

Сделки и цены

ПОД КОНТРОЛЕМ



Следующий блок вопросов, на которые ответил начальник Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России, государственный советник РФ 1-го класса **Д.В. Вольвач** в рамках круглого стола, проведенного редакцией журнала «Налоговая политика и практика», был посвящен сделкам. В частности, определению предмета и даты совершения сделок, условиям и особенностям признания их контролируруемыми для целей налогообложения, а также самому понятию «сделка».

Сделка — не просто договор. Методы определения цен

Очевидно, что единообразное применение налоговых норм во многом зависит от трактовки тех или иных терминов. **М.В. Истратова**, начальник Департамента налоговой политики и методологии налогообложения ОАО «Лукойл», попросила разъяснить ряд понятий.

■ Что такое «сделка» для применения методов определения цены в целях налогообложения с учетом положений ст. 105.7 НК РФ, в том числе в отношении реализации товаров, в отношении оказания услуг (выполнения работ)?

Следует начать с того, что НК РФ не содержит понятия «сделка», равно как и «предмет сделки». Однако понятие сделки есть в гражданском законодательстве. Согласно ст. 153 ГК РФ (применимой в данном случае в силу ст. 11 НК РФ) сделками

признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей сторон сделки.

Поэтому под *сделкой* для целей применения положений раздела V.1 НК РФ будет признаваться каждая отдельная операция (транзакция) с предметом исполнения сделки (например, отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг, совершение операций с иным объектом гражданских прав), направленная на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей сторон сделки.

Таким образом, это не просто договор. Стороны могут заключить договор, в котором будут содержаться элементы различных сделок, например: передача одной стороной другой стороне оборудования (первая сделка) и последующее его гарантийное обслуживание

либо обслуживание за вознаграждение (вторая сделка). Один договор, но несколько сделок.

Еще пример: поставка в рамках одного договора нескольких партий товаров. Возникающие при этом права и обязанности определяются договором, который является сделкой, а передача партий по акту — частичным исполнением договора. Финансовые обязательства (цена, дебиторская и кредиторская задолженность) в процессе исполнения договора могут отличаться. Следовательно, это будут разные сделки.

Таким образом, отдельные поставки товаров (работ, услуг), регулируемые дополнительными соглашениями (приложениями) к заключенному рамочному договору, признаются самостоятельными сделками.

■ Что понимается под датой совершения сделки — дата установления цены согласно за-

ключенному договору или дата исполнения обязательств по договору, при условии что цена не меняется в течение всего года?

Напомню: дата совершения сделки, прежде всего, определяется видом сделки.

В случае реализации товаров, оказания услуг, выполнения работ — это дата признания доходов по сделке в бухгалтерском учете. При приобретении товаров (работ, услуг, иных объектов гражданских прав) ею может быть дата признания приобретаемого актива в бухгалтерском учете либо дата признания расходов в бухгалтерском учете, если стоимость товаров (работ, услуг, иных объектов гражданских прав) признается в качестве расходов непосредственно при исполнении сделки.

■ Компания по ряду сделок применяет метод сопоставимой рентабельности с использованием показателя рентабельности затрат. Цена по таким сделкам устанавливается в году, предшествующем году исполнения обязательств по договору. Примером может служить договор аренды, заключенный в 2011 году на 2012 год. Для определения соответствия установленной цены рыночному уровню в целях налогообложения компания определяет рентабельность затрат по данному виду деятельности за 2011 год и сравнивает ее с рыночным интервалом за 2008—2010 гг. Правильно ли это, или ей следует пересчитать показатель рентабельности затрат за 2012 год? С учетом требований п. 7 ст. 105.8 НК РФ какой рыночный интервал рентабельности должен применяться: за 2008—2010 гг. или за 2009—2011 гг.?

Учитывая требования п. 7 ст. 105.8 НК РФ, законодатель предоставляет налогоплательщику право при расчете интервала рентабельности использовать:

- информацию, имеющуюся по состоянию на момент совершения контролируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором совершена контролируемая сделка (например, информацию о рентабельности внутренних сопоставимых сделок);
- данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующих календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка (либо календарному году, в котором были установлены цены в анализируемой сделке).

