

**Ключевые слова:**

налоговый мониторинг,  
налоговые риски,  
налоговая оптимизация  
в холдинговых структурах,  
уведомление  
о контролируемых сделках

**А. С. Кизимов**, к. э. н.,  
государственный советник РФ 3-го класса, Минфин России  
(e-mail: p1509\_ka@minfin.ru)

**Н. А. Кузьмина**, к. э. н.,  
советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса,  
Минфин России  
(e-mail: nadinka.21@mail.ru)

**М. В. Скакунова**,  
референт государственной гражданской службы РФ 3-го класса,  
Минфин России  
(e-mail: masha9512@mail.ru)

# Уведомление о контролируемых сделках как информационная база налогового мониторинга ХОЛДИНГОВ

*В России с 2012 г. введены новые правила налогообложения при трансфертном ценообразовании, неотъемлемой частью которых стало требование об ежегодном декларировании сделок, совершенных налогоплательщиками со взаимозависимыми лицами, и сделок, приравненных к таковым. В соответствующем уведомлении налогоплательщики должны раскрывать информацию о предмете сделок, их участниках, а также о суммах полученных доходов и произведенных расходов.*

С момента утверждения формы уведомления и порядка ее заполнения<sup>1</sup> ведутся активные дискуссии по поводу избыточной детализации информации о контролируемых сделках. При этом в ходе освоения новых правил трансфертного ценообразования на первый план вышли вопросы заполнения уведомлений, среди которых наиболее остро стоит вопрос о раскрытии информации по каждому предмету сделки, с указанием даты совершения сделок. Как результат, на практике

---

<sup>1</sup> Приказ ФНС от 27 июля 2012 г. N ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме».

у компаний со значительной номенклатурой товаров количество листов уведомлений может достигать несколько сотен тысяч, что увеличивает административную нагрузку на налогоплательщиков и одновременно усложняет налоговый контроль.

Со стороны компаний, как правило, основные налоговые риски обусловлены сложно структурированными сделками внутри вертикально интегрированных компаний и связаны с вопросами трансфертного ценообразования, «тонкой капитализации», различными формами налоговой оптимизации через соглашения об избежании двойного налогообложения.

В связи с этим целесообразно рассмотреть опыт иностранных государств по осуществлению налогового мониторинга.

Мировая практика показывает, что налоговые службы в ходе своей деятельности сталкиваются с необходимостью создания эффективной системы налогового мониторинга и налогового администрирования. Налоговые ведомства иностранных государств используют различные подходы для идентификации высокорисковых сделок.

Важнейшая роль в системе налогового контроля отводится созданию информационной базы для выявления высокорисковых сделок. Как показал проведенный анализ, уведомления о сделках между взаимозависимыми лицами являются во многих случаях основополагающими при формировании такой информационной базы. При этом предоставление уведомлений выступает базисной составляющей контроля за трансфертным ценообразованием<sup>2</sup>.

Исследование показало, что уведомления о контролируемых сделках предусмотрены в 14 странах ОЭСР (из 34), в 15 странах «Большой Двадцатки» (из 19) и во всех странах БРИКС. При этом необходимо отметить, что в большинстве стран предусмотрена отдельная форма по декларированию контролируемых сделок. В других странах, например, Египте, Норвегии и Уругвае, такой формы не предусмотрено, и информация по контролируемым сделкам предоставляется в виде приложения к годовой налоговой декларации по корпоративному налогу на прибыль.

Большинство стран применяют единую форму уведомления для всех сторон сделки. В то же время в США предусмотрены две формы уведомления: для входящих контролируемых сделок и для исходящих контролируемых сделок. А в Новой Зеландии существует форма уведомлений для трех разных сторон: для компаний, входящих в иностранную транснациональную корпорацию, для новозеландской транснациональной корпорации и для подразделений иностранных компаний.

Уведомление предоставляется налогоплательщиками, совершившими сделки, которые подпадают под контроль при соответствии условиям, установленным национальным законодательством. В перечне таких условий:

- взаимозависимость лиц;
- совершение сделки с иностранным контрагентом;
- превышение установленного суммового критерия (финансового порога).

При этом последнее условие в ряде стран имеет первостепенное значение. Так, в Австралии, Дании, Канаде, Китае, Норвегии и Уругвае предусмотрен суммовой порог (как правило, в диапазоне от \$1 до 5 млн), при превышении которого подается уведомление о контролируемых сделках. Наличие суммового критерия

---

<sup>2</sup> См. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций от 27 июля 1995 г.; Практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, подготовленное к заседанию ООН 15 октября 2012 г.

