

<Письмо> ФНС России от 30.08.2012 N ОА-4-
13/14433@

"О подготовке и представлении документации
в целях налогового контроля"

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 30 августа 2012 г. N ОА-4-13/14433@

**О ПОДГОТОВКЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИИ ДОКУМЕНТАЦИИ
В ЦЕЛЯХ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Федеральная налоговая служба в целях реализации главы 14.4 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), а также в связи с вопросами, поступающими от налогоплательщиков, информирует о подготовке и представлении налогоплательщиками в ФНС России документации в целях налогового контроля (далее также документация).

При рассмотрении вопросов, связанных с процессом подготовки и представления документации в целях налогового контроля, ФНС России руководствуется положениями Кодекса, иными федеральными законами и актами законодательства о налогах и сборах, разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 105.15 Кодекса налогоплательщик обязан представлять по требованию ФНС России документацию относительно конкретной контролируемой сделки (группы однородных сделок), указанной в требовании.

В соответствии с абзацем 2 пункта 5 статьи 105.7 Кодекса однородными сделками признаются сделки, предметом которых могут являться идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и которые совершены в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях. Определение идентичности и однородности товаров (работ, услуг) установлено в пунктах 6 и 7 статьи 38 Кодекса.

Следует отметить, что в пункте 1 статьи 105.15 Кодекса не указано, что сделка, в отношении которой нужно составлять и представлять документацию, должна быть контролируемой в соответствии с положениями статьи 105.14 Кодекса. Однако это следует из дальнейших пунктов статьи 105.15 Кодекса.

Поэтому положения статьи 105.15 Кодекса распространяются только на контролируемые сделки, в том числе сделки участника консолидированной группы налогоплательщика, которые согласно положениям статьи 105.14 признаются контролируемыми.

При этом необходимо принимать во внимание переходные положения, предусмотренные пунктом 7 статьи 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения". Положения статей 105.15 - 105.17 Кодекса до 1 января 2014 года применяются в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает соответственно: в 2012 году - 100 млн. рублей, в 2013 году - 80 млн. рублей.

Под документацией в целях налогового контроля понимается совокупность документов или единый документ, составленный в произвольной форме (если составление таких документов по установленной форме не предусмотрено законодательством Российской Федерации) и содержащий следующие сведения:

1) о деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), связанной с этой сделкой:

перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка, описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей по этой сделке и прочую информацию о сделке;

сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа), об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении;

2) в случае использования налогоплательщиком методов, предусмотренных статьей 105.7 Кодекса, следующие сведения об использованных методах:

обоснование причин выбора и способа применения используемого метода;
указание на используемые источники информации;

расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок;

сумма полученных доходов (прибыли) и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности;

сведения об экономической выгоде, получаемой от контролируемой сделки лицом, которым совершена эта сделка, в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания) и других исключительных прав (при наличии соответствующих обстоятельств);

сведения о прочих факторах, которые оказали влияние на цену (рентабельность), примененную в контролируемой сделке, в том числе сведения о рыночной стратегии лица, совершившего контролируемую сделку, если эта рыночная стратегия оказала влияние на цену (рентабельность), примененную в этой контролируемой сделке (при наличии соответствующих обстоятельств);

произведенные налогоплательщиком корректировки налоговой базы и сумм налога в соответствии с Кодексом (в случае их осуществления).

Согласно пункту 2 статьи 105.15 Кодекса налогоплательщик вправе представить иную информацию, подтверждающую, что коммерческие и (или) финансовые условия контролируемых сделок соответствуют тем, которые имели бы место в сопоставимых сделках, с учетом произведенных корректировок для обеспечения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставимых сделок.

При оценке содержания, объема и уровня детализации предоставляемой информации, а также принимая во внимание, что отдельные положения пунктов 1 и 2 статьи 105.15 Кодекса содержат открытые перечни информации, налогоплательщикам необходимо руководствоваться принципом, установленным пунктом 6 статьи 105.15 Кодекса, согласно которому детальность и основательность представляемой в ФНС России документации должны быть соразмерны сложности сделки и формированию ее цены (рентабельности сторон сделки).

Также необходимо отметить, что общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами установлены статьей 105.3 Кодекса. Положения пункта 1 указанной статьи предусматривают, что стороны контролируемой сделки должны определять свои налоговые обязательства исходя из условий сделок, признаваемых в соответствии с разделом V.1 Кодекса сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Возможные искажения в распределении экономических выгод между сторонами контролируемой сделки не должны влиять на их налоговые обязательства.

Следовательно, при составлении документации налогоплательщикам необходимо руководствоваться указанным принципом для обоснования соответствия или несоответствия цен в совершенных контролируемых сделках рыночным ценам для целей налогообложения.

Согласно пункту 12 статьи 105.7 Кодекса налогоплательщики не обязаны руководствоваться методами, указанными в пункте 1 статьи 105.7 Кодекса, для обоснования своей политики в области ценообразования в целях, не предусмотренных Кодексом. Из этого следует, что положения Кодекса разграничивают случаи, когда действия налогоплательщика могут быть направлены на реализацию собственной политики в области ценообразования или для целей, предусмотренных Кодексом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 424 Гражданского Кодекса Российской Федерации исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (за исключением ситуаций, когда цены (тарифы, расценки, ставки и т.п.) регулируются или устанавливаются в соответствии с законом).