То есть у налогоплательщика есть право при расчете интервала рентабельности использовать данные как года, в котором была совершена сделка (2012 года), так и года, в котором была установлена цена в сделке (2011 года).

Логика законодателя вполне очевидна. В соответствии с гражданским законодательством цена не всегда является существенным условием договора и может не устанавливаться на момент заключения договора, а определяться на момент исполнения обязательств по договору (например, при поставках нефти). Однако в отдельных случаях, например в сделках купли-продажи недвижимости, гражданское законодательство обязывает устанавливать цену в договоре.

Поэтому в рассматриваемом случае, как и в целом при применении положений раздела V.1 НК РФ, рекомендуется руководствоваться общим принципом, установленным в ст. 105.3 НК РФ, т. е. ориентироваться на условия, которые имели

бы место в сделках между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми.

Наиболее соответствующим принципу «вытянутой руки» является использование интервала рентабельности за период, который максимально приближен к моменту совершения сделки, а не за период установления цены в договоре. Следовательно, правильнее пересчитать рыночный интервал рентабельности и использовать данные за 2009—2011 гг.

■ Правомерно ли по сделке, исполненной в 2012 году и заявленной в уведомлении о контролируемых сделках за 2012 год, в качестве обоснования цены использовать документацию, составленную на дату заключения договора, т. е. по состоянию на 2011 год?



Да, правомерно. Однако, как уже отмечалось, если рыночные цены в 2012 году значительно изменятся, то необходимо ориентироваться на общий принцип «вытянутой руки», изложенный в ст. 105.3 НК РФ, и скорректировать интервал рентабельности с учетом данных за 2012 год.

■ Учетная политика компании не предусматривает ведение учета

по контрагентам в разрезе сделок. Можно ли в этом случае для определения показателя операционной рентабельности использовать специальные аналитические расчеты, основанные на данных бухгалтерского учета?

Да, можно, если данные расчеты позволяют достоверно опре-

выдаче займов, кредитов, поручительства или банковской гарантии могут являться контролируруемыми, а также приведены особенности определения сопоставимости для данных сделок.

Во-вторых, приоритетным для определения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным

зывает учитывать 20 функций сторон сделки, 10 рисков и 7 характеристик рынков товара. При таких условиях найти абсолютно идентичные сделки невозможно. До какой степени и по каким параметрам сделки могут различаться, но не утрачивать фактора сопоставимости? Каков механизм учета различий?

Начну с того, что согласно пунктам 2, 3 ст. 105.5 НК РФ сопоставляемые сделка или несколько сделок признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой в следующих случаях:

- если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях;
- если различия между указанными условиями анализируемой и сопоставляемых сделок не оказывают существенного влияния на их результаты;
- если такие различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок к условиям и (или) результатам сопоставляемых сделок или анализируемой сделки.

Таким образом, законодатель предусмотрел, что найти полностью идентичные или однородные сделки будет сложно, если не невозможно. Более того, расчет интервала рыночных цен (рентабельности) призван сгладить естественные для рынка колебания цен, в том числе и в сделках между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми.

Чтобы определить сопоставимость сделок, а также рассмотреть возможность осуществления корректировок, проводится анализ так называемых факторов сопоставимости, оказывающих влияние на цены.



делить рентабельность по сделке. При этом рекомендуется методологию проведения данных аналитических расчетов закрепить документально.

К разговору о методах определения цен подключилась *Е.Ф. Восканян*, генеральный директор аудиторской фирмы «Аудит-Вела».

■ Какой из методов определения рыночной стоимости должен применяться по сделкам займа?

Отмечу, что вопросы определения цен в сделках займа, а также признания (или непризнания) таких сделок контролируемым вызвали большой резонанс в среде налогоплательщиков. Это неудивительно, учитывая широкую практику выдачи дочерним структурам беспроцентных займов. Поэтому скажу следующее.

Во-первых, в п. 11 ст. 105.5 НК РФ прямо указано, что сделки по

ценам является метод сопоставимых рыночных цен, если иное не предусмотрено п. 2 ст. 105.10 (п. 3 ст. 105.7 НК РФ). Применение иных методов допускается в случае, если использование метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

В зарубежной практике для определения рыночной ставки процентов по займам используется именно метод сопоставимых рыночных цен. При этом сопоставляются ставки по аналогичным займам, кредитам, облигациям и т. д. с учетом особенностей каждого способа заимствования, кредитного рейтинга заемщика и иных финансовых и коммерческих условий.

