

Фокус на ценах



Налоговый контроль
контролируемых
и неконтролируемых
сделок

BLCONS
CONSULTING GROUP

Спикер:
Мария Стригалева



Мария Стригалева

ГЕНЕРАЛЬНЫЙ
ДИРЕКТОР
BLCONS GROUP
AUDIT DEPARTMENT

+7 (921) 946-00-89

coo@blcons.com

blcons.com



BLCONS
CONSULTING GROUP

ЛЕКТОР

BLCONS



EDU

Трансфертные цены



Цены в операциях между взаимозависимыми лицами **должны соответствовать рыночному уровню**, т.е. быть такими, как если бы сделка совершалась между независимыми сторонами

Деловая цель имеется, если бы **сделка была заключена независимыми сторонами на таких же условиях**

“

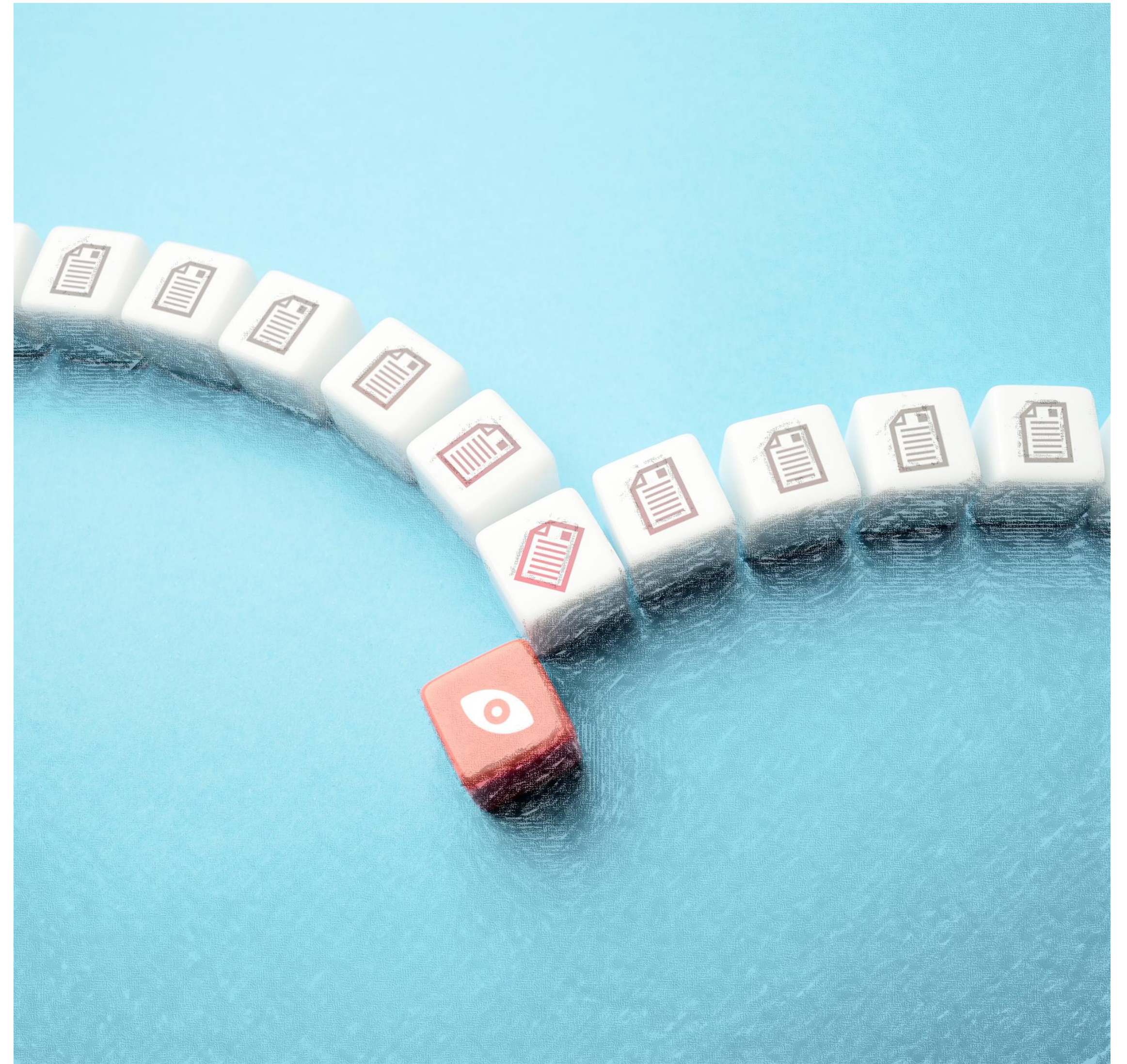
Принцип
«вытянутой руки»