Так, согласно пункту 3 статьи 105.3 Кодекса налогоплательщик вправе самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены в совершенной контролируемой сделке, в случае если цена в контролируемой сделке не соответствует рыночной цене.

Вместе с тем согласно пункту 2 статьи 105.3 Кодекса определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены вследствие отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится ФНС России с применением методов, установленных главой 14.3 Кодекса.

Принимая во внимание абзац четвертый пункта 5 статьи 105.17 Кодекса ФНС России не вправе применять в ходе налогового контроля в связи с совершением сделок иные методы, не предусмотренные разделом V.1 Кодекса. Таким образом, в целях, предусмотренных Кодексом, налогоплательщикам также целесообразно использовать методы, предусмотренные пунктом 1 статьи 105.7 Кодекса.

Налогоплательщики могут использовать иные методы, не предусмотренные пунктом 1 статьи 105.7 Кодекса, в случае, если положениями Кодекса, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных

налогов, определены иные правила определения цены товара (работы, услуги) для целей налогообложения. К таким исключениям, в частности, относятся правила, установленные главой 25 Кодекса, в отношении определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами (статья 280 Кодекса) и финансовыми инструментами срочных сделок (статья 305 Кодекса).

Кроме того, в силу абзаца второго пункта 5 статьи 105.17 Кодекса под иным методом также может пониматься комбинация методов, что предусмотрено положениями пункта 2 статьи 105.7 Кодекса.

ФНС России также рекомендует осуществлять мониторинг цен в контролируемых сделках и подготовку определенных разделов документации, например, расчет интервалов рыночных цен (рентабельности), в период совершения контролируемой сделки или в период установления цены в контролируемой сделке. Такой подход к процессу подготовки документации соответствует положениям пункта 7 статьи 105.8 Кодекса.

При этом в силу пункта 7 статьи 105.8 Кодекса при расчете интервала рентабельности используется информация, имеющаяся по состоянию на момент совершения контролируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором совершена контролируемая сделка, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка (либо календарному году, в котором были установлены цены в анализируемой сделке). Согласно абзацу второму пункта 7 статьи 105.8 Кодекса к вышеуказанной информации относится информация налогоплательщика о совершенных им сделках с лицами, не являющимися с ним взаимозависимыми.

В приложении 1 к настоящему письму представлены рекомендации ФНС России относительно структуры и содержания документации.

—

Истребование документации на основании статьи 105.15 Кодекса осуществляется ФНС России с учетом проведения предварительного анализа сведений о контролируемых сделках, содержащихся в уведомлении, направленном налогоплательщиком в налоговый орган, извещении о контролируемых сделках, выявленных в ходе налоговой проверки, а также сведений, выявленных в результате проведения повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Подготовленная и представленная документация, обосновывающая рыночный уровень цен в контролируемых сделках, в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 Кодекса, освобождает налогоплательщика от ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 129.3 Кодекса, а также будет учитываться ФНС России при проведении предпроекторного анализа, для оценки целесообразности принятия решения о назначении мероприятий налогового контроля, предусмотренных главой 14.5 Кодекса.

При этом реализация принципа, установленного пунктом 6 статьи 105.15 Кодекса, является неотъемлемым требованием к документации, предоставляемой в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 Кодекса, при соблюдении которого налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности, предусмотренной статьей 129.3 Кодекса.

Согласно пункту 6 статьи 105.17 Кодекса в рамках проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами ФНС России вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном пунктами 1, 2 и 5 статьи 93 Кодекса, требование о представлении документации, предусмотренной статьей 105.15 Кодекса, в отношении проверяемой сделки (группы однородных сделок). Истребуемая документация представляется налогоплательщиком в течение 30 дней со дня получения соответствующего требования. При этом возможность продления срока представления документации не предусмотрена.

В силу пункта 3 статьи 105.15 Кодекса документация может быть истребована ФНС России не ранее 1 июня года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Согласно пункту 2 статьи 93 Кодекса непредставление в установленные сроки налогоплательщиком запрашиваемых документов при проведении налоговой проверки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную статьей 126 Кодекса и статьей 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.15 Кодекса налогоплательщики не обязаны представлять документацию в следующих случаях:

1) если цены применяются в сделках в соответствии с предписаниями антимонопольных органов в соответствии с пунктом 8 статьи 105.3 Кодекса либо цена является регулируемой и применяется в соответствии со статьей 105.4 Кодекса;

2) при осуществлении налогоплательщиком сделок с лицами, с которыми он не является взаимозависимым;

3) при сделках с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (с учетом положений главы 25 Кодекса);

4) при осуществлении сделок, в отношении которых в соответствии с главой 14.6 Кодекса заключено соглашение о ценообразовании для целей налогообложения.

В то же время по указанным сделкам налогоплательщик вправе представить документацию в добровольном порядке.

Следует отметить важность своевременной подготовки документации, так как такой подход позволит налогоплательщикам более точно оценить размер будущих налоговых обязательств, необходимость и размер корректировок, использовать наиболее точные и достоверные сведения при подготовке уведомления о контролируемых сделках, направляемом налогоплательщиком согласно пункту 1 статьи 105.16 Кодекса в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 Кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют указанные уведомления в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Подготовка документации в целях налогового контроля может осуществляться как стороной сделки (группы однородных сделок), которой адресовано соответствующее требование ФНС России, так и лицами, являющимися контрагентами по такой сделке. При этом представление указанной документации осуществляется исключительно лицом, которому адресовано соответствующее требование.

