

Изменение налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами

П. В. Павлов,
Санкт-Петербургский
государственный университет
p-p-v@bk.ru



В 2009 г. на сайте Минфина России был размещен законопроект внесения изменений в Налоговый кодекс РФ, направленных на усиление и упорядочивание контроля применения трансфертных цен в сделках между взаимозависимыми лицами. Ожидалось, что документ будет принят и вступит в действие с 1 января 2011 г. Однако в последний момент его рассмотрение в Государственной Думе было перенесено на 2011 г.

Несмотря на то что принятие поправок по этому вопросу было в очередной раз отложено во времени, их перспектива, видимо, является неизбежной, поскольку соответствующая задача была поставлена в Бюджетном послании Президента РФ "О бюджетной политике в 2010–2012 годах".

В большинстве экономически развитых стран налоговый контроль применения трансфертных цен реализован в трех взаимодополняющих формах: *предварительный контроль* (заключение между налоговым органом и налогоплательщиком предварительного соглашения о ценообразовании), *текущий контроль* (мониторинг финансовой службой предприятия цен в сделках между взаимозависимыми лицами и их приведение к рыночному уровню) и *последующий контроль* (проверка налоговым органом соответствия трансфертных цен рыночному уровню).

В нашей стране сегодня полноценно применяется только одна форма контроля — последующая, направленная на выявление уже совершенных правонарушений.

В силу п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. При этом существует три критерия, по которым лица могут быть признаны взаимозависимыми:

- доля участия одной организации в другой составляет 20 % и более;
- одно физическое лицо подчиняется другому в силу служебного положения;

— физические лица состоят в близких семейных отношениях.

Положение о двадцатипроцентном участии соответствует принципам гражданского законодательства в части признания хозяйственных обществ зависимыми: согласно п. 1 ст. 106 ГК РФ хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Принимая ст. 20 НК РФ, законодатель, безусловно, понимал всю степень ее ограниченности, поэтому принял и исключение из правила — в силу п. 2 ст. 20 НК РФ суд может признать стороны сделки взаимозависимыми и по другим основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Между тем на практике суды неохотно применяют п. 2 ст. 20 НК РФ для признания сторон сделки взаимозависимыми. Эта тенденция отражает позицию Конституционного суда РФ (определение от 04.12.03 № 441-О): право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах (в частности, в Законе РСФСР от 22.03.91

№ 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках"), дающим определение понятию "аффилированные лица".

Требование о применении в сделках рыночных цен и порядок их определения регламентируется ст. 40 НК РФ "Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения".

При проведении процедур налогового контроля сделок с применением трансфертных цен налоговый орган имеет право проверить используемые цены на предмет их соответствия рыночному уровню.

Если налоговому органу не удастся получить информацию о цене продукции в сопоставимых независимых сделках в силу каких-либо причин, для исчисления рыночного уровня цены ему следует использовать *метод цены последующей реализации* (учитывается цена, по которой продукция была далее реализована ее покупателем с учетом его накладных расходов и обычной нормы прибыли).

Когда использовать метод цены последующей реализации также невозможно, используется *затратный метод*: рыночная цена определяется как себестоимость продукции (с учетом косвенных расходов), увеличенная на обычную для данной отрасли норму прибыли.

Санкции за использование нерыночных цен в расчетах

Трансфертные цены в сделках между взаимозависимыми лицами могут во многих случаях использоваться налогоплательщиками для оптимизации налоговых обязательств.

Существует два основных метода, позволяющие посредством искусственного управления ценами в расчетах между зависимыми лицами корректировать в меньшую сторону размер налоговых обязательств организации.

1. Использование фирм-"однодневок". Прибыль от коммерческой деятельности аккумулируется в "добросовестной" фирме, а обязательства перед третьими лицами (в частности, перед государством) — в "однодневной". При этом "однодневка" до последних дней своего юридического существования не выполняет налоговые обязательства перед государством.

2. Аккумуляция прибыли в регионах с льготным порядком налогообложения. Юридические лица, на балансе которых находятся добывающие и перерабатывающие мощности компании, "на бумаге" продают добываемые природные ресурсы псевдопосредникам, зарегистрированным в регионах с льготным порядком взимания налога на прибыль. Продажа происходит по себестоимости — т. е. там, где сами нефтепродукты физически добываются, никакой прибыли, якобы, не создается.

