

УДК: 336.225.673  
 JEL: H20. H26  
 DOI: 10.17223/22229388/22/8

*Ю.П. Олофинская*

## ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ КРИТЕРИЕВ ОТБОРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КОНТРОЛЯ ЦЕН ПО СДЕЛКАМ

*Налоговый контроль цен по сделкам является одним из важнейших направлений контрольной работы налоговых органов и направлен на противодействие использованию трансфертных цен в целях минимизации налоговых платежей. Повышению эффективности контроля цен по сделкам способствует использование системы критериев предварительного отбора налогоплательщиков.*

*В статье раскрыты особенности данной формы налогового контроля, этапы его организации и предложена система дополнительных критериев выявления налогоплательщиков, подлежащих контролю цен по сделкам.*

**Ключевые слова:** *налоговый контроль, контроль цен по сделкам, критерии отбора налогоплательщиков.*

В практику деятельности налоговых органов с принятием Федерального закона № 227-ФЗ [1] была введена новая самостоятельная форма налогового контроля – контроль цен по сделкам для целей налогообложения.

Отметим, что ранее контроль осуществлялся территориальными налоговыми органами в рамках общих налоговых проверок в соответствии с положениями статей 20 и 40 Налогового кодекса РФ (НК РФ).

В соответствии с новым порядком контрольная функция возложена на вновь созданные структуры: на федеральном уровне – Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России и Межрегиональную инспекцию ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения.

Субъектами контроля являются взаимозависимые лица, признаки которых определены в статье 105.1 главы 14.1 НК РФ [2] – налогоплательщики налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых (предметом сделки является добытое полезное ископаемое, ставка установлена в процентах), налога на добавленную стоимость (если один из участников сделки не является плательщиком НДС) и иные лица по сделкам, приравненным к взаимозависимым.

В качестве объектов контрольных мероприятий выступают цены, применяемые сторонами

при реализации товаров, работ, услуг в сделках, подлежащих контролю налоговыми органами (т.е. контролируемые сделки).

Контролируемые сделки – это сделки между взаимозависимыми лицами и приравненные к ним сделки в соответствии с положениями статьи 105.14 главы 14.4 НК РФ, в том числе:

- сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (товарные группы: нефть и товары, выработанные из нефти, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни), сумма доходов по которым, совершенная с одним лицом, превышает 60 млн рублей за календарный год;

- сделки с оффшорами (действует такой же суммовый ограничитель);

- транзитные сделки, в которых участвуют третьи лица (посредники), не выполняющие никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров, не принимающие на себя риски и не использующие активы;

- внутрироссийские сделки, если:

- а) сумма доходов по сделкам превышает 1 млрд рублей;

- б) одна из сторон сделки является плательщиком НДС, исчисляемого по процентной налоговой ставке, и предметом сделки выступает добытое полезное ископаемое, если доходы по сделкам превышают 60 млн рублей за календарный год;

- в) одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим специальный налоговый режим: ЕНВД или ЕСХН, если доходы по сделкам превышают 100 млн. рублей за календарный год;

- г) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от уплаты налога на прибыль организаций или применяет налоговую ставку 0 %, если доходы по сделкам превышают 60 млн рублей за календарный год;

- д) одна из сторон сделки является участником особой экономической зоны, предусматривающей льготы по налогу на прибыль, если доходы по сделкам превышают 60 млн рублей за календарный год;

- сделки, признанные контролируемыми на основании судебного решения, если указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий. При которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки (п. 10 ст. 105.14 НК РФ).

Этапы организации контрольных мероприятий для данной формы контроля являются типовыми и включают:

- 1) предварительный анализ и отбор налогоплательщиков, подлежащих контролю, предпроверочный анализ сделок;

- 2) проведение налоговой проверки;

3) оформление результатов налоговой проверки;  
4) проведение мероприятий по взысканию выявленной задолженности, разрешению налоговых споров.

Рассмотрим особенности предварительного анализа и отбора налогоплательщиков при осуществлении контроля цен по сделкам.

Во-первых, ответственность за предоставление информации о наличии контролируемых сделок возложена на налогоплательщиков. Последние обязаны предоставлять уведомления о контролируемых сделках в налоговый орган по месту своего нахождения (для крупнейших налогоплательщиков – по месту учета) в срок не позднее 20 мая года, следующего за отчетным.