В приложении 2 к настоящему письму представлены рекомендации ФНС России относительно этапов подготовки документации.

Обращаем внимание, что в соответствии с пунктом 7 статьи 105.1 Кодекса суд может признать лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 2 статьи 105.1 Кодекса, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 статьи 105.1 Кодекса.

Кроме того, при подготовке документации необходимо учитывать, что в силу пункта 10 статьи 105.14 Кодекса по заявлению ФНС России суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным статьей 105.14 Кодекса. Следовательно, в отношении налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), будут применяться положения, предусмотренные статьями 105.15 - 105.17 Кодекса.

Следует отметить, что в целях обеспечения сохранности документации, предусмотренной статьей 105.15 Кодекса, необходимо руководствоваться подпунктом 8 пункта 1 статьи 23 Кодекса, согласно которому налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации и межрегиональным инспекциям Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам довести настоящее письмо до сведения нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
А.Л.ОВЕРЧУК

Приложение 1

РЕКОМЕНДУЕМОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДОКУМЕНТАЦИИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ, ПРЕДСТАВЛЯЕМОЙ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 105.15 КОДЕКСА

Рекомендуемое содержание документации, представляемой в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 Кодекса:

титальный лист: полное и сокращенное наименование налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), идентификационный номер налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), адрес государственной регистрации налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), государственный регистрационный номер налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), наименование контролируемой сделки (группы однородных сделок);

описание основных характеристик сферы (вида) деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), необходимое для понимания особенностей процесса ценообразования;

анализ взаимозависимых лиц или описание основных характеристик группы компаний, в которую входит налогоплательщик (лица), совершивший контролируемую сделку (группу однородных сделок);

сведения о контролируемой сделке и функциональный анализ;

выбор методики ценообразования для целей налогообложения и источников информации;

определение интервала рыночных цен или рентабельности.

Подробное описание разделов документации, представляемой в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 Кодекса, приведено ниже.

Приведенное ниже описание согласуется с положениями пункта 2 статьи 105.15 Кодекса, в соответствии с которым налогоплательщик вправе представить иную информацию, подтверждающую, что коммерческие и (или) финансовые условия контролируемых сделок соответствуют тем, которые имели бы место в сопоставимых сделках.

Сведения, указанные в документации, должны содержать ссылки на документы и другие источники информации, которые в случае необходимости должны быть представлены по требованию ФНС России, в рамках проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

1. Описание основных характеристик сферы (вида) деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), необходимое для понимания особенностей процесса ценообразования.

Сведения, содержащиеся в данном разделе:

описание товаров (работ, услуг), являющихся предметом контролируемой сделки (группы однородных сделок), их классификация, определение характерных свойств предмета сделки, с целью оценки возможности потенциального сопоставления с однородными (идентичными) товарами (работами, услугами);

существующий уровень конкуренции на рынке в соответствующей сфере деятельности налогоплательщика (основные конкуренты, потребители производимой продукции, поставщики сырья и материалов) и оценка влияния особенностей конкурентной среды на процессы ценообразования;

возможные заменители производимых товаров (работ, услуг) или иные товары, влияющие на процессы ценообразования в данной сфере деятельности;

уровень государственного регулирования в сфере деятельности налогоплательщика и влияние такого регулирования на процессы ценообразования;

выводы относительно вышеуказанных и иных существенных обстоятельств и причин, оказывающих влияние на ценообразование (факторы ценообразования).

2. Описание основных характеристик группы компаний, в которую входит налогоплательщик (лица), совершивший контролируемую сделку (группу однородных сделок).

Сведения, содержащиеся в данном разделе:

структура собственности группы компаний (схема с указанием долей владения, осуществляемых функций и указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются) или часть такой структуры, включающая лиц, оказывающих влияние на ценообразование в контролируемой сделке;

перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка (абзац 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса);

основные конкурентные преимущества группы компаний (включая перечень материальных и нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на ценообразование);
общая характеристика места группы компаний на рынке в соответствующей сфере деятельности (лидер, крупнейшая компания, одна из многих и т.п.);
выводы относительно основных характеристик группы компаний в целом и отдельных сторон контролируемой сделки.

3. Сведения о контролируемой сделке и функциональный анализ.

Сведения, содержащиеся в данном разделе:

основание признания сделки (группы однородных сделок) контролируемой в соответствии с положениями статьи 105.14 Кодекса;

описание контролируемой сделки, условия и сроки осуществления платежей по этой сделке и прочую информацию о сделке (абзац 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса), включая коммерческие и (или) финансовые условия сделки, наименование предмета исполнения сделки (наименование товара, работы, услуги, иного объекта гражданских прав), его количественная характеристика и цена, номер и дата документа, которым оформлена сделка, место и дата совершения сделки;

анализ экономических обстоятельств деятельности сторон при совершении контролируемой сделки;

сумма полученных доходов (прибыли) и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности (абзац 5 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса);

сведения об экономической выгоде, получаемой от контролируемой сделки лицом, которым совершена эта сделка, в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и других исключительных прав при наличии соответствующих обстоятельств (абзац 6 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса)

сведения о прочих факторах, которые оказали влияние на цену (рентабельность), примененную в контролируемой сделке, в том числе сведения о рыночной стратегии лица, совершившего контролируемую сделку, если эта рыночная стратегия оказала влияние на цену (рентабельность), примененную в этой контролируемой сделке при наличии соответствующих обстоятельств (абзац 7 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса);

вывод относительно характеристики предмета исполнения сделки, коммерческих и (или) финансовых условий сделки, факторах, оказывающих влияние на цену (рентабельность) в сделке, для целей выбора методики ценообразования для целей налогообложения и поиска сопоставимых сделок и (или) организаций.

