

Трансфертное ценообразование: мониторинг и опрос в порядках от Минфина

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

Минфин продолжает разработку подзаконных актов, касающихся трансфертного ценообразования. Не так давно появился новый документ — приказ Минфина от 14.08.2015 г. № 706 «Об утверждении Порядка проведения мониторинга контролируемых операций и Порядка опроса уполномоченных, должностных лиц и/или работников налогоплательщика по вопросам трансфертного ценообразования»⁽¹⁾. Каждый из порядков весьма невелик по объему и кратко конкретизирует действия налоговиков при проведении мониторинга. Сам мониторинг в ст.39 НКУ описан всего двумя предложениями (краткость — сестра таланта), поэтому описание последовательности действий налоговиков не помешает.

Порядок о мониторинге

Начнем с Порядка о проведении мониторинга контролируемых операций (далее — **Порядок о мониторинге**). В подпункте 39.5.1.1 ст.39 НКУ о нем говорится следующее: «мониторинг условий контролируемых операций осуществляется путем наблюдения центральным органом исполнительной власти, реализующим государственную налоговую и таможенную политику, за ценами, которые применяются сторонами таких операций, и путем анализа отчетов о контролируемых операциях и документации по трансфертному ценообразованию, любых других информационных источников и путем получения информационных материалов и заключений, представленных налогоплательщиком в соответствии с пунктом 39.4 этой статьи». В такой же последовательности выдержана и структура **Порядка о мониторинге**:

раздел I — «Общие положения»;

раздел II — «Наблюдение за ценами и условиями, которые применяются сторонами контролируемых операций»;

раздел III — «Анализ отчетов о контролируемых операциях»;

раздел IV — «Анализ документации по трансфертному ценообразованию, представленной налогоплательщиком».

В **разделе I** «Общие положения» в основном переписаны нормы НКУ, но встречаются и интересные моменты. В первую очередь, это касается источников информации (которые также весьма скупо описаны в НКУ и вызывают чрезвычайно много вопросов). Итак, в соответствии с пунктом 4 раздела I **Порядка о мониторинге**, при его осуществлении контролирующие органы будут использовать:

♦ источники информации в соответствии с пп.39.5.3 ст.39 НКУ.

♦ программные продукты и информационные массивы центрального органа исполнительной власти, реализующего государственную налоговую и таможенную политику;

♦ информацию об осуществленных контролируемых операциях и документацию по трансфертному ценообразованию, которые предоставляются налогоплательщиками в соответствии с п.39.4 ст.39 НКУ;

♦ информацию (материалы и сведения) контролирующих органов;

♦ любую публичную информацию о возможных рисках занижения налогоплательщиками налоговых обязательств при осуществлении контролируемых операций.

Безусловно, перечень вполне логичен. Однако нужно обратить внимание на следующее. Большинство информации, которая «мониторится» налоговыми, не будет доступно налогоплательщику. Здесь стоит вспомнить о пп.39.5.3.3 ст.39 НКУ, в со-



БИЗНЕС-ЦЕНТР "НИКА"
10 лет на рынке консалтинговых услуг

**САМЫЙ ПОПУЛЯРНЫЙ
СЕМИНАР ЗИМЫ**

**АЛЕКСАНДР АНАТОЛЬЕВИЧ
КЛУНЬКО**

ведущий специалист, независимый консультант
по вопросам налогообложения,
свыше 1000 проведенных семинаров,
более 150 выигранных дел у налоговых органов

**ИТОГИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ – 2015
НАЛОГОВЫЕ НОВШЕСТВА**

ПРОФЕССИОНАЛЬНО, ДОСТУПНО, ОПЕРАТИВНО!

Карпаты, г.Трускавец, Mirotel Resort and SPA 5*
1–5 декабря 2015 г.
ДЕНЬ СЕМИНАРА – 2 декабря

050 396 74 50 048 795 41 43
www.nikabiz.com

⁽¹⁾ Размещен на сайте газеты «Бухгалтерия» (<http://www.buhgalteria.com.ua/News/706-1.html>; <http://www.buhgalteria.com.ua/News/706-2.html>) (прим. ред.).

ответствии с которым «для сопоставления в целях налогообложения условий контролируемых операций с условиями неконтролируемых операций контролирующий орган не имеет права использовать информацию, которая не является общедоступной (в частности информацию, доступ к которой имеется только у органов государственной власти». Как **Порядок о мониторинге** согласуется с этой нормой НКУ?

Действительно, у налогоплательщика нет доступа (в общем случае) к данным таможен; данным отчетности и документации по ТЦО, предоставляемым конкурентами; данным актов проверки контролирующих органов; информации госорганов других стран и т.п. Затрудненность доступа к такой информации для налогоплательщика априори ставит его и налоговиков в неравные условия! Ошибки, вызванные недостатком информации, неизбежны! А с ними и доначисления налогов и штрафов.