связано с необходимостью выявления наиболее высокорисковых сделок; это призвано облегчить работу налогоплательщикам при подготовке информации и налоговым органам — при ее обработке.

Анализ показал, что формы уведомлений отличаются по странам, но вместе с тем можно выделить их основные структурные компоненты. Как правило, форма уведомления содержит следующие элементы:

- тип сделок с соответствующей суммой операций;
- сведения о контрагентах по сделкам;
- методы ценообразования;
- финансовые показатели, характеризующие деятельность компании;
- дополнительная информация о компании и ее хозяйственной деятельности.

Раскрытие информации по типу сделок в формах уведомлений всех стран предусмотрено в следующем разрезе (табл. 1):

1. реализация (приобретение) материальных активов;
2. предоставление услуг;
3. операции с нематериальными активами;
4. финансовые операции;
5. инвестиционные операции.

Таблица 1

**Типы сделок, информация о которых  
подлежит раскрытию в уведомлениях**

| Тип сделки   | Страны, в которых сумма доходов (расходов) отражается |   |
|--|---|---|
|  | в виде итоговой суммы по компании                     | в разрезе контрагентов  |
| Материальные активы (в т. ч. товары и текущие активы, основные средства)         | Австралия, Малайзия, Новая Зеландия, Финляндия        | Венесуэла, Вьетнам, Египет, Канада, Китай, США, Уругвай, Япония |
| Аренда/рента/лизинг  | Австралия, Малайзия, Новая Зеландия                   | Вьетнам, Канада, Китай, Новая Зеландия, США                     |
| Внутригрупповые услуги (в т. ч. управленческие, маркетинговые, инженерные и др.) | Австралия, Малайзия, Новая Зеландия                   | Вьетнам, Канада, Китай, Новая Зеландия, США                     |
| НИОКР  | Австралия, Малайзия, Новая Зеландия                   | Вьетнам, Канада, США  |
| Нематериальные активы (в т. ч. роялти, лицензии/франшизы)                        | Австралия, Малайзия, Новая Зеландия, Финляндия        | Венесуэла, Вьетнам, Египет, Канада, Китай, США, Япония          |
| Процентные выплаты   | Австралия, Малайзия, Новая Зеландия, Финляндия        | Венесуэла, Египет, Канада, Китай, США                           |
| Страхование  | Австралия, Новая Зеландия                             | Венесуэла, Египет, Канада, США                                  |
| Предоставление гарантий и поручительств  | Малайзия, Новая Зеландия, Финляндия                   | -   |
| Инвестиции   | -   | Канада, Китай, США, Япония                                      |
| Дивиденды  | -   | Канада, Китай, США  |

Источник: составлено авторами по данным форм отчетности.

В отличие от ряда стран, в Дании и Норвегии отражается не точное суммовое значение доходов или расходов, а указывается интервал, в который попадает данная сумма.

В форме уведомления Китая информация раскрывается еще и по сделкам с независимыми лицами (неконтролируемым сделкам). Предоставление информации в таком разрезе позволяет до выхода к налогоплательщику на соответствующую проверку оценить существенные отклонения по сделкам с зависимыми лицами и уменьшает административную нагрузку на налогоплательщиков по представлению дополнительной информации.

Информация по указанным типам сделок может предоставляться в следующей детализации (рис. 1):

- агрегированно по видам операций налогоплательщика со всеми взаимозависимыми контрагентами (т. е. на уровне типа сделки);
- в разрезе каждого зависимого контрагента (на уровне контрагента);
- в разрезе каждой сделки (на уровне предмета сделки).

Рисунок 1



Источник: составлено авторами.

При этом в Китае детализированную информацию по сделке и в разрезе контрагентов заполняют лишь те налогоплательщики, у которых сумма доходов или расходов по контролируемым сделкам по одному контрагенту превышает 10-процентный порог от общего объема выручки.

Следующий блок, который подлежит отражению в уведомлениях, — это блок, содержащий информацию о методах трансфертного ценообразования. Необходимо отметить, что при совершении контролируемых сделок такая информация подлежит отражению в формах уведомлений не всех стран. Так, сведения о методах раскрываются в Австрии, Венесуэле, Вьетнаме, Египте, Китае, Новой Зеландии, США, Уругвае и Японии.