Функциональный анализ включает:

описание функций, осуществляемых сторонами контролируемой сделки, согласно абзацу 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса с расшифровкой расходов сторон контролируемой сделки (группы контролируемых сделок), свидетельствующих о выполнении сторонами своих функций;

описание активов (включая нематериальные активы), используемых каждой стороной для осуществления контролируемой сделки, согласно абзацу 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса;

описание рисков, принимаемых каждой из сторон контролируемой сделки, согласно абзацу 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса и анализ распределения ответственности между сторонами;

вывод относительно функционального профиля сторон контролируемой сделки.

4. Выбор методики ценообразования для целей налогообложения и источников информации.

В данном разделе приводится обоснование методики ценообразования для целей налогообложения, учитываются относительные преимущества и недостатки каждого метода с учетом сущности контролируемой сделки, экономических обстоятельств деятельности сторон при осуществлении сделок, доступности надежной информации по сопоставимым сделкам и (или) организациям с учетом результатов функционального анализа, в том числе:

описание методики ценообразования (абзац 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса);

обоснование причин выбора и способа применения используемого метода согласно абзацу 2 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса с учетом сущности контролируемой сделки и выводов функционального анализа, а также пояснения о причинах невозможности или нецелесообразности применения иных методов;

указание на используемые источники информации (абзац 3 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса), обоснование их выбора и порядка их использования (основные и резервные);
экономический анализ (расчет рыночного интервала цен или рентабельности).
Выводом по данному разделу является выбор и обоснование метода (комбинации методов), а также источников информации, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица.

5. Определение интервала рыночных цен или рентабельности.

Сведения, содержащиеся в данном разделе:

описание подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок и (или) организаций (абзац 4 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса) с указанием на использованные источники информации и показатели, на основании которых сделан вывод о сопоставимости. При значительном объеме информации рекомендуется представлять ее в электронном виде, например, в виде таблицы MS Excel;

описание функций, рисков и использованных активов по выбранным сопоставимым сделкам (организациям), указание качественной и количественной оценки различий с контролируемой сделкой, определение сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок;

описание корректировок, осуществленных налогоплательщиком в целях обеспечения сопоставимости сделок (организаций) по коммерческим и (или) финансовым условиям сделок согласно пунктам 4, 5 статьи 105.5 Кодекса;

расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке (абзац 3 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса) с учетом выводов раздела 3;

произведенные корректировки налоговой базы и сумм налога в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 Кодекса (в случае их осуществления) согласно абзацу 7 подпункта 2 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса;

вывод о соответствии цены в контролируемой сделке положениям пункта 1 статьи 105.3 Кодекса или представление сведений о произведенных корректировках налоговой базы и сумм налога в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 Кодекса.

Приложение 2

РЕКОМЕНДУЕМЫЕ ЭТАПЫ ПОДГОТОВКИ ДОКУМЕНТАЦИИ ОТНОСИТЕЛЬНО КОНТРОЛИРУЕМОЙ СДЕЛКИ (ГРУППЫ ОДНОРОДНЫХ СДЕЛОК)

Подготовка документации является важным элементом обоснования цен в совершенных контролируемых сделках для целей налогообложения или произведенных налогоплательщиком корректировок.

Своевременная подготовка документации в период совершения контролируемых сделок позволяет должным образом организовать внутренние процедуры по выполнению требований законодательства о налогах и сборах в части выявления контролируемых сделок и обоснования цены в целях налогообложения.

При этом следует отметить, что документация по контролируемой сделке (группе однородных сделок) является документом, представляемым по требованию ФНС России, и не исключает возможности разработки внутренней политики ценообразования по контролируемым сделкам для целей налогообложения.

Ниже приведены рекомендуемые ФНС России этапы по подготовке документации, которые отвечают целям своевременного выявления и должного анализа контролируемых сделок.

1. Идентификация и анализ контролируемых сделок.

На данном этапе осуществляется выявление контролируемых сделок в соответствии с условиями признания сделок контролируемыми, предусмотренными положениями статьи 105.14 Кодекса.

Следует отметить, что под сделкой для целей применения положений раздела V.1 Кодекса признается каждая отдельная операция (транзакция) (например, отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг, совершение операций с иным объектом гражданских прав), направленная на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. Таким образом, договор необязательно признается сделкой и может содержать в себе несколько сделок.

В соответствии с подпунктами 2 и 3 пункта 1, подпунктами 1 - 5 пункта 2 статьи 105.14 Кодекса сделки признаются контролируемыми в случае, если сумма доходов по таким сделкам в календарном году превышает значение соответствующего суммового критерия.

Поскольку итоговое значение суммового критерия определяется по состоянию на конец календарного года и рассчитывается нарастающим итогом, необходимо вести мониторинг уровня доходов по контролируемым сделкам в течение календарного года, чтобы обеспечить полное и своевременное документирование контролируемых сделок (группы однородных сделок).

Согласно пункту 9 статьи 105.14 Кодекса для целей указанной статьи сумма доходов по сделкам за календарный год определяется путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 Кодекса.