Форма и порядок заполнения уведомления о контролируемых сделках утверждены приказом ФНС [3]. В том числе в уведомлениях указываются: предметы сделок, сведения об участниках сделок, суммы полученных доходов (понесенных расходов).

Таким образом, проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением контролируемых сделок производится на основании уведомлений. При этом налоговый орган в соответствии с п. 6 ст. 105.17 имеет право истребовать более подробную информацию (документацию), предусмотренную ст. 105.15 НК РФ. Документация предоставляется в произвольной форме как единый документ или совокупность документов с обязательным отражением сведений о деятельности налогоплательщика, совершившего контролируемую сделку:

- перечень лиц, с которыми совершена сделка;
- описание сделки: методики ценообразования, условий и сроков осуществления платежей по сделке и др.;
- распределение функций между сторонами сделки;
- сведения об используемых активах;
- о принимаемых рисках (экономических, коммерческих и прочих) участниками сделок.

На основе полученных уведомлений и сопровождающих их документов проводится камеральная проверка по нескольким направлениям:

- 1) соответствия лиц, представивших уведомления, и их сделок признакам взаимозависимости;
- 2) достоверности сведений, предоставленных налогоплательщиком в части распределения функций между сторонами сделки, используемых активов, принятых рисков и обязательств, видов деятельности в соответствии с присвоенным ОКВЭД и т.д.;
- 3) достаточности и обоснованности доказательной базы для использования того или иного метода определения доходов и расчета интервала рентабельности, а также выбранных для сопоставления сделок (независимых контрагентов);
- 4) состава и правильности используемых информационных ресурсов и выбранного интервала рентабельности;

5) правильности корректировки налоговой базы и определения сумм налогов, подлежащих доначислению в бюджет.

По результатам исследования уведомлений в территориальные налоговые органы направляются запросы о предоставлении документов, необходимых для осуществления углубленного анализа. Например, уточняются условия, пункты поставок и даты поставок, условия оплаты, особенности определения цены по контракту, запрашиваются сведения о конечном покупателе в стране поставки, сведения о разбивке по видам товаров и датам отгрузки и другое [4].

Понятно, что далеко не все налогоплательщики являются сознательными, следовательно, на налоговые органы возлагается задача выявления налогоплательщиков, сделки которых подлежат налоговому контролю.

Требуется формирование системы критериев отбора налогоплательщиков для осуществления контроля цен по сделкам аналогично системе критериев отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Систему критериев можно разделить на:

1) основные – это критерии, состав которых формируется с учетом положений Налогового кодекса и включает перечень лиц, признаваемых взаимозависимыми по ст. 105.1 гл. 14.1 НК РФ [1], и налогоплательщиков, сделки которых приравнены к контролируемым (они перечислены выше в соответствии со ст. 105.14 гл. 14.4 НК РФ);

2) дополнительные, позволяющие «уловить» использование налогоплательщиком механизма трансфертного ценообразования для снижения суммы совокупных налоговых обязательств.

Отметим, что *основные* критерии действительно отражают круг типовых схем ухода от налогообложения, основанных на разном уровне налогового изъятия при размещении производств транснациональных корпораций в нескольких странах (самые распространенные из них получили название «перенаправление счета» и «внутреннее определение цен»), а также с использованием льготных или специальных режимов налогообложения в пределах одной страны. Это означает, что введенный механизм контроля трансфертного ценообразования по основным налогам (НДС, налогу на прибыль, НДСП и доходы индивидуальных предпринимателей) действительно позволит целенаправленно отслеживать наиболее распространенные схемы ухода от налогообложения и предотвращать незаконные способы минимизации налоговых баз.

Что касается *дополнительных* критериев, в настоящее время процесс их формирования в самом начале.