Налоговый кодекс РФ предусматривает два вида санкций по отношению к организациям за неправомерную минимизацию налогообложения посредством использования трансфертных цен в расчетах: штраф в размере 40 % от величины неуплаченных налогов и сборов в соответствии с п. 3 ст. 122 НК РФ и начисление пени на несвоевременно уплаченную сумму налогов (ст. 75 НК РФ).

При этом в российском налоговом праве отсутствует механизм перекрестных налоговых корректировок. Если налоговый орган принимает решение об изменении в административном порядке цен сделок в целях доначислений налоговых обязательств для одного налогоплательщика, то другой налогоплательщик — его контрагент не имеет права соразмерно уменьшить свои налоговые обязательства за проверяемый период. Например, если в результате налоговой проверки базы по налогу на прибыль и НДС для организации-продавца будут увеличены, покупатель в этой сделке не сможет на основе данного решения налогового органа уменьшить в своем налоговом учете базы по соответствующим налогам.

Основные направления изменения процедур налогового контроля

Представленный Минфином России законопроект направлен на решение двух базовых задач: внедрение в налоговое право инструментов, позволяющих налоговой службе осуществлять эффективный контроль применения трансфертных цен для целей уклонения от уплаты налогов, и приведение параметров национального налогового законодательства в соответствие с рамочными правилами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Основные изменения, готовящиеся в области контроля ценообразования в сделках между связанными сторонами, можно сгруппировать в шесть основных блоков.

Первый. Расширение понятия "взаимозависимых лиц" для целей налогового контроля.

В соответствии с законопроектом налоговые органы смогут признавать лица взаимозависимыми во внесудебном порядке по ряду дополнительных критериев:

- организации, когда одному и тому же лицу принадлежит более 20 % капитала каждой из них;
- организация и ряд ее должностных лиц (члены совета директоров, члены коллегиального исполнительного органа, лицо, единолично выполняющее роль исполнительного органа);
- организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа выполняет одно и то же лицо;
- лица в случае, если доля непосредственного участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 %.

Второй. Исключение нормы ст. 40 НК РФ о возможности применения нерыночных цен в сделках в случае, когда данное отклонение составляет не более 20 %.

Эта поправка соответствует мировому опыту и базовому документу ОЭСР в области контроля трансфертных цен – "Руководству о трансфертном ценообразовании для многонациональных предприятий и налоговых администраций", изданному в Париже в 1995 г. (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).

Документ указывает, что наличие "тихих гаваней" ("safe harbours") в национальных законодательствах, т. е. строгих математических критериев для отнесения цен сделок к нерыночным, является нежелательной практикой, хотя это и упрощает процедуры налогового контроля. Такие нормы несут значительные риски для государственных бюджетов: отклонение цены от рыночной на 20 % при больших объемах транзакций может оказать существенное влияние на условие налогообложения сделки.

Третий. Существенное сокращение перечня оснований, по которым налоговые органы смогут проверять сделки на предмет соответствия применяемых цен рыночным.

В настоящий момент налоговые органы имеют право проверять все сделки между взаимозависимыми лицами,

осуществляемые на внутреннем рынке. Предполагается, что данное право будет сохранено только в отношении операций, объем которых в течение финансового года превысит 1 млрд руб., в случае, если в данных сделках не участвуют контрагенты, применяющие НДС, ЕСХН или ЕНВД, если данные сделки не сопряжены с торговлей природными ресурсами и не осуществляются через государства, отнесенные Минфином России к числу офшорных юрисдикций.

Данный механизм позволяет сохранить за налоговыми органами право контролировать все сделки между взаимозависимыми лицами на внутреннем рынке вне зависимости от объема транзакций.

Решение о внедрении минимального лимита в размере 1 млрд руб., вероятно, продиктовано следующими факторами:

- стремлением исполнительной власти вывести малый и средний бизнес, не готовый к найму высокооплачиваемых налоговых консультантов и юристов, из поля действия поправок как минимум на период их внедрения;
- судебной статистикой, показывающей, что налоговой службе не хватает квалифицированных кадров для контроля соблюдения налогоплательщиками даже действующих норм.

