

# Обзор Юридического форума-2012, организованного газетой The Moscow Times. Часть 2

02.04.2012

НОВОСТИ КОМПАНИЙ

## Часть вторая. Трансфертное ценообразование

**Второй обсуждаемой темой форума стало введение в Налоговый кодекс РФ раздела V.1., посвященного вопросам регулирования и налогового контроля за сделками между взаимозависимыми лицами.**

Напомним, что с 1 января 2012 года вступил в силу Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», который определяет основные принципы налогового контроля за сделками между взаимозависимыми лицами. Данным законом определен состав лиц, относимых к взаимозависимым; необходимо отметить, что перечень оснований отнесения лиц к взаимозависимым достаточно широк и определяется в ст. 105.1 НК РФ. Круг контролируемых сделок также достаточно широк, их состав указан в законе (ст.105.14 НК РФ).

Теме «Трансфертного ценообразования» были посвящены два доклада участников: **Ольги Кировой**, заместителя начальника управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества Федеральной налоговой службы России, и **Евгения Саклакова**, старшего юриста White&Case.

В докладе Ольги Кировой по указанной теме были сделаны акценты на том, что делается

ФНС России в части реализации положений закона и каковы дальнейшие планы в данной сфере.

Регулятор обратил внимание на особенности налогового контроля за сделками с взаимозависимыми лицами. Согласно нововведениям в НК РФ появляется новый вид проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, регулируемый ст. 105.17 НК РФ, это особый вид налогового контроля. Особенности данного вида проверки заключаются в следующем: (а) в ходе нее будет проверяться полнота исчисления налогов при совершении сделок между взаимозависимыми лицами; (б) данная проверка будет проводиться центральным аппаратом ФНС России, что напрямую предусмотрено НК РФ, (в) она проводится по месту нахождения данного органа, то есть в Москве. Для данного вида проверки существуют специфические основания назначения: (1) уведомление налогоплательщика о контролируемой сделке за предыдущий налоговый период, (2) извещение территориального налогового органа по тем контролируемым сделкам, по которым налогоплательщик самостоятельно уведомление не направил, (3) информация по сделке, которая была получена в ходе повторной выездной налоговой проверки.

В рамках реализации анализируемого закона ФНС России разработала проекты формы уведомления и формы извещения и разместила их на сайте ФНС России 21 февраля 2012 года в разделе «Документы».

Являясь представителем ФНС России, О.Кирова обратила внимание на наиболее часто задаваемые вопросы налогоплательщиков в отношении налогового контроля в данной сфере:

**Виды контролируемых налогов:** в соответствии с разделом V.1. НК РФ в ходе проверки выявляется полнота исчисления следующих налогов: (а) налога на прибыль организаций, (б) налога на добычу полезных ископаемых, но именно той налоговой базы, к которой применяется адвалорная ставка, (в) налога на добавленную стоимость, в том случае, когда

одна из сторон сделки освобождена от уплаты НДС либо не является плательщиком налога, (г) налога на доходы физических лиц (в части доходов, которые облагаются НДФЛ в соответствии со ст.227 НК РФ (налоговая база индивидуальных предпринимателей).

**Сроки проведения проверок:** в соответствии со ст. 105.17 НК РФ сроки проведения проверки составляют 6 месяцев, с возможностью продления проверки до 12 месяцев, в случае запроса информации по сделке у иностранного налогового органа существует возможность последующего продления срока проверки на 6 месяцев, а в случае, если налоговые органы не смогут получить такую информацию они могут продлить срок проверки еще на 3 месяца; итого: 21 месяц – возможный срок проведения проверки.

**Порядок истребования документации по контролируемой сделке:** у налогового органа есть правомочие по истребованию ее у налогоплательщика в сроки, установленные законом. Предусмотрено, что данная документация не может быть истребована у налогоплательщика ранее 1 июня 2013 года. Соответственно, требование выставляется налогоплательщику, и тот должен предоставить такую документацию в тридцатидневный срок. Самостоятельное направление уведомлений о контролируемых сделках производится – до 20 мая года, следующего за налоговым периодом. Таким образом, за период 2012 года, уведомление будет направляться до 20 мая 2013 года. Если после этой даты будут проводиться налоговые проверки и будут выявлены сделки, о которых не представлялось уведомление, территориальные органы направляют в федеральный налоговый орган извещение о таких сделках.