Для определения суммы доходов по сделкам за календарный год, с целью признания сделок контролируемыми на основании соответствующего суммового критерия, следует суммировать доходы за календарный год по сделкам с каждым лицом, являющимся контрагентом по таким сделкам. Соответственно, в общем случае факт превышения суммового критерия для признания сделок контролируемыми устанавливается по каждой совокупности сделок, совершаемых с каждым взаимозависимым лицом.

Однако возможны ситуации, когда при определении суммы доходов по сделкам за календарный год могут учитываться сделки с несколькими взаимозависимыми лицами. Речь может идти как о сделках, в которых участвуют более двух лиц, так и о ситуации, предусмотренной, в частности, пунктом 10 статьи 105.14 Кодекса, в соответствии с которым по заявлению ФНС России суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным указанной статьей.

При определении в соответствии с пунктом 9 статьи 105.14 Кодекса для целей указанной статьи суммы доходов по сделкам за календарный год суммируются доходы по сделкам, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций с учетом порядка, установленного главой 25 Кодекса.

2. Планирование и определение предполагаемого объема документации и времени на ее подготовку.

Задачей данного этапа является оценка размера будущих налоговых обязательств, расходов на организацию подготовки документации и преимуществ при подготовке надлежащей документации.

При оценке содержания, объема и уровня детализации предоставляемой информации, а также принимая во внимание, что отдельные положения пунктов 1 и 2 статьи 105.15 Кодекса содержат открытые перечни информации, необходимо руководствоваться принципом, установленным пунктом 6 статьи 105.15 Кодекса, согласно которому детальность и основательность представляемой в ФНС России документации должны быть соразмерны сложности сделки и формированию ее цены (рентабельности сторон сделки).

Также необходимо отметить, что общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами установлены статьей 105.3 Кодекса. Положения пункта 1 указанной статьи предусматривают, что стороны контролируемой сделки должны определять свои налоговые обязательства исходя из условий сделок, признаваемых в соответствии с разделом V.1 Кодекса сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Возможные искажения в распределении экономических выгод между сторонами контролируемой сделки не должны влиять на их налоговые обязательства.

После выявления контролируемых сделок, оценки их количества, а также сложности в распоряжении будет достаточная информация для определения содержания документации, времени и затрат на ее подготовку. Такой анализ призван помочь правильно организовать процесс подготовки документации.

3. Описание основных характеристик сферы (вида) деятельности лица, совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок).

На данном этапе определяются характерные свойства товаров (работ, услуг), являющихся предметом контролируемой сделки (группы однородных сделок), осуществляется их классификация с целью оценки возможности потенциального сопоставления с однородными (идентичными) товарами (работами, услугами).

При этом для целей выявления факторов, влияющих на ценообразование, также анализируются возможные заменители производимых товаров (работ, услуг) или иные товары, влияющие на процессы ценообразования в сфере деятельности налогоплательщика.

Для этого важно осуществить анализ существующего уровня конкуренции в отрасли (основные конкуренты, потребители производимой продукции, поставщики сырья и материалов), оценить влияние конкурентной среды на процессы ценообразования, а также уровень государственного регулирования в сфере деятельности и влияние такого регулирования на процессы ценообразования. Принимая во внимание сложность подобного анализа, как правило, рассматриваются основные конкуренты налогоплательщика с учетом их положения и стратегии на рынке.

При анализе необходимо учитывать обычную для данной сферы деятельности практику, в частности аутсорсинг отдельных бизнес-процессов, стратегии выбора каналов сбыта.

На данном этапе также возможно осуществить анализ статистических данных, специальных рыночных индикаторов, тенденций развития рынка.

Задачей данного этапа является анализ основополагающих характеристик сферы деятельности налогоплательщика, что позволяет выявить основные факторы, которые необходимо учитывать при определении сопоставимости условий сделок и осуществления функционального анализа. Это обусловлено тем, что согласно пунктам 8, 9 статьи 105.5 Кодекса при определении сопоставимости сделок учитываются характеристики рынков товаров (работ, услуг), коммерческие стратегии сторон сделок.

4. Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ.

Данный этап, регламентированный статьей 105.5 Кодекса, является ключевым в процессе оценки контролируемых сделок и подготовки соответствующей документации и во многом направлен на анализ прав и обязанностей сторон контролируемой сделки.

На данном этапе определяются особенности конкретной контролируемой сделки (группы однородных сделок), то есть анализируемой сделки, с целью:

1) выбора тестируемой стороны сделки (в случае необходимости), для последующего определения применимого метода, используемого при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица (далее также метод),

2) определения существенных факторов сопоставимости для дальнейшего выявления сопоставимых сделок (сопоставимых организаций) на этапе экономического анализа, и

3) оценки целесообразности осуществления корректировок для обеспечения сопоставимости анализируемой и сопоставляемых сделок.

Под анализируемой сделкой понимается конкретная контролируемая сделка (группа однородных сделок), которая сопоставляется с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (далее также - сопоставляемые сделки).

Следует отметить, что определение коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и функциональный анализ осуществляется на основании положений, указанных в договоре (контракте) и (или) вытекающих из договора (контракта), в рамках которых совершена сделка.

В этой связи рекомендуется более детально определять в договоре права и обязанности сторон. При этом важным является, какая из сторон контролируемой сделки выполняет (не выполняет) условия договора, а также какие из условий не отражают фактические отношения сторон и реальные финансово-экономические результаты их деятельности.