Отсюда вывод: информация по ТЦО (любая доступная) должна быть тщательно собрана налогоплательщиком, сохранена и проанализирована. И на основании данной информации так же тщательно должна быть разработана документация по ТЦО⁽²⁾. Ведь документация налогоплательщика будет сравниваться с документацией конкурентов. А при сравнении хорошо видны недостатки.

В **разделе II «Наблюдение за ценами и условиями, которые используются сторонами контролируемых операций»** описывается первый, подготовительный этап мониторинга. В частности, говорится о сравнении уровня цен и условий, применяемых налогоплательщиками в контролируемых операциях, с уровнем рыночных цен и условий в неконтролируемых операциях (для определения «рисковых» операций). О том, что такое «наблюдение» носит предварительный характер (выполняет роль «крупного сита»), говорит хотя бы следующий факт. Как правило, на этапе «наблюдения» невозможно проанализировать условия контролируемых операций, провести функциональный анализ. Однако можно проследить динамику изменения биржевых цен. Следовательно, на этом этапе в основном будут отслеживаться цены по биржевому товару. Интересно также, что именно в разделе «Наблюдение за ценами...» размещен процесс анализа деклараций, из которых видно, что налогоплательщик проводил самостоятельные корректировки цены контролируемой операции. Логично, чтобы это было в разделе «Анализ отчетов...». Но, вероятно, в процессе выуживания этой информации на этапе «крупного сита» формируются критерии «рисковых

операций». Если налогоплательщик сам «откорректировался», а его конкурент нет, то такая информация может быть занесена в специальную базу данных для дополнительного контроля (на этапе «более мелкого сита»).

В **разделе III «Анализ отчетов о контролируемых операциях»** описываются принципы контроля ТЦО-отчетности. В пункте 1 данного раздела говорится, что контроль за представлением ТЦО-отчетов и полнотой отражения в них контролируемых операций осуществляется контролирующим органом, в котором налогоплательщик состоит на учете, то есть «родной районной налоговой». Создадут ли под эту функцию специальное подразделение? Думаю, что нет. Это нелогично на фоне борьбы за сокращение (превращение ГНИ в сервисную службу). Да и вообще планируется реформирование системы ГФС, многие функции районных ГНИ будут отменены и подняты «наверх».

Впрочем, об этом судить еще рано. Пока можно только предположить, что контролем ТЦО-отчетности будут заниматься «обычные», а не «специальные» налоговики (где-то в перерывах между написанием запроса по контрагенту и ответом на вопрос очередного налогоплательщика, куда пропала сумма в формуле⁽³⁾). С учетом данного предположения, думается, что деятельность налоговиков по контролю ТЦО-отчетности будет основана, в первую очередь, на сопоставлении данных таможен с данными ТЦО-отчетности и данными декларации по прибыли. Ну и, безусловно, в районные ГНИ будут «спускаться» данные «наблюдения» (см. раздел II **Порядка о мониторинге**).

Составленный «с использованием информационных ресурсов центрального органа исполнительной власти, реализующего государственную налоговую и таможенную политику» перечень налогоплательщиков спускается вниз, в районную ГНИ. Поскольку сейчас контролируемые операции — это ВЭД-операции, вероятно, что такой перечень будет получен (на 90% или выше) за счет «просеивания» таможенной базы, отбора из нее информации по экспорту-импорту, совершаемому между связанными лицами (или же с низконалоговыми юрисдикциями).

В соответствии с п.2 п.2 раздела III «районные» налоговики сопоставят спущенную сверху базу данных с реестром представленных налогоплательщиками ТЦО-отчетов и выявят расхождения (определят предприятия, по которым существует риск непредставления отчета или невключения в него всех контролируемых операций). Согласитесь, это легко сделать, имея данные из таможен.

Далее по всем «расхождениям» будут направлены запросы «о предоставлении информации» (п.3 п.2 раздела III). Последующий анализ полученных ответов даст следующую картину: часть «возможно рискованных» операций «нормально подтвердится» (то есть налогоплательщик обоснует, что данные его ТЦО-отчета правильны, включены все контролиру-

⁽²⁾ В следующем номере газеты «Бухгалтерия» будет опубликована первая статья из цикла, посвященного нюансам составления документации (прим. ред.).

⁽³⁾ Подробнее см.: Дроговоз Ю. Система электронного администрирования после 1 июля: начинаем считать свои деньги уже сегодня // Налог на добавленную стоимость: документы, администрирование, отчетность: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып. 4. — С. 49—56; Дроговоз Ю. «Февральское» отрицательное значение по НДС: последствия для регистрационной суммы // Бухгалтерия. — 2015. — № 18-19. — С. 59—62; (прим. ред.).

