ВОПРОС В ТЕМУ



Если одной стороне контролируемой сделки доначислят налоги в связи с отклонением цены сделки от рыночной, то какие последствия будут у контрагента по этой сделке?

Контрагент в этом случае имеет право на симметричную корректировку своей налоговой базы (ст. 105.18 НК РФ). Например, если по итогам проверки компании пересчитали в сторону увеличения сумму доходов, то ее контрагент может скорректировать в сторону увеличения сумму соответствующих расходов. Но это возможно при условии, что проверяемая компания заплатила доначисленные ей налоги, пени и штрафы.

такой сделки проведение оценки обязательно (п. 10 ст. 105.3 НК РФ).

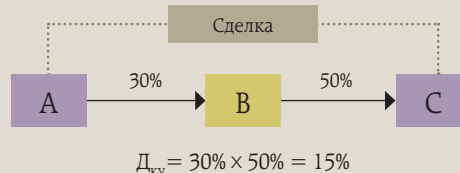
В-четвертых, рыночной признается цена сделки, если она определена в соответствии с соглашением о ценообразовании (п. 11 ст. 105.3 НК РФ). Такие соглашения с ФНС России могут заключать крупнейшие налогоплательщики в отношении конкретных видов и (или) перечней сделок (гл. 14.6 НК РФ).

Презумпция рыночной цены

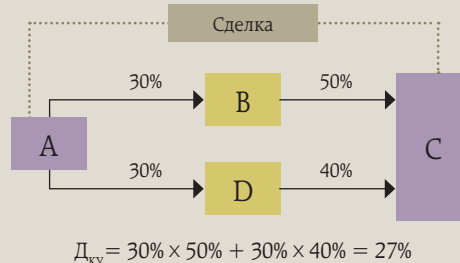
Пока налоговый орган не доказал обратное, цена товаров (работ, услуг), которая используется сторонами контролируемой сделки, считается соответствующей рыночным ценам, и стороны сделки вправе определять налоговые последствия сделки исходя из цены этой сделки (п. 3 ст. 105.3 НК РФ). Однако налогоплательщик может самостоятельно сравнить цену сделки с интервалом рыночных цен с помощью тех же методов, указанных в главе 14.3 Налогового кодекса, и провести корректировку налогов (п. 6 ст. 105.3 НК РФ). Этот вариант предпочтительнее для налогоплательщика, чем доначисления, сделанные налоговым органом. Если отклонения от коммерческих или финансовых условий сопоставимых сделок установит налоговый орган, то компании кроме самих налоговых доначислений и пеней грозит также специальная ответственность по статье 129.3 НК РФ, по которой размер штрафа весьма серьезен.

Схема 4. Примеры определения доли косвенного участия

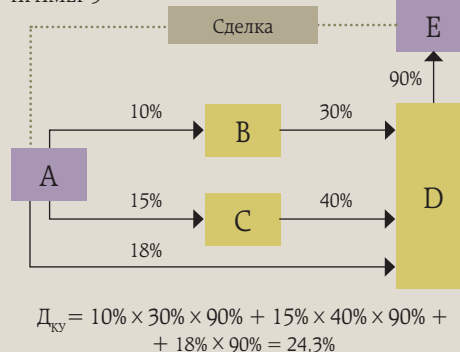
ПРИМЕР 1



ПРИМЕР 2



ПРИМЕР 3



$D_{\text{кв}}$ — доля косвенного участия в компании
 → — доля прямого участия в компании
 ■ — взаимозависимые лица

«Проверки будут проводиться по местонахождению ФНС России, то есть они не могут быть выездными»

ЦИТИРУЕМ ДОКУМЕНТ. Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей (п. 1 ст. 129.3 НК РФ).

Подчеркнем, что в вышеуказанном размере штраф будет применяться только при доначислении налогов за налоговые периоды начиная с 2017 года. За налоговые периоды 2014–2016 годов этот штраф будет в два раза меньше, а в отношении доначислений за 2012–2013 годы эта санкция применяться и вовсе не будет (п. 9 ст. 4 Федерального закона от 18.07.11 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ <...>»).