Согласно пункту 4 статьи 105.5 Кодекса при определении сопоставимости сделок, а также для осуществления корректировок коммерческих и (или) финансовых условий сделок необходимо производить анализ следующих характеристик (так называемых факторов сопоставимости) анализируемой и сопоставляемых сделок, а именно:

1) характеристика товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;

2) функциональный анализ;

3) анализ условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);

4) характеристика экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики

соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);

5) характеристика рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

Следует отметить, что анализ указанных факторов сопоставимости не обязательно должен осуществляться в указанной последовательности. Например, такие факторы сопоставимости как характеристика экономических условий деятельности сторон анализируемой сделки, характеристика рыночных (коммерческих) стратегий сторон анализируемой сделки имеют комплексный характер и охватывают сферу деятельности сторон сделки в целом. Поэтому их рассмотрение возможно в рамках предыдущего этапа.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 4 статьи 105.5 Кодекса под функциональным анализом понимается характеристика функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки.

Поэтому при осуществлении функционального анализа необходимо провести:

описание функций, осуществляемых сторонами анализируемой сделки;

описание активов (включая нематериальные активы), используемых каждой стороной для осуществления анализируемой сделки;

описание рисков, принимаемых каждой из сторон анализируемой сделки, и анализ распределения ответственности между сторонами.

При проведении функционального анализа следует учитывать роль и вклад каждой стороны анализируемой сделки при осуществлении той или иной функции.

Например, следует отметить важность учета при использовании затратного метода различий в уровне и виде расходов: операционных и неоперационных, включая расходы по финансовой деятельности, связанных с осуществляемыми функциями и принимаемыми рисками. Учет таких различий заключается в следующем:

если расходы отражают функциональное различие (учитывая используемые активы и принятые риски), которое не было принято во внимание в применяемом методе, может потребоваться корректировка показателя надбавки продавца при применении затратного метода;

если расходы отражают дополнительные функции, которые отличаются от анализируемых методом функций продавца, может потребоваться дополнительная компенсация продавцу за выполняемые функции;

если различия в расходах анализируемых сторон отражают лишь эффективность или неэффективность организаций, что характерно для общехозяйственных и управленческих затрат, в этом случае дополнительные корректировки валовой рентабельности не требуются.

Описание активов (включая нематериальные активы), используемых каждой стороной при совершении анализируемой сделки, включает в себя последовательное рассмотрение активов применительно к каждой стороне сделки.

В зависимости от сферы деятельности такие активы могут быть специфическими, что повышает риски использования таких активов, а также влияет на показатель рентабельности активов организации. В этой связи также рекомендуется осуществлять анализ используемых активов, начиная с важнейших, использование которых лицом, совершившим контролируруемую сделку, вносит наибольший вклад в сумму полученных доходов (прибыли), полученной рентабельности.

Далее осуществляется анализ используемых в анализируемой сделке нематериальных активов. Задачей является выявление стороны, совершившей данную сделку, которая получает экономическую выгоду от анализируемой сделки в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие юридическое лицо, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и других исключительных прав (при наличии соответствующих обстоятельств).

Также производится описание и анализ рисков, принимаемых каждой из сторон анализируемой сделки (группы однородных сделок), и анализ распределения ответственности между сторонами. В различных сферах деятельности имеются различные риски. При определении сопоставимости сделок учитываются риски, перечисленные в пункте 7 статьи 105.5 Кодекса. Однако наиболее общими являются такие риски, как производственный, рыночный, финансовый (включая валютный риск). При анализе рисков следует выделять наиболее важные и существенные риски, которые оказывают существенное влияние на результат анализируемой сделки.

Выводом функционального анализа является классификация каждой из сторон контролируемой сделки в зависимости от осуществляемых функций, например, в качестве дистрибьютора с обширным

набором функций и рисков, дистрибьютора с ограниченным набором функций и рисков или комиссионера с минимальным набором функций и рисков. Классификация сторон контролируемой сделки позволяет сделать выводы относительно прибыли, соответствующей выполняемым функциям и рыночным условиям, на основании принципов, указанных в пункте 12 статьи 105.5 Кодекса, согласно которому:

1) доходы (прибыль, выручка) сторон сделки, не являющейся контролируемой, формируются с учетом используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков в сложившихся на рынке товаров (работ, услуг) экономических условиях и отражают функции, выполняемые каждой стороной сделки в соответствии с условиями договора и обычаями делового оборота;

2) осуществление дополнительных функций, использование активов, существенно влияющих на величину доходов (прибыли, выручки), принятие дополнительных коммерческих (экономических) рисков сторонами сделки в соответствии с рыночной (коммерческой) стратегией при прочих равных условиях сопровождается повышением ожидаемых доходов (прибыли, выручки) по такой сделке.

Таким образом, по результатам анализа коммерческих и (или) финансовых условий сделки и функционального анализа возможно сделать обоснованный вывод о наиболее подходящем методе, используемом при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, и сопоставимости анализируемой и сопоставляемой сделок (организаций) на этапе осуществления экономического анализа.

Следует отметить, что при наличии информации о совершенных налогоплательщиком сопоставимых сделках с лицами, не являющимися с ним взаимозависимыми, выбор применимого метода может быть осуществлен по результатам данного этапа (функционального анализа) при условии, что такие сделки являются сопоставимыми с контролируемой сделкой (в том числе в результате осуществления корректировок). В противном случае для выбора метода также необходимо произвести анализ доступных источников информации о сопоставимых сделках не взаимозависимых с налогоплательщиком лиц.

