**Трансфертное ценообразование**

**Трансфертная цена** – это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний. Деятельность по установлению цен между такими компаниями называется трансфертным ценообразованием. Трансфертные цены позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Это наиболее простая и распространенная схема минимизации уплачиваемых налогов.

Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ (вступил в силу с 01.01.2012), Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», предусматривающий полномочия ФНС России по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

Положения Раздела V.1 Кодекса находятся в тесной взаимосвязи с подходами, заложенными в Руководстве ОЭСР (OECD Transfer Pricing guidelines 2010), которые широко используются в практике работы ведущих зарубежных налоговых администраций.

**Информация о контролируемых сделках**

***ВАЖНО!!!* Контролируемыми признаются сделки между российскими взаимозависимыми лицами, при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:**

* сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 миллиард рублей;
* одна из сторон сделки является налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах, и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны сделки объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах;
* хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе других лиц, являющихся сторонами указанной сделки, есть лицо, не применяющее указанные специальные налоговые режимы;
* хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 процентов в соответствии с пунктом 5.1 статьи 284 Кодекса, при этом другая сторона (стороны) сделки не освобождена (не освобождены) от этих обязанностей и не применяет (не применяют) налоговую ставку 0 процентов по указанным обстоятельствам;
* хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны или участником свободной экономической зоны, налоговый режим в которых предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации), при этом другая сторона (стороны) сделки не является (не являются) резидентом такой особой экономической зоны или участником такой свободной экономической зоны; (пп. 5 в ред. Федерального закона от 29.11.2014 N 379-ФЗ)
* сделка удовлетворяет одновременно следующим условиям:
* - одна из сторон сделки является налогоплательщиком, указанным в пункте 1 статьи 275.2 Кодекса, и учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со статьей 275.2 Кодекса;
* - любая другая сторона сделки не является налогоплательщиком, указанным в пункте 1 статьи 275.2 Кодекса, либо является налогоплательщиком, указанным в пункте 1 статьи 275.2 Кодекса, но не учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со статьей 275.2 Кодекса;
* (пп. 6 п. 2 ст. 105.14 Кодекса введен Федеральным законом от 30.09.2013 N 268-ФЗ)».
* хотя бы одна из сторон сделки является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, в размере 0 процентов и (или) пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 284.3 Кодекса. (пп. 7 введен Федеральным законом от 30.09.2013 N 267-ФЗ)
* хотя бы одна из сторон сделки является исследовательским корпоративным центром, указанным в Федеральном законе "Об инновационном центре "Сколково" (далее в настоящем Кодексе - исследовательский корпоративный центр), применяющим освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 145.1 части второй настоящего Кодекса. (пп. 8 введен Федеральным законом от 28.12.2016 № 475-ФЗ);
* хотя бы одна из сторон сделки применяет в течение налогового периода инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций, предусмотренный статьей 286.1 настоящего Кодекса. (пп. 9 введен Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ).

К сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются следующие сделки:

* совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми (с учетом особенностей, предусмотренных настоящим подпунктом). Указанная в настоящем подпункте совокупность сделок приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами, не принимая во внимание наличие третьих лиц, с участием (при посредничестве) которых совершается такая совокупность сделок, при условии, что такие третьи лица, не признаваемые взаимозависимыми и принимающие участие в указанной совокупности сделок:
* - не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;
* - не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;
* сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли;
* сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса. В целях настоящего подпункта, если деятельность российской организации образует постоянное представительство в государстве или на территории, включенных в перечень, указанный в настоящем подпункте, и анализируемая сделка связана с этой деятельностью, то в части этой анализируемой сделки такая организация рассматривается как лицо, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в указанный перечень.

Типы сделок и суммы доходов по сделкам, совершенным с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за соответствующий календарный год, при превышении которых указанные сделки признаются контролируемыми, перечислены в статье 105.14 НК РФ.

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 НК РФ.