■ При определении сопоставимости сделок ст. 105.5 НК РФ обя-

- Характеристика товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки.

- Функциональный анализ.

- Анализ условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки.

- Характеристика экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг).

- Характеристика рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки.

Допустимая степень отличия в факторах сопоставимости и механизм учета таких отличий зависит как от особенностей конкретной сделки, так и от используемого метода. Например, для корректного использования метода сопоставимых рыночных цен необходим высокий уровень сопоставимости характеристик товаров, являющихся предметом сделки, а для методов, основанных на оценке рентабельности, большее значение приобретает сопоставимость функций выполняемых сторонами анализируемой и сопоставляемых сделок.

Поэтому большое количество перечисленных в ст. 105.15 НК РФ функций, рисков, характеристик рынков являются ориентирами, которые необходимо учитывать при определении источников информации, выборе наиболее подходящего метода определения рыночной цены и в конечном итоге идентификации тех потенциально сопоставимых сделок или компаний.

И.Ю. Новикова, генеральный директор аудиторской фирмы «Аудит, консалтинг, право +» изложила следующую ситуацию.

■ Организация «А» является дилером на рынке информационных технологий для гостиничного бизнеса на территории РФ. Организация «Б» — резидент оффшорной зоны (Ирландия) — поставляет для нее программное обеспечение. Каким методом определения рыночных цен необходимо воспользоваться, исходя из того что организация «А» является монополистом?

Если компания-монополист применяет цены в сделках согласно предписаниям антимонопольного органа, эти цены для целей налогообложения признаются рыночными в соответствии с п. 8 ст. 105.3 НК РФ. В иных случаях может использоваться любой из методов, предусмотренных п. 1 ст. 105.7 НК РФ. По общему правилу, установленному абзацем вторым п. 4 ст. 105.7 НК РФ, налогоплательщик должен использовать тот метод, который с

твердить применяемый метод (комбинацию методов)? Какие документы необходимо представить проверяющим?

Налогоплательщику не нужно подтверждать применяемый метод или комбинацию методов. Как уже было упомянуто, налогоплательщик вправе использовать тот метод, который позволяет обосновать рыночный уровень цен в совершенных контролируемых сделках.

Соответствующие требования по представлению подтверждающей документации содержатся в ст. 105.15 НК РФ. В ближайшее время ФНС России выпустит письмо, в котором в том числе будет изложено рекомендуемое содержание подтверждающей документации.

Также отмечу, что при назначении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами согласно пунктам 6 и 7 ст. 105.17 НК РФ налоговый



учетом фактических обстоятельств и условий сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены в совершенной сделке рыночным ценам.

■ Каким образом организация-налогоплательщик должна под-

рган вправе запросить у налогоплательщика и иную необходимую информацию. Это могут быть, например, бухгалтерская отчетность участников контролируемой сделки, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности, штатное расписание, положения о структурных подразделениях, па-

спорт сделки при осуществлении валютных операций между российской и иностранной организациями, грузовые таможенные декларации и т. д.

Тонкости признания сделок контролируруемыми

Эту тему предложила обсудить М.В. Истратова.

■ Признается ли внешнеэкономической для целей налогового контроля сделка, совершенная российским юридическим лицом с филиалом зарегистрированной в оффшоре иностранной компании, который состоит на учете в налоговом органе, имеет постоянное представительство и уплачивает налоги на территории РФ?

В указанной ситуации необходимо обратиться к п. 8 ст. 105.14 НК РФ, который устанавливает, что в целях НК РФ понятие «внешняя торговля товарами» используется в значении, определяемом законодательством Российской Федерации о внешнеэкономической деятельности.

Согласно п. 7 ст. 2 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеэкономической деятельности» под внешней торговлей товарами понимается импорт и (или) экспорт товаров.

Таким образом, внешнеэкономической может признаваться сделка, помещенная под таможенную процедуру экспорта и (или) выпуска для внутреннего пользования, т. е. импорта.