В том числе можно предложить следующие критерии:

– наличие у налогоплательщика убытков в течение ряда лет при сохранении и продолжении ведения бизнеса;

– существенное отличие динамики прибыли (убытка) налогоплательщика, от среднетраслевых показателей, без очевидных на это причин;

– наличие высокой доли операций налогоплательщика с взаимозависимыми лицами (по их сумме), по отношению к выручке от реализации и операционной прибыли налогоплательщика;

– наличие у налогоплательщика значительно количества операций с лицами из низконалоговых или оффшорных юрисдикций, с лицами из государств, с которыми не заключены соглашения об избежании двойного налогообложения, и лицами из государств, от которых налоговые органы не могут получать информацию о налогоплательщиках;

– наличие расхождений между внутрифирменными договорами, политикой в области трансфертного ценообразования и первичными документами, такими как счета на оплату, и таможенными документами;

– доля расходов в виде лицензионных платежей за использование объектов исключительных прав в пользу взаимозависимых лиц высока, особенно, если эти исключительные права не зарегистрированы юридически или есть признаки того, что исключительные права возникли на территории РФ.

Отметим также, что Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества подготовило в 2014 г. перечень рисков, которые могут свидетельствовать о применении налогоплательщиком в сделках не рыночных цен, а также обстоятельств, влияющих на величину таких рисков. Управлением подготовлена Концепция отбора объектов контроля для проведения проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами аналогично Концепции отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок 2007 г. [5]. Также планируется открытое информирование налогоплательщиков о рисках возможных налоговых проверок сделок для целей налогообложения и рисках оценки вероятности применения механизмов трансфертного ценообразования.

Целью данной Концепции, помимо упорядочивания и повышения эффективности деятельности налоговых органов, является стимулирование налогоплательщиков к законному ведению бизнеса, упорядочивание системы формирования цен в крупных объединениях с позиции выполнения требований налогового законодательства.

Таким образом, в Концепции приводятся основные факторы, свидетельствующие о возможном наличии рисков использования трансферт-

ных цен, а также обстоятельства, которые могут оказывать влияние на величину таких рисков [6].

Кроме того, в качестве основных факторов, свидетельствующих о возможном наличии рисков использования цен, не соответствующих рыночному уровню, выделяют:

– существенное снижение выручки налогоплательщика от реализации товаров (работ, услуг) или рентабельности относительно среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ или по сравнению с аналогичными показателями самого налогоплательщика за предыдущие отчетные периоды;

– существенное увеличение выручки от реализации товаров (работ, услуг) или рентабельности взаимозависимых компаний, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях по сравнению с аналогичными показателями предыдущих периодов при сохранении среднего уровня рентабельности в целом по группе компаний (холдингу);

– существенное снижение налогооблагаемой прибыли (или получение убытка), связанное с увеличением доли платежей в пользу взаимозависимых компаний по долговым обязательствам или за пользование нематериальными активами;

– значительное количество сделок налогоплательщика либо значительный объем доходов (прибыли, выручки) от таких сделок осуществляется с контрагентами из оффшорных или низконалоговых юрисдикций;

– контролируемые сделки выявлены территориальными налоговыми органами в ходе проведения камеральных или выездных налоговых проверок и по таким сделкам направлены извещения о контролируемых сделках в ФНС России;

– имеются сведения об участии налогоплательщика и (или) его основных контрагентов в схемах по уклонению от налогообложения (включая манипулирование ценами, незаконное возмещение НДС и обналичивание денежных средств);

– налоговыми органами выявлены сделки (группы однородных сделок), совершенные в целях создания условий, при которых такая сделка (группа однородных сделок) не отвечала бы признакам контролируемой сделки;

– в качестве контрагентов используются компании, имеющие признаки недобросовестности или использования схем минимизации налоговых обязательств путем построения (создания) совокупности сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, при этом наличие указанной совокупности сделок не преследует очевидную деловую цель и не обусловлено особенностями экономики отрасли;

– осуществление сделок по передаче нематериальных активов зависимым компаниям, находящимся в территориях или в субъектах РФ с более выгодным режимом налогообложения;

– осуществление процедуры реорганизации (путем преобразования, выделения, разделения, присоединения, слияния) налогоплательщика, в результате которой права собственности на нематериальные активы, находившиеся в распоряжении налогоплательщика, были перераспределены в пользу компаний, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях;

– представление в налоговые органы неполной информации, в том числе о контролируемых сделках, представление информации, содержащей ошибки или заведомо неполные и (или) недостоверные сведения, отказ от законного взаимодействия с налоговыми органами, в том числе непредставление документов и пояснений по запросам, необоснованное нарушение сроков представления документов по требованию.