Сделки между взаимозависимыми лицами и приравненные к ним сделки не признаются контролируемыми в случаях, указанных в п. 4 ст. 105.14 НК РФ:

***ВАЖНО!!!***

1. сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с Кодексом (за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);  
   (пп. 1 в ред. Федерального закона от 16.11.2011 N 321-ФЗ)
2. сторонами которых являются лица, удовлетворяющие одновременно следующим требованиям

*- указанные лица зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации;*

*- указанные лица не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации;*

*- указанные лица не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов Российской Федерации;*

*- указанные лица не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций;*

*- отсутствуют обстоятельства для признания совершаемых такими лицами сделок контролируемыми в соответствии с подпунктами 2 - 7 пункта 2 статьи 105.14 Кодекса;(в ред. Федерального закона от 30.09.2013 N 267-ФЗ)*

1. сделки между налогоплательщиками, указанными в пункте 1 статьи 275.2 настоящего Кодекса, совершаемые ими при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, в отношении одного и того же месторождения (участка недр - до выделения на соответствующем участке недр первого нового морского месторождения углеводородного сырья)  
   (пп. 3 введен Федеральным законом от 30.09.2013 № 268-ФЗ; в ред. Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ)
2. межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней (включительно);  
   (пп. 4 введен Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ)
3. в области военно-технического сотрудничества Российской Федерации с иностранными государствами, осуществляемого в соответствии с Федеральным законом от 19 июля 1998 года N 114-ФЗ "О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами".(пп. 5 введен Федеральным законом от 02.04.2014 N 52-ФЗ)»
4. сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками; (пп. 6 введен Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ)
5. сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация.(пп. 7 введен Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ).

## Внутрироссийские сделки с взаимозависимыми лицами

Внутрироссийские сделки между взаимозависимыми лицами приведены в пункте 2 статьи 105.14 НК РФ. Для них предусмотрены пороговые значения сумм доходов по сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами), при превышении которых за соответствующий календарный год сделки между этими лицами признаются контролируемыми.

***ВАЖНО!!!*** *Контролируемыми признаются сделки между взаимозависимыми лицами, в случае если местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по такой сделке является Российская Федерация (п. 2 ст. 105.14 НК РФ).*

**1 млрд. руб**. - сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год после превышения которой, сделки с этим лицом признаются контролируемыми (подпункт 1 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ).

**100 млн. руб.** - сумма доходов по сделкам, одной из сторон которых является лицо, применяющее один из специальных налоговых режимов в виде ЕСХН или ЕНВД. При этом в числе других лиц, являющихся сторонами сделки, есть лицо, не применяющее указанные спец. режимы (подпункт. 3 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ).

После превышения указанной суммы сделки между указанными лицами признаются контролируемыми.

**60 млн. руб.** - сумма доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами, перечисленным в пп. 2, 4 - 9 п. 2 ст. 105.14 НК РФ (с плательщиками НДПИ; с организациями, освобожденными от уплаты налога на прибыль или применяющими нулевую ставку по этому налогу; с резидентами особых экономических зон (ОЭЗ)). Доходы по ним суммируются. Если полученная сумма превысит 60 млн. руб., то все сделки между этими лицами будут считаться контролируемыми.

***ВАЖНО!!!*** *Положение подпункта 5 пункта 2 статьи 105.14 (о сделках с резидентами ОЭЗ) применяется с 1 января 2014 года (п. 4 ст. 4 Федерального закона от 18.07.11 № 227-ФЗ).*

## Внешнеэкономические сделки

Контролируемыми признаются внешнеэкономические сделки между взаимозависимыми лицами вне зависимости от суммы доходов по таким сделкам за соответствующий календарный год.

Под налоговый контроль подпадают также внешнеэкономические сделки, поименованные в подпунктах 2, 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ. Это сделки с определенной номенклатурой товаров: с нефтью и продуктами ее переработки, черными и цветными металлами, минеральными удобрениями, драгметаллами и драгоценными камнями. А также сделки с офшорными компаниями (Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н).

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.14 НК РФ, сделки признаются контролируемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн. руб.

# Соглашения о ценообразовании

В связи с принятием Федерального закона от 21.07.2014 № 221-ФЗ «О внесении изменений в главу 25.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» с 1 января 2015 г. размер государственной пошлины за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании, заявления о внесении изменений в соглашение о ценообразовании уплачивается в размере 2 000 000 руб.

Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения представляет собой соглашение между налогоплательщиком, отнесенным в соответствии со статьей 83 НК РФ к категории крупнейших налогоплательщиков, и ФНС России о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках в целях обеспечения соблюдения положения пункта 1 статьи 105.3 НК РФ.

В письме от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ ФНС России проинформировала налогоплательщиков о порядке рассмотрения обращений о заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения. Заключение соглашения о ценообразовании позволяет налогоплательщикам и налоговым органам: согласовать позиции относительно порядка определения цен и (или) применения методов ценообразования для целей налогообложения к конкретным контролируемым сделкам (группам однородных сделок), в том числе еще до их совершения; минимизировать возможные разногласия по спорным вопросам, связанным с определением цен для целей налогообложения.

