



Как правильно заполнить уведомление о контролируемых сделках



До 20 мая 2013 г. налогоплательщики должны направить в налоговые органы уведомления о контролируемых сделках¹, совершенных в 2012 году (далее по тексту — уведомление). Неудивительно, что с обсуждения именно этой темы начался круглый стол, организованный редакцией журнала «Налоговая политика и практика». На вопросы ведущих специалистов аудиторских компаний, экспертов журнала ответил начальник Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России **Дмитрий Валерьевич Вольвач**. Наиболее интересные из них предлагаем вниманию читателей.

Первый вопрос задала *А.Е. Иноземцева* («Аудит, консалтинг, право+»).

■ **Дмитрий Валерьевич, разъясните, пожалуйста, следующую ситуацию. Статья 105.14 НК РФ содержит критерии по сумме доходов от сделок между взаимозависимыми лицами за календарный год. Понятие «сумма расходов» для целей признания сделки контролируемой не используется. Но в соответствии с п. 3**

ст. 105.16 НК РФ сведения о контролируемых сделках должны содержать, в частности, информацию о сумме полученных доходов и (или) сумме произведенных расходов (понесенных убытков). Должна ли организация

¹ Форма уведомления о контролируемых сделках, порядок ее заполнения, а также формат и порядок представления данного уведомления в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@.

уведомлять налоговые органы о достижении соответствующего критерия по сумме произведенных расходов?

Обязанность направлять в налоговый орган уведомление о контролируемых сделках возникает в том случае, если сделки, совершенные организацией, подпадают под критерии, установленные ст. 105.14 НК РФ.

Согласно п. 9 данной статьи суммируются доходы по сделкам с одним взаимозависимым лицом (несколькими взаимозависимыми лицами) с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 НК РФ. И хотя критерием контролируемости сделки является сумма доходов по ней, следует помнить, что доходы по сделке одной стороны являются расходами другой стороны, и наоборот. А в соответствии с п. 13 ст. 105.3 НК РФ, если хотя бы у одной стороны сделки возникает необходимость учета доходов или расходов, к этой сделке применяются правила определения цен и налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Следовательно, для целей признания сделки контролируемой необходимо суммировать как доходы, так и расходы организации. Если нет возможности получить информацию о сумме доходов/расходов от другой стороны сделки, эту сумму нужно определить самостоятельно.

Сведения о сумме полученных доходов и (или) сумме произведенных расходов по контролируемым сделкам согласно п. 2 ст. 105.16 НК РФ отражаются в уведомлении.

Директор по аудиторской деятельности аудиторской консалтинговой компании «Юкон/эксперты и консультанты» *О.П. Глебова* предложила перейти к вопросам по заполнению конкретных полей уведомления.

■ В поле 130 раздела 1Б уведомления указывается «Цена (тариф) за единицу измерения без учета НДС, акцизов и пошлины, руб.», в поле 140 — «Итого стоимость без учета НДС, акцизов и пошлины, руб.». Означает ли это, что уведомление необходимо формировать по каждой сделке с идентичными товарами, если цены на них

отличаются? Ведь количество таких сделок (с незначительными отклонениями цен) при большой номенклатуре товаров может составлять несколько тысяч в течение налогового периода.

Согласно п. 4 ст. 105.16 НК РФ налогоплательщики вправе формировать уведомление по группе однородных сделок. Если сделки нельзя признать однородными, уведомление составляется на конкретную сделку. Определение идентичности и однородности товаров (работ, услуг) содержится в ст. 38 НК РФ, порядок определения сопоставимости установлен в ст. 105.5 НК РФ.

На практике, как представляется, к группе однородных сделок будет относиться одна товарная позиция, предусмотренная несколькими договорами с сопоставимыми финансовыми и коммерческими условиями. Контрагенты при этом могут быть разные. Условия группировки налогоплательщик определяет самостоятельно. Такая концепция контролируемой сделки заложена законодателем.

Принимая во внимание существенный объем сделок с большой товарной номенклатурой, совершаемых организациями, мы предусмотрели возможность суммирования количества



товара (разумеется, однородного) в поставках. Следовательно, при совершении сделок с непрерывными долгосрочными поставками в адрес одного и того же покупателя возможно заполнение только одного листа раздела 1Б уведомления, если условия поставок и иных

показателей, в том числе цены, остаются неизменными.

■ В соответствии с п. 7 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ² уведомление подается, если сумма доходов по контролируемым сделкам превысила 100 млн руб. за 2012 год. Учитываются ли при определении указанного порога курсовые разницы?

Как я уже упомянул, сумма доходов по сделке определяется с учетом положений главы 25 НК РФ, которая относит курсовые разницы к внереализационным доходам. Однако получение доходов или расходов в виде курсовых разниц, так же как и, например, выплата дивидендов, сделками не являются. Поэтому курсовые разницы при определении суммы доходов по контролируемой сделке не учитываются.

