

О РАБОТЕ

ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО ВОПРОСАМ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СВЯЗИ С СОВЕРШЕНИЕМ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ

Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России) в связи с поступающими обращениями налогоплательщиков и в целях обеспечения корректного разграничения полномочий территориальных налоговых органов в рамках осуществления налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (далее - налоговый контроль цен) сообщает следующее.

1. Полномочия

В статье 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) закреплён общепринятый принцип "вытянутой руки", в соответствии с которым цены в сделках между взаимозависимыми лицами должны соответствовать ценам в сопоставимых сделках между независимыми лицами, которые в силу абзаца 3 пункта 1 статьи 105.3 Кодекса признаются рыночными для целей налогообложения.

При этом пунктом 2 статьи 105.3 Кодекса полномочия по определению рыночных цен для целей налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами (сделках, приравненных к таковым) отнесены к компетенции ФНС России.

В статье 105.14 Кодекса отражены виды сделок, подпадающие под налоговый контроль цен со стороны ФНС России, такие сделки в целях Кодекса признаются контролируруемыми.

Согласно положениям статьи 105.16 Кодекса контролируемые сделки отражаются налогоплательщиками в уведомлениях о контролируемых сделках (далее - уведомления), представляемых в налоговые органы по месту их нахождения (месту жительства). Информация о контролируемых сделках, выявленных налоговыми органами и не указанных налогоплательщиками в уведомлениях, направляется в ФНС России в форме извещения о контролируемых сделках (далее - извещение).

ФНС России подчеркивает, что сделка признается контролируемой в силу положений Кодекса, неотражение сделки в уведомлении, равно как и ее отсутствие в извещении не влияет на признание ее контролируемой.

Ответственность за неправомерное непредставление уведомления, представление недостоверных сведений в уведомлении установлена статьей 129.4 Кодекса.

На основании уведомления или извещения ФНС России вправе назначить и провести проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

ФНС России обращает внимание, что абзацем 4 пункта 1 статьи 105.17 Кодекса прямо установлено, что контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок.

Таким образом, из совокупного толкования положений статей 105.3, 105.14, 105.16, 105.17 и 129.4 Кодекса следует, что полномочия территориальных налоговых органов в

области налогового контроля цен законодательно ограничены приемом уведомлений, контролем корректности и полноты их заполнения, привлечением налогоплательщиков к ответственности в случае выявления нарушений при заполнении уведомлений, формированием извещений при выявлении неотраженных в уведомлениях сделок, а также сопутствующими полномочиями технического характера (сбор данных для статистической налоговой отчетности, истребование документов (информации) по поручениям ФНС России в порядке статьи 93.1 Кодекса и т.д.).

С учетом вышеизложенного, территориальные налоговые органы не наделены полномочиями по определению рыночных цен в контролируемых сделках для целей налогообложения и не вправе самостоятельно (без поручения ФНС России) проводить контрольные мероприятия по вопросам соответствия цен в контролируемых сделках рыночным ценам.

Одновременно, указанное ограничение не оказывает влияния на иные полномочия территориальных налоговых органов.

В частности, в случае получения достоверных доказательств наличия в действиях налогоплательщика в рамках контролируемой сделки обстоятельств, предусмотренных статьей 54.1 Кодекса, территориальный налоговый орган вправе пересмотреть налоговые обязательства по указанной сделке с учетом подходов, изложенных в Письме ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@.

Аналогично, признание сделки контролируемой не лишает территориальный налоговый орган возможности проверки расходов по данной сделке на предмет их соответствия требованиям статьи 252 Кодекса. В части оценки расходов в результате совершения внутригрупповых операций сохраняют актуальность Письма ФНС России от 06.08.2020 N ШЮ-4-13/12599@ и от 12.02.2021 N ШЮ-4-13/1749@.

2. Контролируемые сделки

Как указывалось выше, к полномочиям территориальных налоговых органов в том числе относится выявление неотраженных в уведомлениях контролируемых сделок, составление и направление извещений в ФНС России, привлечение к налоговой ответственности.

При этом налоговому органу необходимо убедиться, что полученных материалов достаточно для признания сделки контролируемой, составить и направить в ФНС России извещение в установленном порядке, при наличии оснований - привлечь налогоплательщика к ответственности по статье 129.4 Кодекса. На этом полномочия территориального налогового органа исчерпаны.

Возможны ситуации, когда в рамках сбора доказательной базы для признания неотраженной в уведомлении сделки контролируемой или в рамках иных мероприятий налогового контроля, прямо не связанных с данной сделкой, получена информация, которая, по мнению территориального налогового органа, может свидетельствовать об отклонении цены в контролируемой сделке от рыночной.

Описание данных предположений со всеми подтверждающими документами направляются в Межрегиональную инспекцию ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения (далее - МИ по ценам). В этой связи Письмо Управления трансфертного ценообразования ФНС России от 09.11.2022 N 13-1-01/0019дсп утрачивает силу.

