

Информационное ПИСЬМО

Выпуск от 29 июля 2011 года

Трансфертное ценообразование

**Изменения в НК РФ: новые правила контроля за ценами
для целей налогообложения**



Компания «ФБК» обращает Ваше внимание, что 18 июля 2011 года Президент Российской Федерации подписал Федеральный закон № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее — Закон).

Принятие Закона влечет значительные изменения правил контроля цен для целей налогообложения.

Закон вступает в силу 1 января 2012 года (за исключением отдельных положений, для которых предусмотрен специальный порядок).

В связи с этим предлагаем Вашему вниманию настоящий обзор наиболее важных новелл Закона.

Общие замечания

- Взыскание с организаций и индивидуальных предпринимателей налогов и сборов, в случае если обязанность по уплате налога (сбора) возникла в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, осуществляется в судебном порядке.
- Проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения (далее — налоговый орган).

Основания для признания взаимозависимости

- Лица признаются взаимозависимыми, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц и деятельности представляемых ими лиц.
- **Закон расширяет перечень прямо установленных в законодательстве оснований для признания лиц взаимозависимыми.** В частности, Закон прямо предусматривает возможность признать взаимозависимыми организации, в уставном капитале которых прямо или косвенно участвует одно и то же лицо («сестринские организации») и доля такого участия составляет более 25%.
- Сохраняется действующее в настоящее время правило, согласно которому суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям при условии, что особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и результаты сделок, совершаемых этими лицами.

Перечень налогов контролируемых при проверке цен

- В Законе предусмотрен перечень налогов, полнота исчисления и уплаты которых проверяется по контролируемым сделкам, а именно:
 - налог на прибыль организаций;
 - налог на доходы физических лиц, уплачиваемый в соответствии со ст. 227 НК РФ;
 - налог на добычу полезных ископаемых (в случае если одна из сторон сделки является плательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения, и при этом налогообложение осуществляется по налоговой ставке, установленной в процентах);
 - налог на добавленную стоимость (в случае если одной из сторон в сделке является организация (или индивидуальный предприниматель), не являющаяся налогоплательщиком налога на добавленную стоимость или освобожденная от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость).

Источники информации

- Закон существенно расширяет перечень источников информации, которые вправе использовать налоговый орган при проведении контроля.
- Предусматривается, что налоговый орган вправе использовать:
 - сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж;
 - таможенную статистику внешней торговли Российской Федерации, публикуемую или предоставляемую по запросу государственными таможенными органами;
 - сведения о ценах и биржевых котировках, содержащиеся в официальных источниках информации уполномоченных органов, официальных источниках иностранных государств или меж-

дународных организаций либо в иных опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;

- данные информационно-ценовых агентств;
- информацию о сделках, совершенных налогоплательщиком.

- В случае недостаточности вышеуказанной информации налоговый орган использует:
 - сведения о ценах и котировках, содержащиеся в опубликованных изданиях и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;
 - сведения, полученные из бухгалтерской и статистической отчетности организаций, в том числе сведения, опубликованные в общедоступных российских или иностранных изданиях и (или) информационных системах, а также на официальных сайтах российских и (или) иностранных организаций;
 - сведения о рыночной стоимости объектов оценки, определенной в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности;
 - иную информацию, используемую в соответствии с правилами главы 14³ НК РФ.
- Не допускается использование информации:
 - составляющей налоговую тайну;
 - доступ к которой ограничен законодательством Российской Федерации.

Ограничение не распространяется на сведения о налогоплательщике, в отношении которого осуществляется проверка.

Методы, используемые при определении доходов (прибыли, выручки)

- Законом предусмотрены следующие методы, используемые при проведении налогового контроля:
 - метод сопоставимых рыночных цен;
 - метод цены последующей реализации;
 - затратный метод;
 - метод сопоставимой рентабельности;
 - метод распределения прибыли.
- Таким образом, существующий сейчас перечень методов расширен за счет метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли.
- Порядок применения действующих в настоящее время методов (метода сопоставимых рыночных цен; метода цены последующей реализации; затратного метода) претерпел существенные изменения.
- Закон допускает использование комбинации двух и более методов.

Контролируемые сделки

- Налоговый орган осуществляет налоговый контроль в установленном порядке в отношении контролируемых сделок, поэтому определение контролируемых сделок имеет принципиальное значение для целей применения положений Закона.
- Контролируемыми признаются сделки между взаимозависимыми лицами.
- К сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются:
 - сделки поставки по реализации (перепродаже), совершаемые с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми (третьих лиц), если такие третьи лица:

- не выполняют никаких дополнительных функций, кроме организации реализации (перепродажи) товаров (работ, услуг) между взаимозависимыми лицами,
 - не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов;
 - сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли;
 - сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации (местом жительства, местом налогового резидентства) которого является государство или территория по перечню, утверждаемому Минфином России. К таким лицам приравниваются российские организации, имеющие постоянное представительство в таком государстве или территории (в отношении сделок, связанных с деятельностью таких представительств).
- Внутренние сделки между взаимозависимыми лицами — резидентами Российской Федерации контролируются в случае, если сумма доходов (сумма цен сделок) превышает 1 млрд руб. (данный лимит применяется с 2014 году, в 2012 году действует лимит 3 млрд руб., в 2013 году — 2 млрд руб.).
 - Внутренние сделки с:
 - налогоплательщиками НДС;
 - налогоплательщиками, освобожденными от уплаты налога на прибыль или применяющими ставку 0% в соответствии с п. 5.1 ст. 284 НК РФ;
 - резидентами особой экономической зоны (применяется с 1 января 2014 года),— признаются контролируемыми в случае, если сумма доходов и (или) расходов по соответствующей сделке превышает 60 млн руб.
 - Внутренние сделки с налогоплательщиками, применяющими специальный налоговый режим (единый сельскохозяйственный налог или единый налог на вмененный доход), контролируются в случае, если сумма доходов и (или) расходов по сделке превышает 100 млн руб.
 - Не признаются контролируемыми сделки, сторонами которых являются:
 - участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков;
 - лица, которые:
 - зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации,
 - не имеют обособленных подразделений за пределами субъекта Российской Федерации,
 - не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других субъектов Российской Федерации,
 - не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль.
 - Сделки в области внешней торговли признаются контролируемыми, если предметом таких сделок являются товары, входящие в состав следующих товарных групп:
 - нефть и товары, выработанные из нефти;
 - черные металлы;
 - цветные металлы;
 - минеральные удобрения;
 - драгоценные металлы и драгоценные камни.
 - Сделки в области внешней торговли и сделки с лицами с местом регистрации (проживания, резидентства) в государстве или территории по перечню, утвержденному Минфином России, признаются контролируемыми при условии, что сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.
 - По заявлению налогового органа суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Документация в целях налогового контроля

- Налогоплательщик по требованию налогового органа представляет документацию относительно сделки (группы сделок), указанной в требовании.
- Под документацией понимается совокупность документов или единый документ, составленный в произвольной форме и содержащий сведения:
 - о деятельности налогоплательщика;
 - об использованных методах (в случае использования налогоплательщиком методов определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки)).
- Детальность и основательность представляемой в налоговые органы документации должны быть соразмерны сложности сделки и формированию ее цены.
- В 2012 году данные положения применяются только в отношении тех контролируемых сделок, по которым сумма доходов превышает 100 млн руб., а в 2013 году — 80 млн руб.

Уведомления о контролируемых сделках

- Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими контролируемых сделках.
- Сведения указываются в уведомлениях о контролируемых сделках (направляемых в территориальные налоговые органы) не позднее 20 мая года, следующего за годом совершения контролируемой сделки.
- Сведения о контролируемых сделках (группе однородных сделок) должны содержать следующую информацию:
 - календарный год, за который представляются сведения о контролируемых сделках;
 - предметы сделок;
 - сведения об участниках (полное наименование организации, ИНН; фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя и его ИНН; фамилия, имя, отчество и гражданство физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем);
 - сумму полученных доходов и (или) сумму произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат регулированию.
- В 2012 году данные положения применяются только в отношении тех контролируемых сделок, по которым сумма доходов превышает 100 млн руб., а в 2013 году — 80 млн руб.

Симметричные корректировки

- Симметричная корректировка предполагает осуществление корректировки налоговой базы контрагентом налогоплательщика (стороной по контролируемой сделке), если в отношении такого налогоплательщика налоговым органом было вынесено решение о доначислении налога по итогам проверки.
- Право на проведение симметричной корректировки контрагентом налогоплательщика возникает исключительно в случае исполнения налогоплательщиком решения налогового органа о доначислении налога по результатам проверки цен. Не предусмотрено осуществление симметричной корректировки контрагентом в случае, если налогоплательщик самостоятельно доначислил налог.
- Корректировка осуществляется на основании уведомления налогового органа о возможности симметричных корректировок. В случае неполучения уведомления контрагент налогоплательщика вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок.

- Если по результатам симметричной корректировки контрагент налогоплательщика получает право на возврат налога, то применяются правила, установленные НК РФ в отношении зачета и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога.
- В случае отмены решения о доначислении налога налогоплательщику, если на основании такого решения контрагент осуществлял симметричные корректировки, контрагенту необходимо сделать обратные корректировки. Такие корректировки осуществляются контрагентом на основании уведомления о необходимости обратных корректировок.
- Налоговый орган осуществляет зачет (возврат) излишне уплаченного по решению налогового органа налога налогоплательщику только после осуществления контрагентом обратных корректировок.