Применение новых положений

Положения ст. 105.1, 105.3, 105.6, 105.8, 105.9, 105.10, 105.11, 105.12, 105.14, 105.15, 105.16, 105.16-1, 105.16-7, 105.17, 105.19, 105.21, 105.22, 129.3, 129.4, 129.9, 129.10 и 129.11 НК (в ред. закона от 27.11.2023 № 539-ФЗ)

применяются к сделкам, доходы и / или расходы по которым признаются в соответствии с гл. 25 НК начиная с 1 января 2024 года (вне зависимости от даты заключения договора), если иное не предусмотрено НПА Президента



Двухлетний срок для принятия решения ФНС о проверке КС на основании уведомления о КС исключен.

? До 26.03.2024

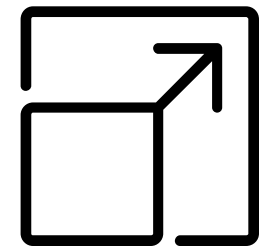
Проверка проводится должностными лицами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки. *Такое решение может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения, указанных в п. 1 настоящей статьи, если иное не предусмотрено настоящей статьей.*

? После 26.03.2024

Проверка проводится должностными лицами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки.

? ***Федеральный закон
от 26.02.2024 № 39-ФЗ об
изменении п. 2 ст. 105.17 НК***

Способы выявления контролируемых сделок налоговыми органами



Уведомления о контролируемых сделках (сопоставляются с данными *Расчетов сумм доходов, выплаченных иностранным организациям, и сумм удержанных налогов*)

6

Извещение терр. налогового органа, обнаружившего факт совершения КС, сведения о которых не были представлены налогоплательщиком (с *01.01.2021 выявлять могут НЕ только в рамках выездной и камеральной проверки*)

При проведении ФНС повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку

“

О направлении в ФНС извещения и сведений о КС терр. налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика не позднее 10 дней со дня направления извещения (п. 6 ст. 105.16 НК)





ИСТРЕБОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ПРОВЕРКЕ ФНС

С 17 марта 2021 года уточнены положения п. 7 ст. 105.17 НК (истребование документов).

Документы (информация) могут быть истребованы **у участников проверяемых сделок или у иных лиц**, располагающих документами / информацией, касающимися этих сделок.

Истребование документов производится в порядке, аналогичном установленному ст. 93.1 НК.

Срок представления документов по требованию – в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования.

Налогоплательщик вправе направить уведомление о невозможности представления в установленный срок документов и о сроке (при необходимости), в течение которого они могут быть представлены (в порядке, установленном п. 3 ст. 93 НК).

Тогда ФНС вправе продлить срок представления этих документов.

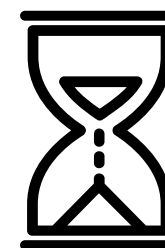
Предпроверочный анализ рыночного уровня цен в КС

С 1 января 2024 года ФНС вправе направлять требование о представлении документации (информации) вне рамок налоговой проверки.

П. 3 ст. 105.15 НК – ФНС вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном пп. 1, 2 и 5 ст. 93 или п. 2 ст. 93.1 НК, требование о представлении документации в отношении сделки (группы однородных сделок).

“

ФЗ № 539 от 27.11.2023



Срок представления документации – **30 дней со дня получения соответствующего требования.**

Ранее налоговый контроль цен в КС мог осуществляться ФНС исключительно посредством проведения налоговой проверки.





ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ФНС И ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Письмо ФНС от 29.01.2024 № ШЮ-4-13/796@:

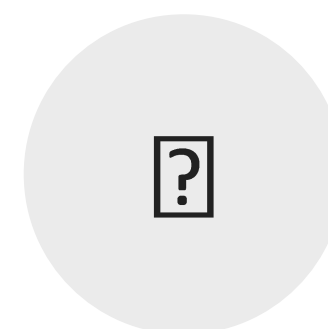
- обеспечивают прием уведомлений о совершенных контролируемых сделках от налогоплательщиков;
- проверяют полноту и правильность их заполнения;
- привлекают к ответственности в случае не представления уведомления (указания недостоверных сведений);
- направляют в ФНС извещение при обнаружении факта совершения КС, не указанного в уведомлении (без поручения ФНС инспекция не вправе проводить какие-либо последующие контрольные мероприятия, направленные на оценку выявленных обстоятельств);
- по запросу ФНС направляют имеющуюся у них дополнительную информацию и документы, которые относятся к КС;
- по поручению ФНС истребуют у налогоплательщиков документы (информацию) на основании ст. 93.1 НК РФ (к требованию прилагается копия соответствующего поручения ФНС)

Дополнительная информация, включаемая в Уведомление о КС

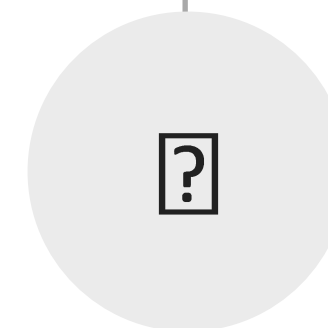
Налогоплательщик должен принять меры по получению сведений о цепочке создания стоимости.

Он не вправе ссылаться на отказ взаимозависимого лица от раскрытия таких сведений.

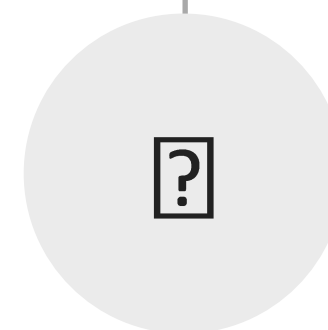
В Уведомление необходимо включить следующие сведения (ст.105.16 НК).



Об условиях совершения КС, а в отношении сделки, предметом которой являются товары, – сведения об условиях и о базисе поставки товаров, дате отгрузки товаров / дате перехода права собственности, дате признания дохода / расхода по сделке



Об использованных методах, предусмотренных гл. 14.3 НК, и источниках информации о сопоставимых сделках



О сделках последующей реализации / предшествующей покупке товаров, в т.ч. о конечном покупателе / происхождении товаров, ценах, коммерческих / финансовых условиях (сведения о цепочке создания стоимости), если совершаются сделки с взаимозависимыми лицами или сделки с «биржевыми» товарами, (за искл. сделок, когда все стороны и выгодоприобретатели резиденты РФ)

СТ. 105.15

Документация о контролируемой сделке

Расширяется перечень сведений, подлежащих раскрытию в документации:

о доходах / расходах, численности сотрудников, прибыли / убытке, стоимости ОС и НМА иностранного контрагента в котором совершена КС, с приложением подтверждающих документов, вкл. финансовую отчетность (*если иностранный контрагент взаимозависимый*);

сведения о рыночной стратегии и иных факторах, если они оказывают влияние на цены;

об экономической выгоде, получаемой от КС при приобретении информации, прав на результаты ИД и средства индивидуализации (*фирменное наименование, ТЗ*);

документы с регистрационными данными иностранного контрагента и полномочиями его представителя, которые были предоставлены налогоплательщику при заключении сделки

“

Если представить фин. отчетность одновременно с документацией по КС невозможно, отчетность должна быть представлена не позднее 12 мес. с даты окончания финансового года, в котором совершена КС