При этом территориальный налоговый орган не вправе самостоятельно (без поручения ФНС России) проводить какие-либо последующие мероприятия налогового контроля в части оценки выявленных обстоятельств, связанных с предполагаемым отклонением цены.

При необходимости МИ по ценам может запрашивать дополнительную информацию (документы), находящуюся в распоряжении территориального налогового органа. Такие запросы МИ по ценам подлежат обязательному исполнению в срок, не превышающий 10 календарных дней с даты поступления.

В случае необходимости получения МИ по ценам дополнительных документов (информации) в отношении анализируемой сделки, отсутствующих в распоряжении территориального налогового органа, они истребуются МИ по ценам в порядке статьи 93.1 Кодекса. Налоговые органы обязаны исполнять поручения МИ по ценам об истребовании документов (информации) в установленном порядке.

3. Самостоятельные корректировки

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 Кодекса в случае применения налогоплательщиком в сделке между взаимозависимыми лицами цен товаров (работ, услуг), не соответствующих рыночным ценам, если указанное несоответствие повлекло занижение сумм одного или нескольких налогов (авансовых платежей), указанных в пункте 4 статьи 105.3 Кодекса, или завышение суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 Кодекса, налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм соответствующих налогов (убытков) по истечении календарного года, включающего налоговый период (налоговые периоды) по налогам, суммы которых подлежат корректировке.

Сведения, позволяющие идентифицировать сделку, в отношении которой налогоплательщик самостоятельно произвел корректировку налоговой базы и суммы налога, указываются в пояснениях, прилагаемых к уточненной налоговой декларации.

Таковыми сведениями являются номер и дата договора, предмет сделки, стоимость предмета сделки, указанная в договоре, метод, используемый при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки), сведения об участниках сделки и иная значимая, по мнению налогоплательщика, информация.

В случае непредставления указанных сведений одновременно с уточненной налоговой декларацией по налогу на прибыль в части изменения показателей по Листу 08, налоговый орган вправе на основании пункта 3 статьи 88 Кодекса направить налогоплательщику требование о представлении соответствующих пояснений.

При этом такое требование ограничено необходимыми сведениями, указанными выше. Истребование иной дополнительной информации не допускается.

Если уточненная налоговая декларация с отражением самостоятельной корректировки налоговой базы и сумм налога (убытка) представлена налогоплательщиком по результатам контрольно-аналитической работы ФНС России, то МИ по ценам информирует об этом соответствующий территориальный налоговый орган после представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, не позднее 10 календарных дней с даты ее представления.

При поступлении от МИ по ценам информации о самостоятельной корректировке налоговой базы по результатам контрольно-аналитической работы требование о представлении пояснений соответствующему налогоплательщику не направляется.

4. Истребование документов

Как было отмечено выше, полномочия территориальных налоговых органов в области налогового контроля цен существенно ограничены, что также справедливо и для полномочий по истребованию документов в отношении контролируемых сделок.

Согласно положениям статей 105.15, 105.16-3 - 105.16-5 и 105.17 Кодекса документация относительно конкретной сделки (группы однородных сделок), национальная документация и глобальная документация представляются исключительно по требованию ФНС России.

Таким образом, территориальные налоговые органы не вправе истребовать документацию относительно конкретной сделки (группы однородных сделок), глобальную документацию и национальную документацию, предусмотренную статьями 105.15, 105.16-4 и 105.16-5 Кодекса, соответственно.

Вместе с тем, при исследовании налоговым органом методологии формирования стоимости внутригрупповых услуг, как указано в пункте 6 Письма ФНС России от 06.08.2020 N ШЮ-4-13/12599@, налогоплательщик вправе предоставить территориальному налоговому органу документацию по трансфертному ценообразованию или ее отдельные элементы.

При осуществлении налогового контроля цен ФНС России в порядке статьи 93.1 Кодекса направляет в территориальные налоговые органы поручения об истребовании документов (информации). При исполнении поручений ФНС России территориальным налоговым органам необходимо принимать во внимание Письмо ФНС России от 20.12.2023 N ШЮ-5-13/2071ДСП@.

В силу пункта 4 статьи 93.1 Кодекса в течение 5 дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Соответственно, к требованию, направленному территориальным налоговым органом в рамках мероприятий налогового контроля цен, проводимых ФНС России, в обязательном порядке будет приложено поручение, подписанное заместителем руководителя ФНС России.

Отсутствие такого поручения к требованию территориального налогового органа в отношении документов (информации) по вопросам соответствия цен в контролируемых сделках рыночным ценам указывает на самостоятельное истребование документов (информации) территориальным налоговым органом.

На основании вышеизложенного ФНС России поручает осуществлять должный контроль за корректным осуществлением полномочий территориальных налоговых органов в области налогового контроля цен.

Настоящее письмо необходимо довести до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Ю.В.ШЕПЕЛЕВА