В ряде стран в форме уведомления отражаются финансовые показатели, характеризующие деятельность налогоплательщика, среди которых — ROI, EBIT, общая стоимость активов, валовая прибыль и иная информация, например, дебиторская и кредиторская задолженность, займы, субсидии, приобретение долей в иных компаниях (табл. 2).

**Финансовые показатели,  
характеризующие общую деятельность компаний**

| Финансовый показатель  | Страны   |
|--|--|
| ROI  | Финляндия  |
| ЕВИТ   | Новая Зеландия, Финляндия, Япония  |
| Дебиторская задолженность                                    | Вьетнам, Канада, Малайзия, Норвегия, США, Финляндия  |
| Кредиторская задолженность<br>(в т. ч. числе торговые займы) | Вьетнам, Канада, Малайзия, Норвегия, США, Финляндия  |
| Долгосрочные кредиты и займы                                 | Австралия, Вьетнам, Дания, Египет, Канада, Китай, Малайзия, Норвегия, США, Финляндия, Япония |
| Краткосрочные кредиты и займы                                | Австралия, Вьетнам, Дания, Египет, Канада, Китай, Малайзия, США, Финляндия, Япония           |

Источник: составлено авторами по данным форм отчетности.

Отражение указанных показателей в уведомлении позволяет налоговым органам проводить оценку текущего финансового состояния компании и определять среднюю рентабельность бизнеса. Кроме того, наличие такой информации позволяет сравнивать показатели анализируемой компании с показателями компаний с аналогичными видами деятельности.

В некоторых случаях в формах уведомлений предусмотрено отражение дополнительной информации о компании и ее хозяйственной деятельности в виде ответов на поставленные вопросы, что дает более полное представление о совершенных сделках.

Таким образом, анализ международного опыта декларирования контролируемых сделок свидетельствует о том, что общемировой подход направлен на максимальное упрощение административных процедур для налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля. При этом только в одной из анализируемых форм уведомлений (Венесуэла) информация предоставляется в разрезе каждой транзакции, с указанием даты, но без детализации прочих условий. В формах уведомлений всех остальных стран указание информации по каждой сделке не предусмотрено. Правильное структурирование показателей делает формы уведомлений достаточно информативными для налоговых органов с точки зрения налогового контроля сделок.

Как было отмечено выше, анализ проводился на основании форм уведомлений, используемых в странах — членах ОЭСР, применяющих соответствующее Руководство<sup>3</sup>. В указанном Руководстве отсутствует единый подход к составлению форм уведомлений и рекомендации к показателям, подлежащим отражению в них.

На данном этапе унификации форм уведомлений о контролируемых сделках препятствуют следующие факторы:

- различия национальных законодательств;
- разные подходы к структурированию информации и к набору показателей, включенных в уведомление;
- разные стадии в применении правил налогообложения при трансфертном ценообразовании.

<sup>3</sup> *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>).

Однако, несмотря на имеющиеся различия, в существующих формах уведомлений приводятся достаточно стандартные показатели, которые позволяют отбирать высокорисковые сделки.

Сейчас в рамках актуальной работы ОЭСР обсуждается вопрос о создании единой унифицированной формы уведомлений. Решение вопроса о введении единых стандартов для форм уведомлений по контролируемым сделкам будет способствовать снижению административной нагрузки, повышению эффективности взаимодействия между государствами в сфере налогового контроля за трансграничными сделками.

Проанализировав международный опыт, можно сделать вывод, что для России необходима корректировка системы и структуры представления информации о контролируемых сделках. Создание унифицированных уведомлений позволит решить часть вопросов в осуществлении налогового мониторинга за деятельностью международных холдинговых структур и упростит налоговое администрирование.

## Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая (с изм. и доп.) / [Электронный ресурс]. — Официальный сайт «Консультант плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148342;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.6100777728047154;from=146239-0>.
2. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations / [Электронный ресурс]. — Сайт ОЭСР. — Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>.
3. Приказ ФНС от 27 июля 2012 г. № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» / [Электронный ресурс]. — Официальный сайт «Консультант плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=134785>.
4. UN Transfer Pricing Manual for Developing Countries / [Электронный ресурс]. — Сайт ООН. — Режим доступа: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/index.htm>.