■ Подпунктом 2 п. 4 ст. 105.14 НК РФ определен один из критериев, наличие которого требуется для исключения сделки из состава контролируемых,

а именно: участники сделки не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций. Какие убытки необходимо учитывать:

- только общий убыток от финансово-хозяйственной деятельности, полученный по итогам года (по данным налогового и бухгалтерского учета, на конец года или по итогам каждого отчетного периода);
- любой убыток, учитываемый для целей налогообложения отдельно (например, убыток от реализации амортизируемого имущества, убыток от выбытия ценных бумаг и т. д.)?

Для корректного понимания вопроса отмечу, что сделка не может быть признана контролируемой, только если *одновременно* удовлетворяет *всем* критериям, указанным в подп. 2 п. 4 ст. 105.14 НК РФ, в том числе если стороны контролируемой сделки не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций. Налог на прибыль организаций исчисляется и уплачивается в соответствии с главой 25 НК РФ.

Следовательно, наличие у стороны сделки *любых* убытков, учитываемых для целей исчисления налога на прибыль организаций, в том числе по п. 2 ст. 265 — убытки от внереализационной деятельности, ст. 275.1 — убытки по объектам обслуживающих производств и хозяйств, ст. 280 — убыток по операциям с ценными бумагами, будет означать, что данное лицо не соответствует указанному критерию, и сделка не может признаваться неконтролируемой.

В разговор вступил генеральный директор аудиторской консалтинговой компании «ЮКОН/эксперты и консультанты» Д.Ю. Ежек.



■ Согласно п. 3 ст. 105.3 НК РФ положения о налоговом контроле распространяются на сделки с товарами, работами, услугами. Распространяется ли действие раздела V.1 НК РФ на сделки по передаче имущественных прав?

Пунктом 13 ст. 105.3 НК РФ установлено, что правила, предусмотренные разделом V.1, распространяются на сделки, осуществление которых влечет необходимость учета хотя бы одной стороной таких сделок любых доходов (прибыли, выручки), расходов и (или) стоимости добытых полезных ископаемых, что приводит к увеличению и (или) уменьшению налоговой базы по соответствующим налогам. Это общая норма.

Более того, в силу п. 11 ст. 105.14 НК РФ признание сделок контролируемыми производится с учетом указанных положений п. 13 ст. 105.3 НК РФ.

Принимая во внимание вышеназванные нормы, а также общие положения о ценах в налогообложении при заключении сделок между взаимозависимыми лицами согласно п. 1 ст. 105.3 НК РФ, под действие раздела V.1 подпадают *все* контролируемые сделки независимо

от того, что является их предметом, в том числе сделки по передаче имущественных прав.

И.Ю. Новикова задала такой вопрос.

■ В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ к сделкам между взаимозависимыми лицами приравнивается совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием независимых посредников. Распространяются ли на такие сделки для целей признания их контролируруемыми дополнительные условия, предусмотренные п. 2 ст. 105.14 НК РФ, в частности, о том, что сумма доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами за календарный год должна превышать 3 млрд руб. за 2012 год?

В п. 1 ст. 105.14 НК РФ указано, какие сделки приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами. Однако, как известно, не все сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми. В п. 2 ст. 105.14 НК РФ не излагаются дополнительные условия для признания сделок контролируемыми, а перечисляются сделки, какие будут признаваться контролируемыми среди сделок между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация.

■ Значит, если сделка приравнивается к сделкам между взаимозависимыми лицами в порядке

ст. 105.14 НК РФ, то для признания ее контролируемой необходимо наличие ряда критериев, в частности стоимостного?

Повторюсь, ст. 105.14 НК РФ предусмотрены три вида сделок, приравненных к сделкам между взаимозависимыми лицами: сделки, совершаемые через независимых посредников; сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли; сделки с резидентами низконалоговых юрисдикций. Для данных видов сделок предусмотрены различные критерии признания их контролируемыми.

■ Если контрагент по сделке — иностранное взаимозависимое лицо, то сделка автоматически признается контролируемой независимо от ее характера и суммы. Так ли это?

Да, действительно, ст. 105.14 НК РФ не предусмотрены особенности признания контролируемыми таких сделок. Следовательно, внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми независимо от их размера.

Последний вопрос по теме особенностей признания сделок контролируемыми поступил от *Е.А. Слуцкой*, заместителя директора Департамента стратегического развития ОАО «Мечел».