В качестве дополнительных обстоятельств, которые могут свидетельствовать о более высоком риске применения цен, не соответствующих рыночному уровню, предлагаются:

– отсутствие информации об иностранном контрагенте налогоплательщика в общедоступных источниках информации, в том числе отсутствие сайта в сети Интернет, контактных данных для связи с контрагентом;

– наличие значительного количества сделок (либо значительного объема доходов от сделок) налогоплательщика, предметом которых являются товары мировой биржевой торговли, сделки с которыми приравнены для целей налогообложения к контролируемым сделкам;

– неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика и (или) его основных контрагентов в связи с изменением места нахождения без явных признаков деловой цели или при отсутствии обстоятельств, повлекших необходимость осуществления указанных действий;

– систематические убытки на протяжении двух и более налоговых периодов при отсутствии объективных причин их возникновения;

– осуществление налогоплательщиком отдельных видов платежей, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, таких как роялти, лицензионные платежи, проценты по долговым обязательствам, страховые премии и других, подобных платежей в пользу зависимых компаний;

– несоответствие количества сотрудников и активов компании, отраженных в официальной отчетности, функциям и рискам, связанным с осуществлением контролируемых сделок налогоплательщика, о которых налогоплательщик самостоятельно уведомил налоговые органы либо которые были выявлены налоговыми органами при проведении налоговых проверок, в том числе вы-

плата заработной платы ниже среднего уровня по виду экономической деятельности;

– отсутствие сведений о контролируемых сделках (уведомление о контролируемых сделках не представлено) либо неполнота или значительные искажения данных в представленных сведениях (неполнота или недостоверность уведомления о контролируемых сделках).

В некоторых случаях ряд обстоятельств, наоборот, может свидетельствовать о сравнительно низких рисках применения налогоплательщиком цен в сделках, не соответствующих рыночному уровню, например:

– сделки материнской компании с зависимым контрагентом, находящимся в стране с более высокими налоговыми ставками;

– сделки налогоплательщика осуществляются в сопоставимых условиях, как с зависимыми, так и с независимыми контрагентами;

– подавляющее количество сделок и суммы доходов по ним в общем объеме доходов налогоплательщик получает от осуществления не контролируемых сделок с независимыми контрагентами;

– налогоплательщик является участником международного холдинга и в области трансфертного ценообразования придерживается общей политики холдинга, которая признана ФНС России и налоговыми органами в других странах присутствия холдинга соответствующей законодательству внутри страны и международным принципам;

– ФНС России заключено с налогоплательщиком и действует соглашение о ценообразовании;

– налогоплательщиком произведены самостоятельные корректировки налоговой базы по соответствующим налогам с использованием для целей налогообложения рыночных цен, в связи с применением цен в сделках, отличающихся от рыночного уровня, а информация о произведенных корректировках раскрыта в пояснительной записке к уточненной налоговой декларации по соответствующему налогу, содержащей сведения о произведенных самостоятельных корректировках.

Таким образом, использование системы критериев, позволяющих на предварительном этапе выявлять налогоплательщиков, подлежащих контролю цен по сделкам, повысит эффективность контроля цен по сделкам.

### Литература

1. *О внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения* [Электронный ресурс] : Федер. закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

2. *Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1* [Электронный ресурс] : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (в ред. от 01 янв. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон.

дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

3. *Об утверждении* формы уведомления о контролируемых сделках, порядка её заполнения, а также формата предоставления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка предоставления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме: приказ Федеральной налоговой службы от 27.07.2012 № ММВ-7-13/424@.

4. *Кирова О.А.* Взаимодействие Межрегиональной инспекции ФНС по ценообразованию для целей налогообложения с другими территориальными налоговыми органами [Электронный ресурс]: [сайт]. Режим доступа: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

5. *Об утверждении* концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс]: Приказ ФНС Российской Федерации от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (редакция от 14 октября 2008 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электронные данные. М., 2016. Доступ из локальной сети Научной библиотеки Томского государственного университета.

6. *Вольвач Д.В.* Совершенствование работы ФНС России и территориальных налоговых органов в 2014 году при реализации положений законодательства о контроле цен для целей налогообложения [Электронный ресурс] // ФНС России. Электронные данные. 2015. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 10.03.2016).