Тему продолжила генеральный директор аудиторской фирмы «Аудит-Вела» *Е.Ф. Восканян*.

■ Какие показатели нужно использовать при заполнении уведомления по сделке поручительства и займа в полях «количество», «единица измерения», «цена», «итого стоимость»?

Займы и поручительства относятся к финансовым услугам. В качестве единицы измерения может быть указана штука, а в качестве количественной характеристики предмета сделки (поле 120 раздела 1Б) — цифра 1.

■ А в каком поле отражается процентная ставка по займу?

Процентная ставка — это метод расчета (формула) цены займа — суммы в рублях, выплачиваемой за пользование заемными средствами в течение отчетного периода. Цена предмета исполнения сделки в рублях показывается в поле 130 раздела 1Б. Она будет совпадать с итоговой стоимостью, отраженной в соседнем поле 140.

Напомню, что при заполнении полей 130 и 140 раздела 1Б необходимо указывать полную стоимость поручительства и займа, включая сумму начисленных процентов, комиссий и прочих платежей, предусмотренных соответствующим договором (доходы/расходы от проведения сделки по данным бухгалтерского учета).

■ При использовании метода сопоставимых рыночных цен установлено несоответствие цен, примененных в сделках, интервалу рыночных цен. В результате для целей налогообложения применена цена, соответствующая допустимому (максимальному или минимальному) значению интервала рыночных цен. Поля 300 и 310 раздела 1А уведомления о сумме доходов и расходов по контролируемой сделке заполняются на основании данных бухгалтерского учета, поля 130 и 140 раздела 1Б о цене и стоимости предмета сделки — на основании данных первичных учетных документов. Фактически применяемые цены по сделке значительно отличаются от интервала выборки цен. В каких полях уведомления следует указывать данные, полученные для целей налогообложения, о цене за единицу измерения, сумме доходов либо расходов, об общей стоимости сделки?

Необходимо четко разделять два вопроса.

Первый — вопрос признания сделок контролируемыми на основании критериев, установленных ст. 105.14 НК РФ. Суммовые пороги, как я уже говорил, рассчитываются исходя из данных налогового учета и, конечно же, рыночных цен. В противном случае у налоговых органов есть право на основании п. 9 ст. 105.14



НК РФ проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню.

Второй — вопрос заполнения уведомления о контролируемых сделках. Уведомление заполняется в соответствии с правилами бухгалтерского учета. И поэтому в нем отражается стоимость предмета исполнения сделки по данным первичных учетных документов. Если такие данные отсутствуют, стоимость определяется по правилам формирования доходов, расходов, стоимости активов для целей бухгалтерского учета.

Следует понимать, что уведомление не является документом для исчисления суммы налога, а служит основанием для назначения проверки.

Множество вопросов поступило от ОАО «Газпром».

■ На какую дату следует пересчитывать стоимость реализованных/приобретенных товаров (работ, услуг), выраженных в иностранной валюте, в целях заполнения раздела 1А уведомления?

На ту же дату, которая используется при отражении операции в бухгалтерском учете. В соответствии с п. 9 ПБУ 3/2006 обязательства, выраженные в валюте или условных единицах, признаются в рублевой оценке по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте.

■ Если цена за единицу измерения в первичном учетном документе и договоре отсутствует, можно ли указывать среднюю цену в разделе 1Б уведомления?

Согласно порядку заполнения уведомления о контролируемых сделках при отсутствии цены (тарифа) в первичном учетном документе в поле 130 отражается показатель исходя из правил формирования доходов, расходов, стоимости активов для целей бухгалтерского учета.

■ Будет ли уведомление с незаполненным полем «Населенный пункт» считаться непо-

данным? Можно ли по причине технологических особенностей или отсутствия информации в первичных учетных документах, договоре отдельные поля не заполнять?

Видимо, речь идет о поле 80 «Место отправки (погрузки)» раздела 1Б уведомления, которое заполняется только в отношении товаров на основании товаросопроводительных документов. А в них населенный



пункт отправки (погрузки) товара указывается всегда. Следовательно, данные сведения в отношении товаров должны быть отражены в уведомлении о контролируемых сделках.

Но в любом случае — укажете вы сведения о населенном пункте или нет — уведомление будет принято налоговым органом. Представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления, содержащего недостоверные сведения, согласно ст. 129.4 НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

■ Кто должен представлять уведомление по комиссионной сделке: комитент или комиссионер?

В зависимости от того, являются ли все участники комиссионной сделки, а также сделки купли-продажи, заключенной во исполнение комиссионной сделки, взаимозависимыми лицами и являются ли сами эти сделки контролируемыми, представлять уведомление могут все три участника: и комитент, и комиссионер, и покупатель.