5. Описание взаимозависимых лиц, участвующих в сделке, и выбор тестируемой стороны контролируемой сделки.

На основании функционального анализа принимается решение о выборе тестируемой стороны анализируемой сделки для проведения экономического анализа. Стороны анализируемой сделки в зависимости от выполняемых функций, используемых активов и принимаемых рисков возможно классифицировать следующим образом:

- организации, относящиеся к сфере производства;
- организации, относящиеся к сфере реализации;
- организации, выполняющие вспомогательные функции (обслуживающие производства);
- организации, осуществляющие научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- организации, владеющие существенными нематериальными активами.

Для целей последующего выбора метода одновременно рекомендуется классифицировать стороны анализируемой сделки как организации, которые осуществляют основные функции либо несут ключевые риски, и организации, которые осуществляют "рутинные" функции. Стороной сделки, осуществляющей "рутинные" функции, является та сторона, которая не владеет значительными нематериальными активами и не принимает существенных рисков. Важность определения стороны сделки, выполняющей "рутинные" и "нерутинные" функции, заключается в том, что поиск сопоставимых независимых организаций, осуществляющих рутинные функции, является менее сложным и не требует проведения существенных корректировок.

Классификация сторон анализируемой сделки является вспомогательной базой, главным образом, при применении метода сопоставимой рентабельности для выбора сопоставимых организаций и принятия решения о корректировках в целях обеспечения сопоставимости организаций.

Подобный анализ позволяет сделать предварительные выводы о сумме полученных доходов (прибыли) и (или) сумме произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности. Очевидно, что организации, осуществляющие "рутинные" функции, имеют стабильные невысокие доходы (прибыль), в связи с тем, что оказываемые ими услуги являются обязательными для осуществления основной деятельности взаимозависимых лиц, входящих в одну группу, и оказываются на постоянной основе.

6. Выбор метода ценообразования.

С учетом результатов, полученных на предыдущих этапах подготовки документации в отношении

анализируемой сделки, осуществляется выбор метода (комбинации методов) для определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, согласно пункту 1 статьи 105.7 Кодекса.

Следует отметить, что в соответствии с пунктом 3 статьи 105.7 Кодекса метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам в случае, если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 105.10 Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 105.10 Кодекса, использование метода цены последующей реализации является приоритетным по сравнению с другими методами для определения соответствия рыночным ценам цен, по которым товар приобретается в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми.

Применение методов, указанных в подпунктах 2 - 5 пункта 1 статьи 105.7 Кодекса, допускается при отсутствии общедоступной информации о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) и, следовательно, невозможности применения метода сопоставимых рыночных цен либо в случае, если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

В этой связи, необходимо обосновать причины невозможности применения приоритетных методов, указанных в подпунктах 1, 2 пункта 1 статьи 105.7 Кодекса.

Таким образом, выбор метода осуществляется исходя из характеристик, которым должны отвечать сопоставимые сделки (сопоставимые организации), и применимых общедоступных источников информации. С учетом сущности анализируемой сделки и выводов функционального анализа осуществляется обоснование причин выбора и способа применения метода.

Следует отметить, что контролируемые сделки могут заключаться как на разовой, так и на постоянной основе, либо могут носить длительный характер (более 12 месяцев). В этой связи выбор метода для отдельных видов контролируемых сделок осуществляется также на продолжительный период времени. В таком случае необходимо определить порядок использования источников информации (основные и резервные).

На данном этапе также следует обосновать выбор показателя рентабельности, предусмотренного положениями пункта 5 статьи 105.12 Кодекса, в случае применения метода сопоставимой рентабельности.

7. Экономический анализ.

Экономический анализ включает в себя поиск сопоставимых сделок или сопоставимых организаций (в зависимости от выбранного метода) и расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности). На основании полученных результатов исследования определяется соответствие цен (рентабельности) в анализируемой сделке рыночному интервалу цен или рентабельности.

Следует отметить, что в соответствии с пунктом 4 статьи 105.9 Кодекса интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки.

Согласно пункту 7 статьи 105.8 Кодекса, при расчете интервала рентабельности используется информация, имеющаяся по состоянию на момент совершения контролируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором совершена контролируемая сделка, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка (либо календарному году, в котором были установлены цены в анализируемой сделке). К такой информации относится информация налогоплательщика о совершенных им сделках с лицами, не являющимися с ним взаимозависимыми.

На этапе экономического анализа, принимая во внимание выбранные источники информации и выводы функционального анализа, осуществляется поиск сделок (организаций), которые должны удовлетворять требованиям сопоставимости. При подготовке документации следует документировать результаты проведенного исследования с указанием на использованные источники информации и показатели, на основании которых сделан вывод о сопоставимости с анализируемой сделкой, с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок (сопоставимых организаций).

После того как поиск сделок (организаций) осуществлен, исключаются сделки (организации), по которым представлено недостаточно информации, и анализируются функции, риски и использованные активы по сделкам (организациям), которые представляют наиболее сопоставимыми.

Согласно пункту 3 статьи 105.5 Кодекса, в случае, если коммерческие и (или) финансовые условия

сопоставляемых сделок отличаются от коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки, такие сделки могут быть признаны сопоставимыми с анализируемой сделкой, если различия между указанными условиями анализируемой и сопоставляемых сделок не оказывают существенного влияния на их результаты или если такие различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок к условиям и (или) результатам сопоставляемых сделок или анализируемой сделки.