## Документы, представляемые в ФНС России для целей заключения соглашений о ценообразовании

1. сопроводительные документы к заявлению о заключении соглашения о ценообразовании (пп. 1-7 п. 1 ст. 105.22 НК РФ);
2. документы (приложения к проекту соглашения), обосновывающие методологию определения цен для целей налогообложения, изложенную в проекте соглашения (пп. 8 п. 1 ст. 105.22 НК РФ)

***ВАЖНО!!!*** *См. приложение 4 к письму ФНС России от 12.01.2012 № ОА4-13/85@.*

1. первичные документы, подтверждающие факты, изложенные в проекте соглашения и обосновывающей его документации (п. 3 ст. 105.22 НК РФ)

***ВАЖНО!!!*** *Представляются по запросу ФНС России после получения заявления о заключении соглашения и анализа представленного пакета документов.*

## Предварительное обсуждение основных положений соглашения о ценообразовании

С целью оценки целесообразности обращения с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании, обеспечения его более качественной подготовки, сокращения сроков рассмотрения заявления, а также для уточнения требований ФНС России к составу и содержанию документов и материалов, необходимых для заключения соглашения, налогоплательщик может обратиться в ФНС России для предварительного обсуждения основных положений проекта соглашения.

Во время предварительного обсуждения налогоплательщик может в виде презентации или в иной удобной форме изложить:

* сущность и фактические обстоятельства контролируемой сделки (группы однородных сделок), которая может являться предметом соглашения;
* описание хозяйственной деятельности сторон контролируемой сделки (группы однородных сделок), налоговыми резидентами каких государств они являются, являются ли стороны контролируемой сделки (группы однородных сделок) взаимозависимыми лицами, характер взаимозависимости;
* предполагаемую методологию определения цен для целей налогообложения, источники информации и иные сведения, которые налогоплательщик посчитает необходимым указать.

***ВАЖНО!!!*** *Для организации предварительного обсуждения необходимо направить письмо в Управление трансфертного ценообразования ФНС России посредством электронной почты, факсимильной связи или почтовым отправлением.*

В заголовке письма указывается: «Предварительное обсуждение соглашения о ценообразовании». В тексте письма также необходимо указать контактные данные лиц, которые примут участие в предварительном обсуждении, а именно: наименование организации, ФИО и должность контактного лица, телефон и адрес электронной почты, документы, подтверждающие полномочия лиц, участвующих в обсуждении.

## https://www.nalog.ru/images/new/transfert.jpgПроцесс рассмотрения проектов соглашений о ценообразовании

## Документирование контролируемых сделок

## Уведомление о контролируемых сделках

Налогоплательщик подает уведомление в тот налоговый орган, в котором состоит на налоговом учете, т. е. по месту своего нахождения (юридические лица) либо жительства (граждане/физические лица). Организации, отнесенные к крупнейшим налогоплательщикам, направляют уведомление в налоговый орган по месту учета в качестве таковых.

***ВАЖНО!!!*** *В соответствии с п. 4 ст. 2 Федерального закона от 05.04.2012 № 39-ФЗ уведомление о контролируемых сделках, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ в 2012 году, направляется налогоплательщиком в налоговый орган в срок не позднее 20 ноября 2013 года.*

**20 мая** срок подачи уведомления налоговых органов о контролируемых сделках, совершенных в течение календарного года (п. 2 ст. 105.16 НК РФ).

## Документация в целях налогового контроля

***ВАЖНО!!!*** *Если сделка не признается контролируемой в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, то положения ст. 105.16 НК РФ (направление уведомления) и ст. 105.17 НК РФ (налоговый контроль) в отношении такой сделки не применяются.*

Налогоплательщик по требованию налогового органа обязан представить документацию относительно конкретной однородной сделки (группы однородных сделок) в порядке, установленном п. 1 ст. 105.15 НК РФ.

**1 июня** года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки – дата, с которой налоговые органы вправе истребовать документацию относительно конкретной сделки или группы однородных сделок (п. 3 ст. 105.15 НК РФ).

В письме от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ ФНС России проинформировала налогоплательщиков о порядке подготовки и представления документации в целях налогового контроля и ее содержании.