**О соглашениях о ценообразовании:** на текущий момент, отметила Ольга Кирова, налоговые органы уже активно работают с таким инструментом как соглашение о ценообразовании. Это предварительная форма налогового контроля, новая для российской практики, которая предусматривает заключение соглашения Федеральной налоговой службой и налогоплательщиком о порядке определения цены и /или применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия в целях обеспечения соблюдения требований НК РФ к порядку

ценообразования между взаимозависимыми лицами. Федеральной налоговой службой было выпущено рекомендательное письмо № ОА-4-13-85@ от 12 января 2012 года в данном письме изложены основные подходы ФНС России к заключению соглашений здесь же приведена рекомендуемая форма и структура соглашения о ценообразовании. Кроме того, ФНС России инициировала поправку в законодательство и Федеральным законом № 321-ФЗ были внесены изменения в НК РФ; как следствие произошло распространение срока действия соглашения на более ранние периоды (ст. 105.20 НК РФ). ФНС России хотела использовать опыт имеющейся зарубежной практики предварительного согласования, когда налогоплательщик имеет возможность предварительно обратиться в налоговый орган, чтобы согласовать в рамках закона правила дальнейшего ценообразования.

### **Евгений Саклаков, старший юрист White&Case.**

Выделил пять насущных вопросов, в том числе для клиентов Международной юридической фирмы White & Case.

#### **1) Контролируемые сделки займов.**

Буквальное прочтение НК РФ позволяет говорить, что займы относятся к контролируемым сделкам с точки зрения трансфертного ценообразования. Что будет контролировать здесь налоговый орган:

##### ***(а) Соотношения правил «тонкой капитализации» и трансфертного ценообразования.***

*Будет контролировать кредитора с точки зрения полученного или неполученного дохода, в том числе, если кредитор является кредитором по беспроцентному займу. Соответственно, в соответствии с новыми правилами будет производиться начисление налога исходя из какой-то рыночной ставки процента. В случае если налоговый орган обнаружит, что у кредитора процентная ставка занижена, то кредитору будет начисляться налог на прибыль, но заемщик при этом сможет претендовать на симметричную корректировку, то есть увеличение своих расходов на сумму процентов по такому займу, даже если такие проценты не уплачивались в принципе по беспроцентному займу. Здесь возникает вопрос, а нужно ли каким-то образом такую симметричную корректировку у российского заемщика контролировать с точки*

зрения ст. 269 НК РФ. Ведь ст. 269 НК РФ четко ограничивает проценты (а) с точки зрения абсолютного параметра (ставку процента), (б) с точки зрения правил «тонкой капитализации». Если заемщик – аффилированное лицо иностранного акционера, российский заемщик имеет отрицательные чистые активы, никакие проценты соответственно не вычитаются для целей регулирования ст. 269 НК РФ. Позиция докладчика в том, что правило о симметричной корректировке у заемщика для целей регулирования трансфертного ценообразования может означать возможность вычета последним процентов. При чем без ограничений и невзирая на правила о тонкой капитализации.

[sws\_blue\_box box\_size=»580″]Напомним, что в соответствии со ст. 105.18 Налогового кодекса РФ в случае, если по итогам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, налоговые органы производят доначисление налогов, исходя из оценки результатов сделки с учетом рыночных цен, цены, на основании которых налоговый орган, осуществил корректировку налоговой базы и суммы налога, могут быть применены российскими организациями — налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, при исчислении ими соответствующих контролируемых налогов.

Такое применение налогоплательщиками рыночных цен признается **симметричной корректировкой**.