С учетом выявленных различий осуществляются корректировки в целях обеспечения сопоставимости сделок (организаций) в части коммерческих и (или) финансовых условий сделок согласно положениям, предусмотренным пунктом 4 статьи 105.5 Кодекса и (или) статьи 105.8 Кодекса, в частности в целях корректировки различий в показателях дебиторской и кредиторской задолженности, товарно-материальных запасов. Корректировки результатов экономического анализа, осуществленные налогоплательщиком, а также их обоснование подлежат документированию.

Далее на основании полученной выборки сопоставимых сделок (организаций) производится расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке в порядке статьи 105.9 Кодекса (статьи 105.8 Кодекса). На основании полученного интервала рыночных цен (интервала рентабельности) определяется соответствие или несоответствие цен (рентабельности) в контролируемых сделках данному интервалу.

При этом при расчете интервала рыночных цен (интервала рентабельности) следует учитывать особенности признания цен рыночными для целей налогообложения при применении регулируемых цен, установленные статьей 105.4 Кодекса.

При выявлении отклонения цен (рентабельности) в контролируемых сделках от рассчитанного интервала рыночных цен (интервала рентабельности) производятся корректировки налоговой базы и сумм налога.

Таким образом, результатом проведения исследования на данном этапе является обоснование соответствия цены (рентабельности) в контролируемой сделке рассчитанному интервалу рыночных цен (рыночному интервалу рентабельности) либо обоснование осуществленных корректировок в случае несоответствия рассчитанному интервалу.

Следует отметить, что необходимо сохранять первичную выгрузку при осуществлении поиска сопоставимых цен (организаций), т.к. сведения, содержащиеся в источниках информации, могут подлежать постоянному обновлению. В этой связи возможны существенные различия при осуществлении выгрузки в различные периоды времени (в момент проведения исследования и в момент проведения проверки), например, в числе сопоставимых организаций.

Ежегодный пересмотр результатов экономического анализа следует производить не только исходя из обновления статистических данных ранее отобранных сопоставимых организаций, но и на основании повторного поиска сопоставимых организаций на рынке, в связи с тем, что в течение года не исключена возможность появления на рынке иных сопоставимых организаций, которые не были ранее включены в выборку.

8. Документирование.

Следует отметить, что принятие решения об организации процесса подготовки документации или решения о подготовке документации на проектной основе зависит от объемов и сложности совершаемых контролируемых сделок. При этом необходимо прилагать необходимые усилия по подготовке надлежащей документации.

В зависимости от сложности контролируемой сделки (группы однородных сделок), ее периодичности и в целом осуществляемой деятельности возможен выбор как централизованного, так и децентрализованного подхода к подготовке документации.

Представляется целесообразным организовать процесс подготовки документации, согласно которому может подготавливаться общая часть документации, содержащая отдельные разделы (например, разделы 1, 2 рекомендаций по содержанию документации, приведенные в приложении 1), которые не требуется обновлять при условии отсутствия существенных изменений на рынке (в сфере деятельности) и при сохранении существенных условий контролируемых сделок. При этом в рамках остальных разделов необходимо на ежегодной основе осуществлять те же этапы анализа с целью обеспечения достоверности и полноты представляемой информации в документации.

Для своевременной подготовки документации согласно рекомендуемым разделам, приведенным в приложении 1, необходимо документировать результаты, полученные по итогам рекомендуемых этапов подготовки документации, непосредственно при выполнении соответствующих исследований. При этом

важнейшими элементами являются анализ сферы деятельности сторон анализируемой сделки, функциональный, экономический анализ и выбор метода, используемого при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, с указанием на использованные источники, критерии сопоставимости и иные факторы сопоставимости, имеющие значение при проведении исследования. Для этого следует подготовить копии соответствующих документов, осуществить описание порядка выполнения того или иного этапа подготовки, произвести выгрузки из баз данных в формате, предназначенном для хранения, и совершить иные действия, направленные на документирование результатов проведения исследования. Необходимо должным образом подготовить документальные результаты применения выбранного метода, в том числе осуществленные выборки сделок (организаций), с описанием факторов сопоставимости, которые использовались при анализе, произведенные расчеты, бухгалтерскую отчетность сопоставимых организаций.

Следует отметить возможность подготовки одной документации по долгосрочным договорам (более 1 года) без ежегодного обновления в случае, если существенные условия таких долгосрочных сделок остаются неизменными в течение всего срока действия договора, и для осуществления которых, в том числе, привлекается финансирование с условием сохранения процентной ставки при соблюдении условий договоров.

9. Внедрение и мониторинг.

Согласно пункту 1 статьи 105.15 Кодекса, налогоплательщик обязан составлять и представлять документацию относительно конкретной сделки (группы однородных сделок) по требованию ФНС России, но не ранее 1 июня года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

С целью обеспечения стабильности применения выбранной методологии по контролируемой сделке и актуальности предоставляемых сведений документация должна пересматриваться на ежегодной основе, что также подразумевает организацию специального процесса.

В целях обеспечения сохранности документации, предусмотренной статьей 105.15 Кодекса, необходимо руководствоваться подпунктом 8 пункта 1 статьи 23 Кодекса, согласно которому следует в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов.