### Рекомендуемые этапы подготовки документации относительно контролируемой сделки

1 **Идентификация и анализ контролируемых сделок**

На данном этапе осуществляется выявление контролируемых сделок в соответствии с условиями признания сделок контролируемыми, предусмотренными положениями ст. 105.14 НК РФ.

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.

3. **Описание основных характеристик сферы (вида) деятельности лица, совершившего контролируемую сделку**

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).

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

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

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.

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 НК РФ.

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.

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.

9 **Внедрение и мониторинг**

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.

Порядок проверки налоговыми органами сделок между взаимозависимыми лицами регулируется ст. 105.17 НК РФ.

***ВАЖНО!!!*** *Контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок (п.1 ст. 105.17 НК РФ).*

**Корректировка налоговой базы исходя из рыночных цен**

В статье 105.3 НК РФ установлены общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами.

Налогоплательщикам предоставляется право самостоятельно корректировать налоговые обязательства исходя из рыночных цен. При заключении сделки между взаимозависимыми лицами на условиях, при которых применяемая цена отклоняется от рыночной, налогоплательщик может самостоятельно скорректировать базу и доплатить налоги, если несоответствие цен повлекло занижение указанных налогов или завышение суммы убытка (п. 6 ст. 105.3. НК РФ).

Налогоплательщик вправе уплачивать НДС, НДПИ и авансовые платежи по налогу на прибыль организаций (или НДФЛ) за налоговые периоды, заканчивающиеся в течение календарного года, исходя из фактической цены сделки с взаимозависимым лицом. Однако по истечении календарного года налогоплательщик вправе самостоятельно откорректировать налоговую базу и доплатить налоги исходя из рыночных цен.

Российскими организациями – налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки при исчислении налога, указанных в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ, могут быть применены цены, на основании которых налогоплательщиком осуществлена самостоятельная корректировка налоговой базы и суммы налога (убытка) в случае, предусмотренном пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ (п.1 ст.105.18 НК РФ).

В этом случае российская организация – налогоплательщик, являющаяся другой стороной контролируемой сделки, вправе применить симметричную корректировку при условии, что налогоплательщик, являющейся первой стороной сделки и осуществивший самостоятельную корректировку, представил налоговую декларацию, в которой отражена соответствующая корректировка, и погасил сумму недоимки, возникшей в результате такой корректировки (при ее наличии) (пп.2 п.2 ст.105.18 НК РФ).

Для целей применения симметричных корректировок не осуществляются корректировки регистров налогового учета и первичных документов. В этом случае симметричные корректировки отражаются в налоговых декларациях по налогам, указанным в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ, представленных по итогам налогового периода, за который налогоплательщик самостоятельно осуществил корректировку налоговой базы и суммы налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ.

В случае, если налогоплательщик, являющийся другой стороной контролируемой сделки, осуществил симметричную корректировку в соответствии с налоговой декларацией, представленной налогоплательщиком, осуществившим самостоятельную корректировку в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ, а впоследствии этим налогоплательщиком была представлена уточненная декларация с уменьшением налоговой базы и (или) суммы налога, налогоплательщик, являющийся другой стороной контролируемой сделки, должен произвести соответствующую обратную корректировку (п.12 ст.105.18 НК РФ).

## Корректировка налога на прибыль организаций

Приказом ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@ (зарегистрирован в Минюсте России 27.10.2016 № 44161) утверждены форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядок ее заполнения, а также формат представления указанной налоговой декларации в электронной форме.

Новая форма декларации по налогу на прибыль предусматривает Лист 08 «Доходы и расходы налогоплательщика, осуществившего самостоятельную (симметричную, обратную) корректировку». На листе указывается вид корректировки, сведения о стороне контролируемой сделки, а также сумма корректировки налоговой базы в разрезе соответствующих показателей (доходы от реализации, внереализационные доходы, расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, внереализационные расходы).

В случае, если налоговая декларация, в которой отражена симметричная корректировка, представлена в налоговый орган после наступления срока подачи уведомления о контролируемых сделках, одновременно с указанной налоговой декларацией другая сторона сделки представляет документы (сведения) в отношении произведенной самостоятельной корректировки, которые были предоставлены первой стороной сделки в порядке пункта 10 статьи 105.18 НК РФ (включая документы (сведения), подтверждающие факт исполнения обязанности по уплате налога) (п.11 ст.105.18 НК РФ).