Право на проведение симметричных корректировок другими сторонами контролируемой сделки возникает исключительно в случаях, когда решение налогового органа, о доначислении налога исполнено лицом, являющимся стороной контролируемой сделки, в отношении которого такое решение было вынесено.

[/sws\_blue\_box]

*Будет контролировать заемщика.* Если налоговый орган указывает заемщику, что у него слишком высокие проценты по заемным обязательствам, и ему необходимо уменьшить свои затраты, что повысит налог на прибыль, возникает следующий аспект. Ст. 269 НК РФ, дает два способа расчета предельных процентов: (а) можно исходить из рыночной цены, с

отклонением до 20 %, (б) можно пользоваться фиксированной ставкой, установленной в указанной статье. Если налоговый орган утверждает, что рыночная цена такого займа 3%, но налоговый кодекс разрешает вычитать 14%, то все же для налоговых целей вычитать 14 или 3 %. Вопрос не решенный. По мнению докладчика – возможность применения именно положений о трансфертном ценообразовании здесь остается, но нужно учитывать один момент – глава о трансфертном ценообразовании содержит отсылку к главе 25 НК РФ в части применения специальных правил. То есть, если к какой-то сделке применяются специальные правила для расчета цены, то для целей трансфертного ценообразования применяются именно эти специальные правила. Является ли ст. 269 НК РФ специальным правилом – большой вопрос, потому что ст. 269 НК РФ говорит не про цену, как таковую, а про порядок учета расходов в определенных ситуациях. Соответственно, по мнению докладчика, есть основание полагать, что статья 269 НК РФ не должна рассматриваться как специальное правило, соответственно для затрат должно применяться положение о трансфертном ценообразовании.

Отдельный вопрос – как должна рассчитываться рыночная процентная ставка – на основании какого метода. По мнению докладчика метод сравнимых рыночных цен, метод распределенной прибыли, метод цены последующей реализации, метод распределенной рентабельности, затратный метод не совсем применимы, метод независимой оценки – по мнению докладчика, наиболее адекватный.

[sws\_blue\_box box\_size=»580″]Подробнее о методах, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица см. главу 14.3 НК РФ.

[/sws\_blue\_box]

## **2) Торговля через иностранного независимого трейдера.**

Контроль по данному типу сделок осуществляется вне зависимости от их цены. Встает вопрос: как найти сравнимые показатели для оценки рыночности цены? Первый проблемный аспект – трейдеры, как правило, зарегистрированы в узком кругу юрисдикций,

причем, как правило, не все конечные потребители товара будут находиться в этой стране. Соответственно проблема сопоставимости встает в привязке к определению самих географических границ рынка — найти сопоставимые сделки бывает зачастую сложно. Вторая проблема – коммерческие и финансовые условия: трейдеры, скорее всего, будут иметь больший объем поставок, чем независимые поставщики, соответственно цена у трейдеров будет несопоставимой (объемные скидки и т.п.).

*Какой метод принимается налогоплательщиком для расчета рыночной цены?*

Метод сопоставимых рыночных цен (применим, если через трейдера реализуется некий очень универсальный товар). Здесь нужно найти сопоставимую сделку у налогоплательщика именно в этой юрисдикции, причем здесь достаточно одной сделки.

Метод цен последующей реализации. Этот метод при буквальном толковании НК РФ, по мнению докладчика, неприменим, так как он применяется при последующей реализации товара независимому лицу, а в данном случае последующая реализация также производится взаимозависимому лицу.

Затратный метод применим, но для этого необходимо найти сопоставимые компании. При этом практика говорит о том, что зачастую найти сопоставимую компанию бывает очень сложно (но в принципе возможно).

Метод сопоставимой рентабельности. В этом методе также сложно найти сопоставимые компании, но в этом методе позволено использовать рентабельность иностранного трейдера налогоплательщика. Формально можно рассчитать рентабельность иностранного трейдера и исходя из этой рентабельности, сравнив ее с рыночной рентабельностью, наложить ее на цену, примененную в сделке налогоплательщиком.