емые операции, или же докажет, что ему не нужно представлять ТЦО-отчет). В другой части неполное отражение контролируемых операций (или непредставление отчетности по ТЦО) будет подтверждено, и уведомление об этом «отправится наверх» центральному органу исполнительной власти, реализующему государственную налоговую и таможенную политику. А если налогоплательщик не ответит на запрос, у налоговиков появятся основания для проведения документальной внеплановой проверки.

Так будет происходить контроль за представлением отчетов. В этом же разделе III также описаны процедуры, в соответствии с которыми будет проводиться анализ ТЦО-отчетов. В ходе проведения такого анализа налоговики будут учитывать результаты финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (в том числе убыточность в течение трех последних лет, среднеотраслевые показатели рентабельности, «нетипичные» операции налогоплательщика и т.п.). Судя по всему, будет анализироваться финансовая отчетность налогоплательщика, по ней рассчитываться рентабельность, которая и будет сравниваться со среднеотраслевой. В случае если результаты такого анализа не удовлетворяют «районных» налоговиков (то есть анализ отчетов будет свидетельствовать о несоответствии условий контролируемых операций принципу «вытянутой руки»), ГНИ через центральный орган исполнительной власти, реализующий государственную налоговую и таможенную политику, инициирует направление запроса налогоплательщику о представлении документации по трансфертному ценообразованию. Центральный орган по результатам такого обращения принимает решение, направлять налогоплательщику такой запрос или нет.

В разделе IV «Анализ документации по трансфертному ценообразованию, представленной налогоплательщиком» рассматривается процедура проверки такой документации. Если центральный орган исполнительной власти, реализующий государственную налоговую и таможенную политику, принял решение о направлении налогоплательщику запроса на предоставление информации и запрос «ушел к налогоплательщику», ситуация разворачивается следующим образом.

Анализ полученной документации по ТЦО осуществляют (вместе) «районные» налоговики и налоговики «центрального органа». Во время такого анализа проверяются: полнота раскрытия информации, приведенной налогоплательщиком в документации по ТЦО (а также соответствие ее требованиям пп.39.4.6 п.39.4 ст.39 НК); достаточность и полнота обоснований соблюдения принципа «вытянутой руки», приведенных налогоплательщиком в документации. На такой анализ отводится 15 дней, затем результаты анализа отправляются наверх в «центральный орган». И именно там, в случае если документация по ТЦО не содержит надлежащего обоснования соответствия цены принципу «вытянутой руки», может быть принято решение об истребовании до-

полнительных документов, обосновывающих соответствие цены. Документы должны быть предоставлены налогоплательщиком в течение 30 дней.

В случае если результаты анализа документации негативны, может быть принято решение о проведении ТЦО-проверки на основании пп.78.1.14 ст.78 НК.

Порядок опроса

Несколько слов также скажем о Порядке опроса уполномоченных, должностных лиц и/или работников налогоплательщика по вопросам трансфертного ценообразования (далее — **Порядок опроса**). Возможность проведения такого опроса предусмотрена пп.39.5.1.1 ст.39 НК: «в целях установления соответствия условий контролируемых операций принципу «вытянутой руки» должностные лица центрального органа исполнительной власти, реализующего государственную налоговую и таможенную политику, при проведении анализа отчетов о контролируемых операциях и/или документации по трансфертному ценообразованию, представленных налогоплательщиком в соответствии с пунктом 39.4 этой статьи, имеют право проводить опросы уполномоченных лиц и/или работников налогоплательщика». Похожая норма об опросе (но на этапе проведения ТЦО-проверки) содержится в пп.39.5.2.13 ст.39 НК.

Контролирующим органом будет разработан перечень вопросов для опроса относительно соответствия условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки» (например, объективность и полнота проведенного налогоплательщиком функционального и экономического анализа, отражение контролируемой соответствующей информации в отчетности и документации).

Опрашивать планируют должностных лиц предприятия и сотрудников налогоплательщика, ответственных за принятие решений по соответствующим направлениям хозяйственной деятельности, а также лиц, которые готовили и подписывали документы, связанные с контролируемыми операциями. Такими документами могут быть: контракты, договоры, соглашения, финансовая и техническая документация и т.п. Могут быть опрошены также сотрудники, непосредственно готовившие отчетность и документацию по ТЦО.

О том, что планируется проведение опроса, налогоплательщик информируется уведомлением. В уведомлении указывается: должностное лицо или сотрудник, которого предполагается опросить; дата, время и место, где будет проходить опрос; данные должностного лица налогоплательщика, ответственного за проведение опроса. К уведомлению может быть приложен примерный перечень вопросов. Уведомление об опросе отсылается налогоплательщику не менее чем за 7 календарных дней до планируемого опроса или же вручается не менее чем за 2 рабочих дня до проведения опроса.