В то же время поправки в Налоговый кодекс РФ предполагают, что на налогоплательщиков ляжет обязанность по документированию условий сделок с взаимозависимыми лицами и сообщению данной информации в ФНС РФ по сделкам, выручка по которым в течение года превысит 10 млн руб. Под "документированием условий" понимается составление финансовых справок о таких сделках, которые содержат информацию о контрагенте, объеме сделок, их существенных условиях, методиках расчета примененных цен и т. п. Согласно законопроекту налоговые органы получают право истребовать данные документы у налогоплательщиков не ранее 1 апреля года, следующего за годом совершения хозяйственных операций.

Четвертый. Расширение перечня информационных ресурсов, используемых для определения рыночных цен в целях налогового контроля.

Сегодня в качестве подобных источников могут использоваться только данные государственной статистики, которая нередко запаздывает или попросту отсут-

вует, что существенно ограничивает возможности налоговых органов по контролю за трансфертными ценами, поскольку в судах они зачастую бывают лишены доказательной базы.

Предполагается, что в качестве источников информации о среднерыночных ценах будут использоваться котировки мировых бирж, статистика внешней торговли, данные бухгалтерской отчетности, информация специализированных оценщиков.

Кроме того, при определении сопоставимости условий свободных сделок и сделок, условия которых будут проверяться на предмет соответствия рыночным реалиям, налоговым органам необходимо будет учитывать ряд дополнительных факторов: производственные и финансовые риски; использование нематериальных активов при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг, таких как наличие связей с контрагентами, доступ к технологиям, репутация на рынке и т. п.; бизнес-стратегии и маркетинговые политики; общеэкономические факторы, такие как инфляция, конъюнктура и др.

Пятый. Расширение инструментария расчетного исчисления рыночной цены.

В настоящий момент Налоговый кодекс РФ разрешает налоговым органам для исчисления рыночных цен использовать три метода: *метод сопоставимой неконтролируемой сделки*, *метод цены последующей реализации* (вычитание из цены перепродавца обычной нормы прибыли) и *затратный метод* (прибавление нормальной нормы прибыли к себестоимости).

Поправки предполагают, что в соответствии с мировой практикой будут внедрены дополнительные методы:

– *метод цены реализации продукта переработки* (сопоставление цены сырья, приобретенного у связанного поставщика, с ценой реализации независимому покупателю продукции следующего этапа переработки);

– *метод сопоставимой рентабельности* (сопоставление различных показателей рентабельности в контролируемых и свободных сделках, в частности рентабельности продаж, рентабельности затрат, рентабельности коммерческих и управленческих расходов, рентабельности активов);

– *метод распределения прибыли* (калькулирование совокупной прибыли от осуществления каких-либо хозяйственных операций у ряда связанных контрагентов

и ее распределение между ними в административном порядке на основе осуществляемых ими функций, используемых активов и принимаемых коммерческих рисков).

При этом за налоговыми органами будут закреплены дополнительные права, существенно упрощающие методологию применения второго и третьего дополнительных методов.

Во-первых, будет разрешено использовать не только четыре указанных выше показателя рентабельности, но и прочие показатели рентабельности в случае, если они будут более пригодны для проводимого анализа.

Во-вторых, распределение прибыли можно будет производить не только на основе оценки хозяйственных связей изучаемых налогоплательщиков, но и на основе данных отчетности независимых хозяйствующих субъектов, находящихся в аналогичной производственной цепочке.

Важно отметить, что из Налогового кодекса РФ планируется исключить требование о строгой последовательности применения методов исчисления рыночной цены.

Приоритет по-прежнему будет сохранен за *методом сопоставимых рыночных цен*, который после вступления в силу поправок можно будет использовать только при наличии информации как минимум о четырех свободных сопоставимых сделках.