Если, по мнению налогоплательщика, цена в контролируемой сделке соответствует уровню рыночных цен по сопоставимым сделкам, то ему необходимо собрать и представить в ФНС России документацию, обосновывающую этот факт (п. 2 ст. 105.15 НК РФ). При выполнении этого условия налогоплательщик будет освобожден от ответственности.

Определение рыночной цены товара

Для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках между взаимозависимыми лицами

налоговый орган должен сравнить сделку или совокупность анализируемых сделок с одной или несколькими сопоставимыми сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (п. 1 ст. 105.5 К РФ). Сделки признаются сопоставимыми, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях, а в некоторых случаях сопоставимыми могут быть признаны и сделки с некоторыми различиями. Для определения сопоставимости сделок необходимо проанализировать их по целому ряду характеристик, условий и рисков, названных в пунктах 5–7 статьи 105.5 Налогового кодекса, а также учесть характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг) (п. 8, 9 ст. 105.5 НК РФ). Для определения рыночных цен глава 14.3 Налогового кодекса предусматривает пять методов, из которых приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен (п. 3 ст. 105.7 НК РФ).

Подготовка к проверкам. Чтобы самостоятельно определить обоснованность цены в контролируемой сделке, налогоплательщику необходимо сравнить ее с сопоставимыми сделками, которые под контроль не подпадают. Для этого нужно определить условия сделки, которые влияют на цену, подобрать источники данных о сопоставимых сделках или установить, что таких данных нет, провести анализ сравниваемой и сопоставимых сделок одним из методов, который позволит определить рыночную цену.

СОВЕТ В ТЕМУ

Если в отношении компании будут назначены проверки по контролируемым сделкам за 2012–2013 годы, то нужно обратить внимание на дату назначения проверки

Решения о проверках сделок, доходы и расходы по которым признаются в 2012 году, могут быть приняты не позднее 31.12.13, а сделок, доходы и расходы по которым признаются в 2013 году, – не позднее 31.12.15 (п. 8 ст. 4 закона № 227-ФЗ).

Главная тема

Контроль за ценообразованием

Проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением контролируемых сделок (ст. 105.17 НК РФ) будут проводиться по местонахождению ФНС России, то есть они не могут быть выездными. Решение о проверке может быть принято не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения о контролируемой сделке. При этом проверка может охватить контролируемые сделки, которые были совершены в течение трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проверке.

В связи со специальными проверками у налогоплательщиков появились новые обязанности по отчетности о контролируемых сделках. О таких сделках, совершенных в течение календарного года, надо не позднее 20 мая года, следующего за отчетным, представить уведомление в инспекцию по своему местонахождению (подп. 1, 2 ст. 105.16 НК РФ), а инспекция должна будет направить полученное уведомление в ФНС России (п. 5 ст. 105.16 НК РФ).

Также налогоплательщики обязаны будут по требованию ФНС России представлять более подробную документацию относительно конкретной сделки или группы однородных сделок (ст. 105.15 НК РФ).

И для проверок, и для отчетности установлен переходный период. О контролируемых сделках, совершенных в 2012 и 2013 годах, надо будет уведомить инспекцию, если сумма

сделки или сделок превышает 100 млн рублей (за 2012 год) и 80 млн рублей (за 2013 год). Соответственно, проверки и истребование дополнительной информации по таким сделкам пока возможны тоже лишь с учетом вышеуказанного ограничения суммы сделки или сделок (п. 7 ст. 4 закона № 227-ФЗ).

ОАО КБ «МПСБ» Филиал «Московский»

Лицензия Центрального Банка РФ № 752 от 31.07.1997



**115054, Россия, г. Москва,
Б. Строчковский пер., д.7,
msk@mpsb.ru, www.mpsb.ru**

**ОТКРЫТИЕ РАСЧЕТНЫХ СЧЕТОВ
ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМ И
ПРЕДПРИЯТИЯМ ВСЕХ ВИДОВ СОБСТВЕННОСТИ**

РАСЧЕТНО-КАССОВОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ

ВСЕ ВИДЫ БАНКОВСКИХ УСЛУГ

**Тел.: (495) 725-39-01
(495) 725-39-02**



реклама