Опрос проводится в виде личной встречи «опрашиваемого» и должностного лица контролирующе-

го органа. Опрос может проводиться в помещении контролирующего органа (если он проводится во время анализа отчетности) или же на территории налогоплательщика (если опрос проводится в ходе проверки). В случае если «опрашиваемое лицо» не сможет принять участие в «мероприятии», налогоплательщик информирует об этом налоговиков (не позднее, нежели за 1 день до даты опроса) и принимает меры для согласования места и времени проведения опроса. В **Порядке** также говорится о том, что налогоплательщик обязан способствовать контролируемому органу в проведении опроса своих должностных лиц и сотрудников.

По результатам опроса составляется протокол в двух экземплярах. Один экземпляр вручается налогоплательщику. Протокол подписывается «участниками опроса»: налоговиком и должностным лицом (или сотрудником) налогоплательщика. В случае если сторона «от налогоплательщика» отказывается от подписи, об этом составляется соответствующий акт. Итак, мы определились с тем, что собой представляет опрос, и как эта процедура описана в **Порядке**. Теперь попутные рассуждения и несколько советов.

Что же такое опрос? Он не является допросом или другим следственным действием, описанным в Уголовном кодексе. Процессуально он больше напоминает «беседу» (как это часто называют в налоговой милиции). То есть, в принципе, за отказ участвовать в опросе сотруднику налогоплательщика ничего не грозит (никаких проблем со стороны налоговой инспекции). Другое дело, есть ли смысл отказываться от опроса? Может быть, целесообразно еще раз проаргументировать, доказать правильность своих действий и расчетов? Чтобы принять решение (пойти или не пойти), желательно все же получить перечень «ориентировочных вопросов», рассмотреть его, подготовить приблизительные ответы и документы, которые представят ситуацию в выгодном для налогоплательщика свете. Кстати, налоговому целесообразно такой список заранее направить налогоплательщику, ведь к опросу нужно подготовиться — что-то вспомнить, подобрать нужные документы и т.п. То есть теоретически получение перечня вопросов заранее должно быть интересным для обеих сторон.

Совет первый. Тщательно изучаем полученный от налоговиков перечень вопросов, готовим проекты ответов и подбираем нужную «доказательную базу». Решаем вопрос: идти или не идти. Здесь, кстати, возможны варианты. Ответственности за «неприход» для

физического лица (сотрудника или должностного лица налогоплательщика) нет. Он может быть занят, плохо себя чувствовать, быть неготовым к проведению опроса — вариантов масса. Однако, как его «неприход» отразится на предприятии? Может быть, это выльется в дополнительные штрафы? Налоговики пойдут по «самому жесткому» сценарию? Нужно просчитать такую вероятность и взвесить все «за» и «против» перед принятием решения.

К примеру, вы все же решили «идти». Нужно понимать, что это не допрос. Строго говоря, опрашиваемый может прийти на «опрос», но разговаривать только о погоде (другое дело, стоит ли так поступать). Безусловно, здесь также может быть применена «классика жанра» — амнезия. Сотрудник может что-то забыть, и к этому должностные лица налогоплательщика готовы, ведь, наверняка, о тактике такого поведения на допросе рассказывал знакомый адвокат.

Совет второй. Помним, что должностное лицо или сотрудник налогоплательщика может не отвечать на вопросы, может часть информации забыть.

Но нужно ли подписывать протокол опроса? Да, конечно. Как и в случае с обычным актом проверки, его неподписание не дает никаких положительных последствий для налогоплательщика. А негативные вполне могут быть (например, у налогоплательщика нет экземпляра такого документа, что неизбежно приведет к трудностям в его обжаловании). Так что, подписываем. При желании, можно прямо на протоколе написать о своем несогласии (с отдельными пунктами или со всем).

Совет третий. Протокол подписываем.

И последний вопрос: брать ли с собой адвоката?

По мнению автора, адвоката нужно брать с собой всегда, **на каждый выход** в налоговую инспекцию или милицию (на допрос, беседу, возражения по акту и т.п.). Не исключение и «ТЦО-опрос». Время мечтательности, романтичности и «мотыльковости» давно закончилось. По результатам опроса появится документ (протокол), который в дальнейшем может сыграть отрицательную роль. Сколько должностных лиц налогоплательщика заплатили за беспечность: приход на «беседу» в налоговую милицию без адвоката и документирование ответа на «абсолютно невинный вопрос»? Адвокат защищает сотрудников налогоплательщика, в том числе от его опасных ответов на «невинные» вопросы. Поэтому сегодня и всегда берем себе за правило: походы на все «околоналоговые мероприятия» — только с адвокатом!

Совет четвертый. Идем с адвокатом. ■

Реклама

Все формы отчетности — на сайте
www.buhgalteria.com.ua