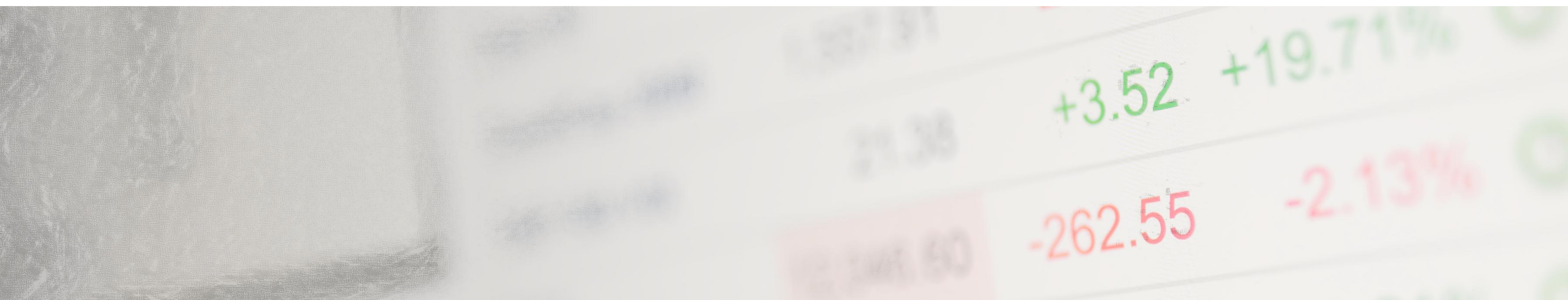


Источники информации

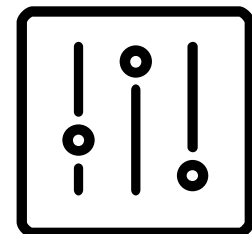
С 1 января 2024 года разрешается определять интервал рыночных цен с использованием сопоставимых сделок как налогоплательщика, так и его взаимозависимого лица (п. 6 ст. 105.6).

Налогоплательщик кроме информации о собственной деятельности вправе использовать любые общедоступные источники информации, предусмотренные п. 5 ст. 105.6 НК РФ, пп. 2 п. 1 ст. 105.15 НК.

Ранее только ФНС был ограничен в выборе источников информации.



Медианное значение интервала рыночных цен



Применение медианы при расчете рыночных цен в неконтролируемых сделках допускается в виду возможности применения методов, указанных в гл. 14.3 НК.

Если цена в сделке не соответствует интервалу рыночных значений, что привело к недоимке, для целей налогообложения будет использоваться цена, соответствующая медианному значению интервала (п. 4 ст. 105.8, п. 7 ст. 105.9, п. 7 ст. 105.10, п. 6 ст. 105.11, п. 10 ст. 105.12 НК).

Медианное значение интервала рыночных цен применяется, если это не приводит к уменьшению налога.

“

При самостоятельной корректировке налогоплательщик вправе применять MIN / MAX значение интервала