Метод распределенной прибыли. В отсутствии у трейдера активных функций (кроме перепродажи) это будет сделать достаточно сложно.

Остается – метод независимой оценки, он затратен и в этом его минус.

Соответственно, налогоплательщику необходимо заранее обдумать в данном контексте, какой из методов он будет применять и главное какие у него для этого будут возможности.

### **3) Что делать, если компания занимается разными видами деятельности, соответственно как вычислять рентабельность, если не применим метод сопоставимых рыночных цен?**

Проблемным в данном вопросе является то, что показатели бухгалтерского учета, как правило, показывают результаты деятельности всего общества, соответственно, достаточно сложно выделить результаты по отдельным категориям товаров. Соответственно сравнить рентабельность такой компании с рентабельностью другой компании достаточно сложно, так как у последней не будет такого же состава различных видов деятельности, скорее всего (найти полное совпадение сложно). НК РФ теоретически предусматривает возможность корректировки отчетности, но не предусматривает механизма такого расчета. В данном случае нужно искать возможности для применения метода сопоставимых рыночных цен: найти сделку с независимым поставщиком (хотя бы одну). Если найти сопоставимую сделку не получится, тогда остается метод независимой оценки.

### **4) Состав документации, которую налогоплательщик должен представлять в ФНС России по контролируемым сделкам.**

*О проблеме оформления документации, которую налогоплательщик будет прикладывать к своим уведомлениям в налоговые органы после 1 июня 2013 года, нужно задуматься уже сейчас, особо заметил Е.Саклаков, чтобы на момент подачи она содержала необходимую репрезентативную информацию.* Нужно выявить состав контролируемых сделок, проанализировать их условия и возможность корректировки таких условий. Попытаться привести, если это возможно, условия сделок между взаимозависимыми субъектам в соответствие со сделками с независимыми лицами (задним числом сделать это уже не

удастся). Как следствие – появится возможность применения метода сопоставимых рыночных цен. Если независимого покупателя нет, вероятно, его стоит найти, чтобы легче было применять метод независимых рыночных цен. Наиболее сложным, по мнению Е.Саклакова, будет поиск информации о независимых покупателях, если нет своих таких сделок. Кроме того, вероятно нужно подписаться на рассылки баз для расчета сопоставимой рентабельности, поискать конкурентов т.п., чтобы к моменту подготовки документации быть во всеоружии.

В качестве примера был представлен состав документов, которые прилагаются налогоплательщиком в Японии:

- | описание отрасли,
- | описание рынка сбыта,
- | описание конкуренции,
- | особенности компании, особенности ее деятельности, организационная структура,
- | описание самих сделок между взаимозависимыми лицами, предмет, условия, стороны, функции сторон,
- | анализ ценообразования,
- | анализ сопоставимости сделок, которые использовались для проверки цены,
- | анализ налогового результата.

Скорее всего, в нашем случае структура будет схожей.

К документации нужно будет прилагать соответствующие документы, а не только расчеты, но и источники информации.

## **5) Нужно ли пытаться заключить соглашение о ценообразовании?**

В Письме ФНС России № ОА-4-13-85@ от 12 января 2012 года очень подробно описано как заключать такое соглашение (структура, какие документы надо предоставить, как происходит рассмотрение их внутри ФНС России). Самое главное, что дает соглашение о ценообразовании – это возможность согласовать позицию налогоплательщика с налоговым органом еще до заключения контролируемых сделок. Что позволит в будущем (а) минимизировать налогооблагаемую базу, (б) снизить уровень затрат на подготовку документации (в) оценить налоговые обязательства, (г) снизить административную нагрузку на налоговую проверку. По мнению ФНС России, налоговый орган может отказаться от заключения соглашения, если сочтет это не целесообразным, что, по мнению докладчика, не совсем соответствует НК РФ, который предусматривает такую возможность как право налогоплательщика.

*Подготовлено главным экспертом-юристом*

*журнала Legal Insight*

*Светланой Дубинчиной*