В случае отсутствия данной информации будет срабатывать принятое в США и многих странах ЕС "правило лучшего метода" ("best method rule"): налоговые органы смогут применять любой разрешенный Налоговым кодексом РФ метод исчисления рыночной цены, который они сочтут наиболее релевантным в конкретной ситуации. При этом метод распределения прибыли, являющийся с методологической точки зрения наиболее трудоемким и неоднозначным, можно будет применять только в случае, если прочие методы не дали результата и в собственности связанных контрагентов отсутствуют нематериальные активы, способные существенно повлиять на условия сделок. Данный метод будет применяться для анализа цен в сделках по управлению финансовыми активами, а также деятельности страховых, брокерских и дилерских организаций.

Шестой. Создание к 2012 г. механизма предварительных соглашений между налоговыми органами и крупнейшими налогоплательщиками по вопросу ценообразования.

Данный правовой механизм впервые был реализован в США, и на сегодняшний день он является весьма распространенным в странах с развитой экономикой. Смысл его действия заключается в том, что налогоплательщик, до начала совершения торговых операций, подает в налоговые органы запрос, в котором указывает информацию о природе предполагаемой хозяйственной деятельности и ценах, которые он планирует применять. Если налоговые органы сочтут предлагаемые цены в сделках между взаимозависимыми лицами обоснованными, т. е. не направленными на неправомерную минимизацию налогообложения, между налоговым органом и предприятием заключается письменное соглашение: налоговые органы лишаются права на последующее предъявление претензий в отношении уровня цен в оговоренных сделках, если этот уровень будет соответствовать тому, который установлен соглашением.

Инициирование процедуры заключения такого соглашения является платной услугой во всем мире. В США плата налогоплательщика за все юридические процедуры составляет от 10 до 50 тыс. долл. США в зависимости от размера предприятия и характера запроса. В Германии базовый платеж составляет 20 тыс. евро, а внесение изменений или дополнений в уже действующее соглашение стоит от 10 до 15 тыс. евро.

Готовящимися поправками в Налоговый кодекс РФ предполагается, что возможность заключения соглашения будет действовать только для крупнейших налогоплательщиков. О размере платы за заключение соглашения пока не сообщается. При этом штраф за нарушение организацией условий заключенного соглашения составит 1,5 млн руб.

Влияние поправок на налоговую безопасность бизнеса

Обобщая ключевые положения законопроекта, можно отметить, что он носит достаточно взвешенный характер, во многом базируясь на опыте и методических рекомендациях ОЭСР. При этом принимаемые поправки не должны затронуть малый и средний бизнес. Большинство планируемых изменений связано с контролем деятельности организаций, которые получают достаточ-

но значительную выручку либо осуществляют внешнеэкономическую деятельность.

Значительным шагом навстречу интересам налогоплательщиков можно считать сохранение в налоговом праве условия о том, что цена сделки считается рыночной до тех пор, пока не доказано обратное. В большинстве развитых стран презумпция невиновности в рамках налоговых споров о применении трансфертных цен не действует в силу прямого изъятия, в частности, в США доказательство рыночного характера сделок является обязанностью налогоплательщиков.

В части санкций за неправомерную минимизацию налогообложения посредством использования трансфертных цен в расчетах законопроект не содержит пунктов, существенно ухудшающих положение налогоплательщиков.

Планируется ввести прямую норму, позволяющую штрафовать налогоплательщиков за неуплату или неполную уплату сумм налога за счет "трансфертных" схем на 40 % неуплаченной суммы налога, однако данная мера сейчас и так по факту применяется налоговыми органами в силу п. 3 ст. 122 НК РФ. При этом планируется установить минимальный предел величины штрафа за данное нарушение в размере 30 тыс. руб. Также законопроект предполагает введение штрафа за несообщение налоговым органам информации о сделках с зависимыми лицами в размере 5 тыс. руб. ■

Литература

1. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2010–2012 годах (Электронный ресурс)/Официальный сайт Президента РФ. Режим доступа: http://archive.kremlin.ru/appears/2009/05/25/1400_type63373_216772.shtml (дата обращения: 06.11.10).
2. Хаменушко И. В. Финансовый контроль над трансфертными ценами// Финансовое право. – 2005 г. № 6. С. 41– 43.
3. Проект федерального закона "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" (Электронный ресурс)/Официальный сайт Министерства финансов РФ. Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/legislation/projorders/archive/index.php?date_type4=p&afrom4=01.10.2009&ato4=31.12.2009&type4=&src4=&pg4=5 (дата обращения: 06.11.10).