

Об осуществлении налогоплательщиками самостоятельных корректировок в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ

Федеральная налоговая служба в целях реализации положений пункта 6 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 4 статьи 105.3 Кодекса Федеральная налоговая служба, при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном главой 14.5 Кодекса, проверяет полноту исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Согласно пункту 1 статьи 129.3 Кодекса неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей.

В силу переходных положений, предусмотренных пунктом 9 статьи 4 Федерального закона от 18.07.2011 №227-ФЗ, привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное статьей 129.3 Кодекса, при вынесении решений о доначислении налогов за налоговый период 2014 года, применяется в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Вместе с тем, согласно пункту 6 статьи 105.3 Кодекса налогоплательщики вправе самостоятельно скорректировать свои налоговые обязательства в связи с применением цен в сделках между взаимозависимыми лицами, не соответствующих рыночному уровню.

Налогоплательщики вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм налогов, указанных в пункте 4 статьи 105.3 Кодекса, и избежать привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное статьей 129.3 Кодекса.

Самостоятельные корректировки по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц отражаются в годовых налоговых декларациях, тогда как по налогу на добавленную стоимость и налогу на добычу полезных ископаемых — в уточненных налоговых декларациях по каждому налоговому периоду, в котором произошло отклонение цен (рентабельности), повлекшее занижение сумм одного или нескольких указанных налогов (авансовых платежей).

При этом самостоятельные корректировки производятся:

организациями одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за соответствующий налоговый период, то есть не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

физическими лицами одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц, то есть не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма недоимки, выявленной налогоплательщиком самостоятельно по результатам произведенной самостоятельной корректировки, должна быть погашена в срок — не позднее даты уплаты налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц) за соответствующий налоговый период (то есть для организаций — не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, для физических лиц — не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом).

При этом за период с даты возникновения недоимки до даты истечения установленного срока ее погашения пени на сумму недоимки не начисляются.

В связи с изменениями и дополнениями в формы налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций, налогу на доход физических лиц, налогу на добавленную стоимость, при отражении самостоятельных корректировок в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 Кодекса, необходимо учитывать следующее.

1. Налог на прибыль организаций.

Приказом ФНС России от 26.11.2014 № ММВ-7-3/600@ (зарегистрирован в Минюсте России 17.12.2014 № 35255) утверждены форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядок ее заполнения, а также формат представления указанной налоговой декларации в электронной форме.

В Приложении № 1 к Листу 02 налоговой декларации предусмотрена специальная строка 107, в которой указывается размер налоговой базы, дополнительно исчисленной налогоплательщиком на основании пункта 6 статьи 105.3 Кодекса.

В указанной строке указывается налоговая база, дополнительно исчисленная как в результате корректировки цены в сделке для целей налогообложения с применением, методов, предусмотренных статьями 105.9-105.11 Кодекса, так и в результате корректировки прибыли вследствие применения методов, предусмотренных статьями 105.12, 105.13 Кодекса. Указанное справедливо также и в отношении дополнительно исчисленной налоговой базы, определенной исходя из рыночной стоимости предмета сделки, установленной в результате независимой оценки на основании пункта 9 статьи 105.7 Кодекса.

До внесения изменений (дополнений) в форму налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации налогоплательщикам при отражении самостоятельных корректировок следует руководствоваться письмом ФНС России от 21.04.2014 № ГД-4-3/7582@.

2. Налог 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 Кодекса 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.

3. Налог 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 Кодекса.

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 Кодекса.

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.

4. Налог на добычу полезных ископаемых.

До внесения изменений (дополнений) в форму налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых налогоплательщикам при отражении самостоятельных корректировок следует руководствоваться письмом ФНС России от 14.03.2013 № ЕД-4-3/4303@.

Одновременно с представлением в общеустановленном порядке налоговых деклараций (уточненных налоговых деклараций), перечисленных в пунктах 1-4 настоящего письма, в которых отражены самостоятельные корректировки, осуществленные в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 Кодекса, ФНС России рекомендует направлять в налоговый орган пояснительную записку с информацией об осуществлении самостоятельной 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.