Критерии заемных отношений

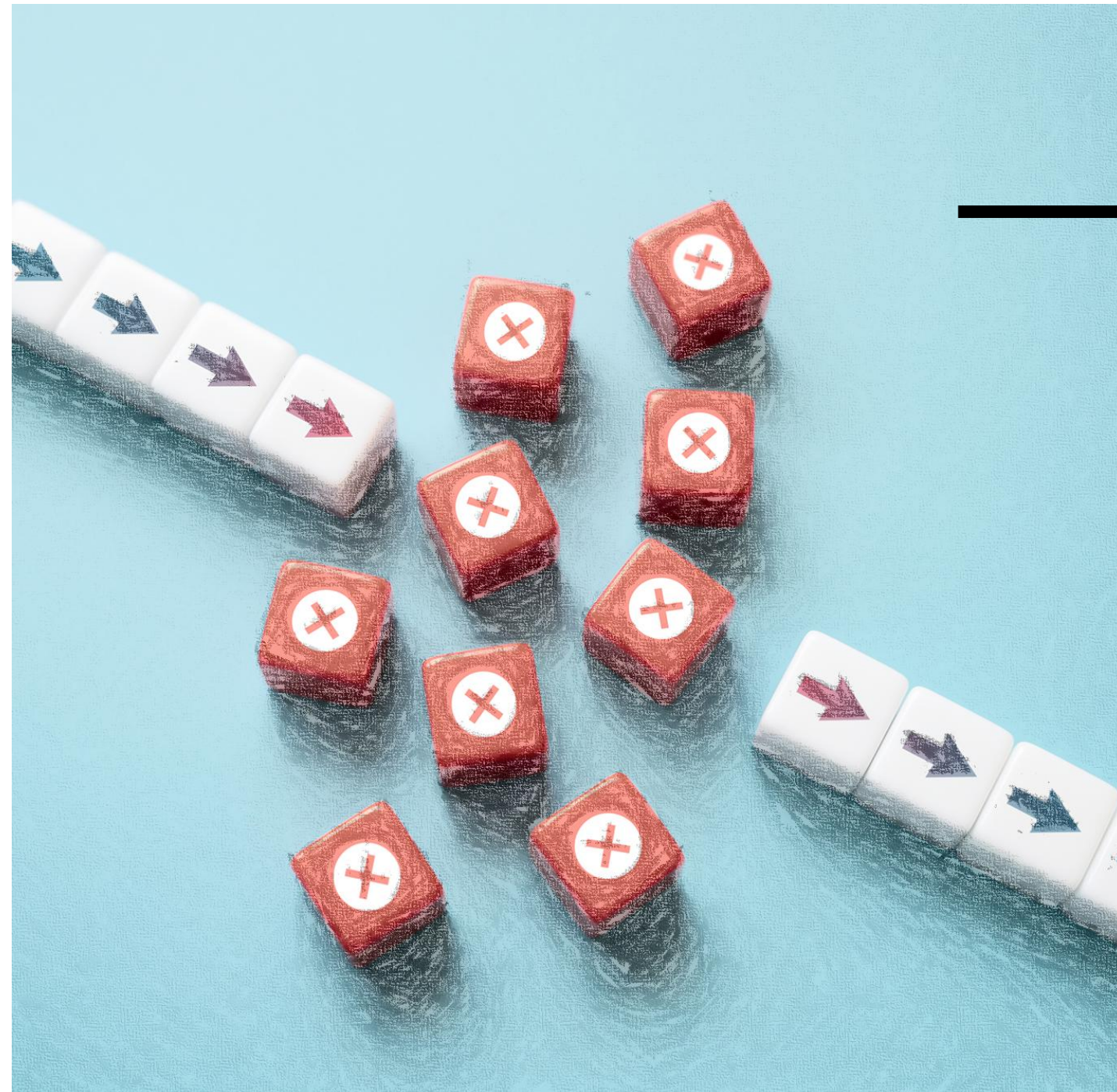


Наличие / отсутствие фиксированной даты выплаты / Наличие %-х обязательств / Право на принудительное исполнение требований займодавца / Статус займодавца в сравнении с обычными кредиторами, наличие обеспечения / Источник выплаты % / Наличие у заемщика возможности получать займы от независимых лиц / Степень использования полученного финансирования для приобретения ОС / Невыплата долга в срок и отсутствие попыток продлить срок выплаты

“

OECD (2020), Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, OECD, Paris





Распространенные ошибки

Цель подготовки ТЦО документации - подтверждение и проверяемость используемых данных (раскрытие информации и данных в объеме, позволяющем налоговому органу проверить соблюдение принципа «вытянутой руки» при установлении цен в КС)



РАЗДЕЛ	НЕДОСТАТКИ
<p>Раскрытие информации о сторонах КС, функциональный анализ</p>	<p>Неполное раскрытие / противоречивость данных, в т.ч. об источниках информации</p> <p>Не раскрывается информация о компаниях-покупателях (<i>кем являются: конечными покупателями, перевозчиками или посредниками</i>)</p> <p>Недостатки, допущенные при функциональном анализе сделки, приводят к неправильному выбору стороны, рентабельность которой сопоставляется с рыночным уровнем</p>
<p>Выбор и обоснование выбранного метода</p>	<p>Причины неприменения иных методов не убедительны</p> <p>Описанные условия и / или метод ценообразования не соответствуют фактическим обстоятельствам КС</p>