■ При определении перечня контролируемых сделок учитывается принцип сложения всех сделок (доходов по сделкам) между взаимозависимыми лицами. Означает ли это необходимость обосновывать каждую сделку внутри группы компаний с позиции трансфертной цены?

Да, если сделка признается контролируемой, то необходимо обоснование каждой конкретной сделки или группы однородных сделок. Требования к документации, обосновывающей рыночный уровень цен в совершенной контролируемой сделке, установлены ст. 105.15 НК РФ.

Представление документации

Е.А. Слуцкая задала и первый вопрос по новой теме.

■ Должны ли налогоплательщики осуществлять подготовку документов, обосновывающих уровень цен по любой сделке? В ст. 105.15 НК РФ прямо не оговаривается отсутствие обязанности предоставлять по запросу налоговых органов документы по сделкам, которые не подпадают под критерии контролируемых.

Действительно, в п. 1 ст. 105.15 НК РФ не указано, что сделка, в отношении которой нужно составлять документацию, должна быть контролируемой в соответствии со ст. 105.14 НК РФ. Однако это следует из дальнейших пунктов данной статьи.

Поэтому ФНС России при осуществлении своих полномочий будет истребовать документацию только по контролируемым сделкам.

Разговор продолжил *Д.Ю. Ежек*.

■ При представлении информации в налоговый орган в соответствии с п. 3 ст. 105.16 НК РФ какая цена сделок в иностранной валюте между взаимозависимыми лицами должна указываться налогоплательщиком — с учетом или без учета курсовых разниц?

Как вы знаете, п. 3 ст. 105.16 НК РФ предусматривает раскрытие информации о суммах полученных доходов и (или) суммах произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам.



Курсовые разницы согласно п. 21 ПБУ 3/2006 отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации, в том числе финансовых результатов от операций с иностранной валютой.

Таким образом, в уведомлении указывается цена исходя из курса на дату признания дохода и формирования дебиторской задолженности по сделке. Возникающие курсовые разницы в состав доходов по сделке не включаются, а отражаются в составе прочих доходов (прочих расходов) организации.

Аналогичным образом осуществляется учет расходов.

Как известно, сделки между взаимозависимыми лицами, а также приравненные к ним сделки признаются контролируемыми только при наличии определенных качественных (сделки между определенными лицами и (или) с определенным предметом) и (или) количественных признаков — суммовых

порогов (установлены в пунктах 2, 3 и 7 ст. 105.14 НК РФ). Для разных видов сделок они разные.

На переходный период 2012—2013 гг. в целях определения обязанностей по предоставлению уведомления, подготовке документации, а также возможности проведения проверки в отношении контролируемых сделок в п. 7 ст. 4 Федерального закона 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» установлены дополнительные суммовые критерии. Вопрос по порядку применения данной нормы возник у многих участников круглого стола.

■ Как будет определяться лимит в 100 млн руб. для целей подготовки налогоплательщиком документации, уведомления по контролируемым сделкам и применения мероприятий налогового контроля за совершением сделок между взаимозависимыми лицами?

До 1 января 2014 г. положения статей 105.15—105.17 НК РФ применяются в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает 100 млн руб. в 2012 году, 80 млн руб. в 2013 году.

Например, в 2012 году контролируемые будут признаваться сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли и сделки, одной стороной которых является оффшорная компания (если сумма доходов по таким

сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн руб.). Однако отчитываться по данным сделкам не нужно. Они также будут освобождены от проведения налогового контроля цен, если сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в этом году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), не превысит 100 млн руб.

Это же касается и сделок, в которых одна из сторон является налогоплательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах, или освобождена от обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль организаций, или применяет ставку 0% согласно п. 5.1 ст. 284 НК РФ (т. е. является резидентом «Сколково»), или является резидентом особой экономической зоны, налоговый режим в которой предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации).

Понятно, что в отношении сделок, которые не признаются контролируемыми, у налогоплательщика упомянутые обязанности также отсутствуют. Имеются в виду сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация, сумма доходов по которым за соответствующий календарный год составляет менее 3 млрд руб. за 2012 год, 2 млрд руб. за 2013 год. **ППП**