Комитент указывает в уведомлении сумму дохода, возникшего при продаже товара в рамках договора комиссии, и сумму комиссионного вознаграждения.

Комиссионер отражает информацию о сделке по продаже товара, об исполнении комиссионной сделки в части передачи дохода от сделки купли-продажи комитенту, о комиссионном вознаграждении.

Покупатель указывает в уведомлении информацию о сделке купли-продажи товара у комиссионера.

■ Как отразить в уведомлении возврат ранее приобретенных товаров?

Отражение операции по возврату товара в налоговом учете зависит от ее гражданско-правовой природы. Поэтому сначала нужно определить причину возврата товара.

Гражданский кодекс РФ разрешает вернуть продавцу товар, если он ненадлежащего качества, поступил в количестве меньшем, чем установлено договором, либо в ассортименте, не соответствующем договору, и т. д.³

Предположим, продавец поставил товар ненадлежащего качества. В соответствии с п. 1 ст. 518 ГК РФ у покупателя есть право предъявить продавцу требования, предусмотренные ст. 475 ГК РФ. То есть, если недостатки товара не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени, покупатель вправе по своему выбору либо отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать

возврата уплаченной за товар денежной суммы, либо потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору.

Возвратив бракованную продукцию, покупатель может пересчитать налоговую базу по налогу на прибыль в том периоде, в котором был реализован некачественный товар⁴.

Доход по сделке, относящийся к бракованной продукции, не учитывается в составе доходов, а значит, не участвует и в расчете суммовых порогов для целей признания сделки контролируемой. Поэтому стоимость бракованных товаров не нужно отражать в уведомлении: ни в поле 140 раздела 1Б, ни в поле 300 раздела 1А (продавцом), ни в поле 310 раздела 1А (покупателем).

Если причины возврата товара иные (не обусловлены браком), значит, продавец исполнил свои обязательства по договору купли-продажи надлежащим образом и право собственности на товар перешло к покупателю. После перехода права собственности покупатель может вернуть товар продавцу только на основании отдельного договора, в котором бывший покупатель уже будет выступать в качестве продавца. В этом случае обе сделки (первичная и «возвратная») должны учитываться при расчете суммовых порогов. И если суммовой порог преодолен, обе сделки будут считаться контролируемыми и должны отражаться в уведомлении, причем как у покупателя, так и у продавца. Обратите внимание, что в разделе 1Б показатель итоговой стоимости сделки не может быть отрицательным.

■ Как поступить, если товар приобретен в одном налоговом периоде, а возвращен в другом?

Если покупатель возвращает товар, расторгая договор, после окончания отчетного периода, но до подачи уведомления, то в последнем показываются уже скорректированные на сумму возврата данные о стоимости товара в разделе 1Б и данные о доходах/расходах в разделе



³ Статьи 465—469, 475, 479—482 Гражданского кодекса РФ.

⁴ Такой подход изложен в письме Минфина России от 29.04.2008 № 03-03-05/47.

ле 1А. Если уведомление уже подано, составляется и направляется уточненное уведомление.

Если возврат оформлен как выкуп товара продавцом у покупателя после окончания отчетного периода, в уведомлении за отчетный период отражается только первичная сделка купли-продажи. Данные по сделке выкупа товара будут указываться в уведомлении за период, в котором она исполнена.

■ **Договором поставки товара предусмотрена премия, выплачиваемая поставщиком покупателю при выполнении определенных условий. Как правильно отразить такие премии в уведомлении?**

Нужно разобраться, что представляет собой такая премия. Согласно правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ по делу ООО «Леруа Мерлен Восток»⁵, премия, выплаченная поставщиком вследствие выполнения условий договора поставки, связана с данной поставкой и является формой торговых

скидок, применяемых к стоимости товара. Данные премии уменьшают стоимость поставленного товара, а значит, должны отражаться в уведомлении аналогично скидкам.

При предоставлении скидки, в том числе в виде премии, в поле 130 раздела 1Б уведомления указывается фактическая цена товара с учетом скидки, а в поле 140 — стоимость товара также с учетом скидки. Продавец в поле 300 или покупатель в поле 310 раздела 1А отражает сумму показателей поля 140 раздела 1Б, относящихся к данному разделу 1А, равную сумме доходов или расходов с учетом примененной скидки.

Замечу также, что если скидка предоставлена после окончания отчетного периода, но до подачи уведомления, то в последнем показываются уже скорректированные на сумму скидки данные о цене и стоимости, а если после подачи уведомления, то формируется и направляется уточненное уведомление. **ИПП**

О.Л. Арутюнова

⁵ Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 № 11637/11.