## Корректировка налога на доходы физических лиц

Изменения и дополнения в форму налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц внесены приказом ФНС России от 24.12.2014 № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме» (зарегистрирован в Минюсте России 30.01.2015 № 35796).

Лист В «Доходы, полученные от предпринимательской, адвокатской деятельности и частной практики» формы налоговой декларации формы 3-НДФЛ дополнен пунктом 5 «Информация о самостоятельной корректировке налоговой базы в соответствии с положениями пункта 6 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации». Указанный пункт формы 3-НДФЛ подлежит заполнению только теми налогоплательщиками, которые произвели самостоятельную корректировку налоговой базы и суммы налога на доходы физических лиц по итогам истекшего налогового периода в соответствии с положениями пункта 6 статьи 105.3 НК РФ в случае применения в сделках с взаимозависимыми лицами цен товаров (работ, услуг), не соответствующих рыночным ценам, если указанное несоответствие повлекло занижение сумм налога (авансовых платежей).

При этом в подпункте 5.1 формы 3-НДФЛ указывается сумма скорректированной налоговой базы, если в отчетном налоговом периоде была осуществлена такая корректировка; в подпункте 5.2 - сумма скорректированного налога, если в отчетном налоговом периоде была осуществлена корректировка налоговой базы.

## Корректировка налога на добавленную стоимость

Приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» (зарегистрирован в Минюсте России 15.12.2014 № 35171) раздел 3 формы налоговой декларации дополнен строками 105 – 109, в которых отражается корректировка реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав по соответствующим ставкам налога, а также корректировка реализации предприятия в целом как имущественного комплекса, на основании пункта 6 статьи 105.3 НК РФ.

Согласно пункту 38.6 Порядка заполнения налоговой декларации в графах 3 и 5 по строкам 105 - 109 отражаются суммы корректировки налоговых баз и сумм налога по соответствующим налоговым ставкам в случае применения налогоплательщиком в контролируемых сделках цен товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствующих пункту 1 статьи 105.3 НК РФ.

Сумма налога, отражаемая по строкам 105 и 106 в графе 5 при применении налоговых ставок 18 и 10 процентов, рассчитывается путем умножения суммы, отраженной в графе 3, соответственно, на 18 или 10 и деления на 100.

Сумма налога, отражаемая по строкам 107 и 108 в графе 5 при применении налоговых ставок 18/118 или 10/110 рассчитывается путем умножения суммы, отраженной в графе 3, на 18 и деления на 118 или путем умножения на 10 и деления на 110.

## Корректировка налога на добычу полезных ископаемых

Приказом ФНС России от 14.05.2015 № ММВ-7-3/197@ (зарегистрирован в Минюсте России 04.06.2015 № 35541) утверждены форма налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядок ее заполнения, а также формат представления указанной налоговой декларации в электронной форме.

В Разделе 4 налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых «Данные, служащие основанием для исчисления и уплаты налога, при добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья» предусмотрены специальные дополнительные строки 120 и 150, в которых указываются, соответственно, скорректированные на основании пункта 6 статьи 105.3 НК РФ выручка от реализации добытого полезного ископаемого и сумма исчисленного налога.

Кроме того, в Разделе 5 «Данные, служащие основанием для исчисления и уплаты налога, за исключением углеводородного сырья (кроме попутного газа) и угля» налоговой декларации также предусмотрены специальные дополнительные строки 110 и 160 для отражения скорректированных на основании пункта 6 статьи 105.3 НК РФ выручки от реализации добытого полезного ископаемого и суммы исчисленного налога соответственно.

## Представление пояснительной записки

Одновременно с представлением в общеустановленном порядке налоговых деклараций (уточненных налоговых деклараций), в которых отражены самостоятельные корректировки, осуществленные в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ, ФНС России рекомендует направлять в налоговый орган пояснительную записку с информацией об осуществлении самостоятельной (симметричной, обратной) корректировки, а также со сведениями о сделках, в отношении которых произведена корректировка: номер и дата договора; стоимость предмета сделки, указанная в договоре; стоимость предмета сделки для целей налогообложения; сумма произведенной корректировки; сведения о взаимозависимых участниках сделки (ИНН, наименование налогоплательщика) и иная значимая, по мнению налогоплательщика, информация.

Информация, отражаемая в пояснительной записке, необходима для разграничения предмета контроля между ФНС России и территориальными налоговыми органами, а также позволит сократить объем переписки между налогоплательщиками и налоговыми органами.