Соглашение о ценообразовании

- С заявлением о заключении соглашения о ценообразовании в налоговый орган вправе обратиться крупнейшие налогоплательщики.
- Предметом соглашения являются:
 - виды и (или) перечни контролируемых сделок и товаров (работ, услуг), в отношении которых заключается соглашение;
 - порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения;
 - перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения;
 - срок действия соглашения;
 - перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих условия исполнения соглашения;
 - иные условия по соглашению сторон.
- Возможно заключение многостороннего соглашения о ценообразовании (в случае совершения однородных контролируемых сделок между несколькими российскими взаимосвязанными организациями).
- Соглашение может быть заключено на срок, не превышающий трех лет. Действие соглашения может быть распространено на период с даты обращения налогоплательщика в налоговый орган с заявлением.
- Решение об отказе от заключения соглашения должно быть мотивированным.
- Решение об отказе может быть обжаловано в суд.

По нашему мнению, несмотря на наличие отдельных положительных моментов (например, судебный порядок взыскания налога с организаций и индивидуальных предпринимателей, начисленного по результатам контроля цен; возможность симметричных корректировок; возможность заключения соглашения о ценообразовании) **в целом Закон носит для налогоплательщиков скорее отрицательный характер.**

Наличие в Законе многочисленных неоднозначных положений предоставляет налоговым органам **широкое поле для злоупотреблений**. К недостаткам Закона следует отнести:

- отсутствие нормы, не позволяющей налоговому органу доначислить налог в случае, если цена сделки не отклоняется более чем на 20% от рыночных цен;
- отсутствие очередности при выборе методов определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки);
- отсутствие ряда понятий и категорий, содержащихся в действующей редакции статьи 40 НК РФ (например, «рынок», «рыночная цена», «обычные расходы»);
- включение в состав допустимых тех источников информации, которые ранее (в частности, в соответствии со сложившейся практикой судебных экспертиз) не признавались допустимыми, в том числе по причинам:
 - усредненности их показателей,
 - отсутствия сведений, позволяющих проверить их пригодность для целей экспертизы и сопоставимость данных,
 - невозможности подтвердить достоверность сведений (например, данные статистики с усредненными показателями, данные информационно-ценовых агентств, сведения о ценах, опубликованные в общедоступных изданиях);
- возможность контролировать цены даже в том случае, если отсутствует рынок или отсутствует информация о рынке (на основе информации об одной сделке);
- **основная проблема Закона** — алгоритм расчета интервалов рыночных цен (и интервалов рентабельностей), с которыми сравниваются цены (или рентабельность) налогоплательщика.

Апробация указанных в Законе методов и прежде всего метода сравнимых рыночных цен показывает, что **рассчитанный по Закону интервал цен (интервал рентабельности), с которыми сравниваются цены (рентабельность) налогоплательщика, не включает в себя значительную часть рыночных цен**. Практически это означает, что налогоплательщик будет обязан доплатить налог, если цены по контролируемой сделке соответствуют уровню рыночных цен, но не попали в расчетный (по сути центральный) интервал цен, предусмотренный Законом.

В результате новые правила контроля цен потенциально могут использоваться как репрессивный инструмент по отношению к неугодным налогоплательщикам, совершающим контролируемые сделки.

В связи с принятием Закона налогоплательщикам необходимо:

- (1) осуществить проверку своей деятельности на предмет наличия контролируемых сделок;
- (2) решить организационные вопросы, связанные с представлением налоговым органам уведомлений о контролируемых сделках (назначить ответственных лиц; определить перечень информации, подлежащей передаче ответственным лицам);
- (3) определиться с вопросом о документации, представляемой в целях налогового контроля.

Главным образом налогоплательщику необходимо решить, будет ли он при определении цен по контролируемым сделкам использовать метод, предусмотренный НК РФ для целей налогообложения, и если да, то какой именно. Данные вопросы определяют объем и содержание документации: обоснование причин выбора и способа применения используемого метода; указание используемых источников информации; расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности); факторы, которые оказали влияние на цену, и т.д. Необходимо также решить организационные вопросы, связанные с подготовкой документации (назначить ответственных лиц, определить порядок предоставления сведений и т.п.).

- (4) крупнейшим налогоплательщикам — рассмотреть вопрос о заключении соглашения о ценообразовании.

При этом необходимо определить виды и перечни контролируемых сделок; разработать методики (формулы) ценообразования, подготовить их обоснование; определить перечень источников информации, используемых при контроле соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения и т.п.

Во избежание возможных претензий налоговых органов (или для выявления налоговых рисков) можно также рекомендовать налогоплательщикам осуществить проверку доходов (прибыли, выручки) с использованием предусмотренных Законом методов.

Наша команда юристов, аудиторов, оценщиков, экспертов будет рада оказать Вам помощь в реализации данных мероприятий.

Если у вас возникнут какие-либо вопросы, пожалуйста, обращайтесь в любое удобное для вас время.

С уважением,



Акчурина Галина

Партнер,
руководитель практики налоговых споров

тел. +7 (495) 737-53-53,
+7 (916) 905-95-65

АкchurinaG@fbk.ru



Морозов Андрей

Главный
юрисконсульт

тел: + 7 (495) 737-53-53,
+ 7 (916) 100-87-62

MorozovA@fbk.ru