РАЗДЕЛ	НЕДОСТАТКИ
<p>Выборка сопоставимых организаций</p>	<p>выборка несопоставимых организаций (должны учитываться: отраслевая специфика, виды деятельности, экономические / коммерческие условия)</p>
<p>Расчет рыночного уровня</p>	<p>Нераскрытие данных, используемых при расчете и сопоставлении результатов:</p> <ul style="list-style-type: none"> неправомерно рассчитывается укрупненный показатель рентабельности для всех КС за год; отсутствие подтверждения расчетами и методологией; отсутствие информации о ценах последующей реализации; не полностью представляются сведения о подходе для расчета рыночной цены или рентабельности; неправильно применяется корректировка при анализе сопоставимости сделок



Дополнительные аргументы в защиту примененных цен

На основании п. 11 ст. 105.7 НК налогоплательщик вправе (обзор, утв. Президиумом ВС 16.02.2017):

приводить доказательства того, что неполучение им дохода / прибыли в размере, определенном налоговым органом с применением методов ТЦО, не являлось следствием взаимозависимости, а имело иные экономические причины;

обосновывать, что вменяемая ему экономическая выгода была учтена для целей налогообложения при совершении других операций и т.п.



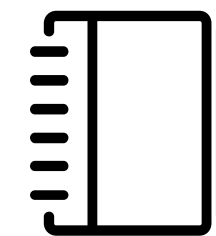
*Письмо от 05.03.2022 № ШЮ-4-13/2724@:
реализация производимой продукции на экспорт
с дисконтом*



Особенности использования отчета оценщика

Понятие рыночной стоимости, применяемое в оценочной деятельности, имеет вероятностный характер и не во всех случаях учитывает возможность реального совершения сделки на соответствующих условиях.

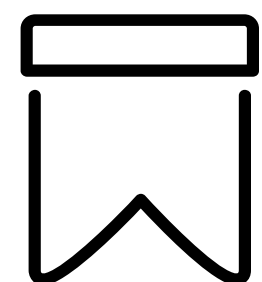
Сопоставление условий сделки производится прежде всего **с условиями фактически совершенных независимыми контрагентами сопоставимых сделок** (фактическими показателями деятельности).



Если при совершении сделки проведение оценки является обязательным согласно закону, определенная оценщиком цена является основанием для определения рыночной цены для целей налогообложения (п. 10 ст. 105.3 НК)



Экспертиза в налоговом споре по ТЦО

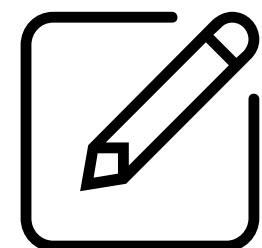


Когда между налогоплательщиком и налоговым органом имеются неустранимые разногласия о правильности применения методов ТЦО, может быть проведена судебно-экономическая экспертиза в отношении правильности определения отдельных финансовых показателей и интервалов рентабельности:

Валовая рентабельность / валовая рентабельность затрат /
рентабельность продаж / рентабельность затрат /
рентабельность коммерческих и управленческих расходов /
рентабельность активов



Контроль цен в неконтролируемых сделках



Применение методов, предусмотренных гл. 14.3 НК в неконтролируемых сделках:

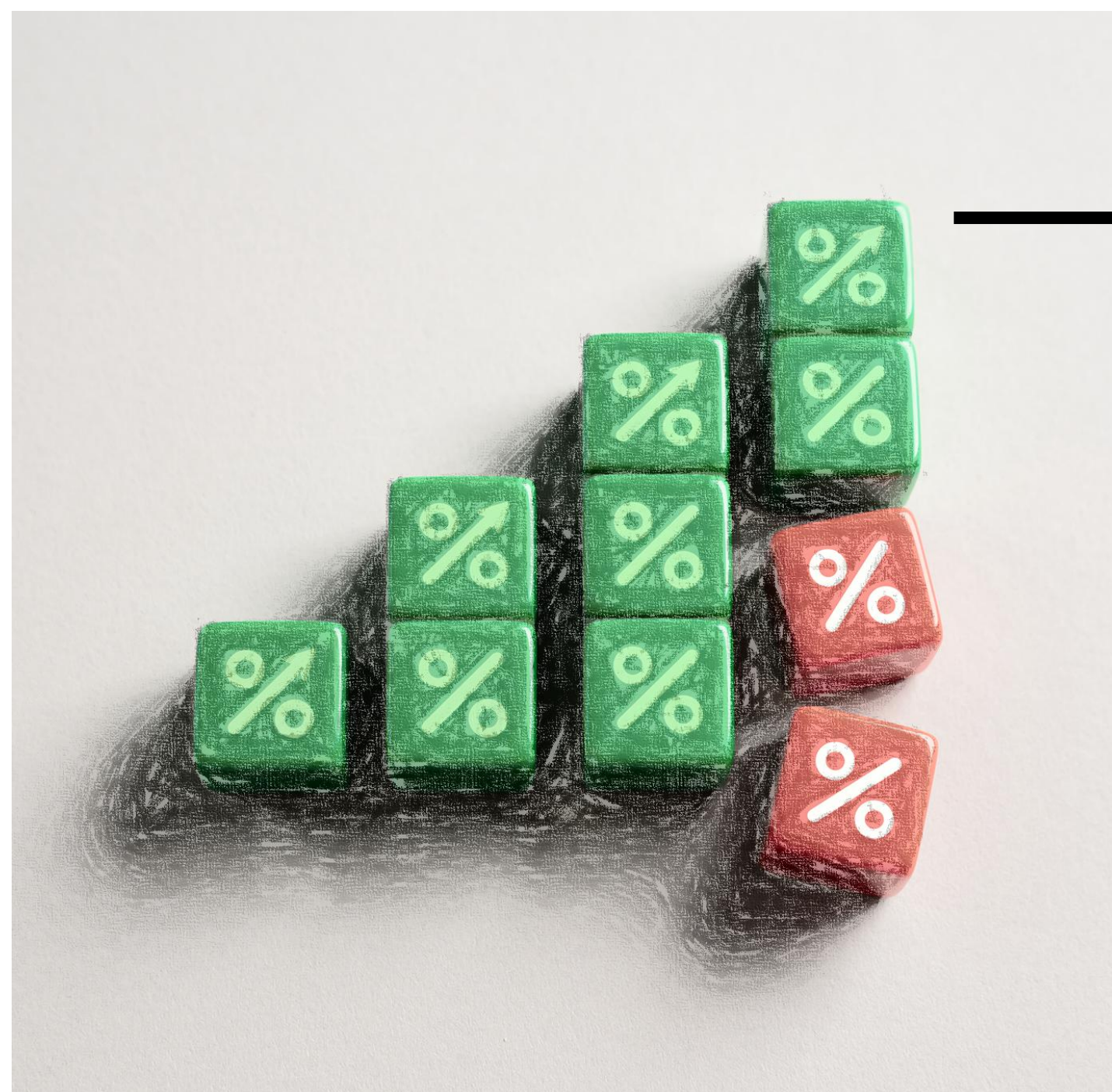
в ситуациях, **прямо определенных в нормах ч. 2** Налогового кодекса;

в случае **получения** налогоплательщиком **необоснованной налоговой выгоды**

“

Применение методов ТЦО (гл. 14.3 НК) возможно в целях сбора доказательственной базы в отношении получения налогоплательщиком экономической выгоды в ходе выездных и камеральных налоговых проверок





Методы ТЦО для проведения налоговой реконструкции

Методы ТЦО **не применяются, если доказано, что налогоплательщик действовал умышленно и получил необоснованную налоговую выгоду** от взаимодействия с технической компанией. Налоговая реконструкция проводится исходя из фактических цен в сделках с реальными контрагентами

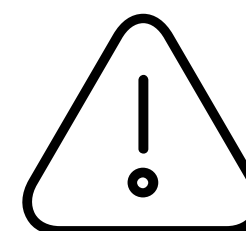
Отчуждение имущества по заниженной стоимости между взаимозависимыми лицами

Налоговый орган признал (+ в рамках выездной проверки назначена экспертиза):

стороны взаимозависимыми /
отсутствие деловой цели сделки /
стоимость отчужденного имущества
заниженной в несколько раз

“

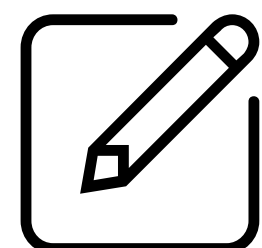
Результат: начисление недоимки исходя из дохода, соответствующего рыночному уровню стоимости объектов недвижимости



Суд признал допустимым квалифицировать разницу между рыночной стоимостью приобретенного имущества и суммой, фактически уплаченной за него, **экономической выгодой – внереализационном доходом налогоплательщика**



Ссылки на рыночный уровень цен в спорах о применении «налоговых схем»



Общество продавало продукцию собственного производства через технических посредников и оспаривала доначисление выручки, поскольку налоговый орган не доказал, что цена продажи не соответствовала рыночному уровню.

Инспекция установила фактическую выручку Общества на основании первичных документов Общества и технических посредников *(в размере разницы в ценах)*.

“

Результат: вменение выручки исходя из цены, по которой посредники продавали продукцию покупателям, законно. Оснований для установления рыночных цен на продукцию не имелось.

По сути, цены, по которым продукция налогоплательщика продавалась техническими посредниками покупателю, и являются рыночными





Критерии отбора аналогичных компаний при применении расчетного метода

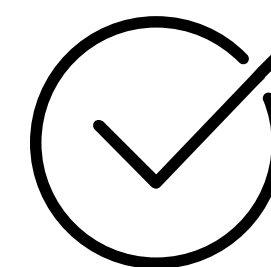
Применяя метод расчета на основании данных об аналогичных компаниях, налоговый орган в первую очередь осуществлял отбор путем анализа данных по налогоплательщикам, состоящим на учете **на подведомственной территории.**

Определение аналогичных компаний осуществлялось инспекцией исходя из **максимально возможной совокупности критериев.**

“

Дело № А09-5896/2023

В качестве аналогичных налогоплательщиков налоговый орган отбирал компании по критериям:



Код ОКВЭД

Объем выручки

Доля расходов в доходах

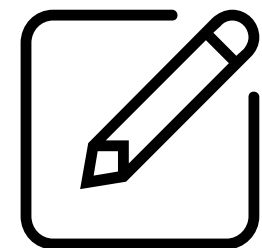
Режим налогообложения

Сезонность деятельности

Среднесписочная численность

Правовая форма

Признаки взаимозависимости



В силу п. 1 ст. 105.1 НК лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние:

на условия / результаты совершаемых ими сделок;

на экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Учитывается: влияние, которое может оказываться в силу участия в капитале, в соответствии с заключенным соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. Влияние может оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами





Признаки взаимозависимости:

Формальная
взаимозависимость (ст. 105.3
НК) /

Экономическая зависимость /
Подконтрольность (принятие
решений) /

Согласованные действия





Вывод имущества в собственность плательщика УСН



Схема ухода от налогообложения путем формального вывода имущества в собственность взаимозависимых лиц, не являющихся плательщиками налога на имущество.

Все арендодатели применяют УСН (доходы) / Руководителем и учредителем с долей 25,5% является X / X – единственный учредитель арендатора / X – единственный работник организаций-арендаторов / Договоры аренды заключались сразу после регистрации общества и его контрагентов, а также права собственности на объекты / Приобретение объектов арендодателями финансировалось за счет лица, имеющего признаки взаимозависимости с арендатором / У арендодателей отсутствовали взаимоотношения с другими участниками рынка ГСМ




Постановление 3-го ААС от 09.12.2022 по делу № А74-8923/2019



Оценка фактических обстоятельств

Доводы о том, что участниками арендодателей являлись и иные ФЛ с большими долями участия, не имеют правового значения для признания взаимозависимыми компаний (ст. 105.1 НК)



Признаки самостоятельности:

Принятие решений /

Имущественная обособленность
(ОС, НМА, штат и пр.) /

Собственный экономический
интерес /

Заключение между собой сделок
и последующее их исполнение
на условиях, доступных обычным
(независимым) участникам рынка





Мария Стригалева

ГЕНЕРАЛЬНЫЙ
ДИРЕКТОР
BLCONS GROUP
AUDIT DEPARTMENT

+7 (921) 946-00-89

coo@blcons.com

blcons.com



BLCONS
CONSULTING GROUP

ЛЕКТОР BLCONS  EDU