

Плетнева Г.Н.,
аспирант,
Российский университет кооперации,
gsmi@mail.ru

Правовая основа налогового администрирования сделок между взаимозависимыми лицами

Рассмотрены неурегулированные российским налоговым законодательством в области трансфертного ценообразования вопросы осуществления налогового администрирования. Освещен международный опыт проведения симметричных и компенсационных корректировок. Затронуты проблемы двойного налогообложения для транснациональных компаний.

***Ключевые слова:** трансфертное ценообразование; симметричная корректировка; обратная корректировка; двойное налогообложение; взаимозависимые лица.*

С момента формирования налоговой системы нашей страны, начавшееся в 1990 году, одной из основных задач, стоящих перед государством, являлось разработка и формирование нормативно-правовой базы при осуществлении налоговыми органами контроля при исчислении и уплате налогов. В законодательстве того периода не было установлено механизма контроля над рыночными ценами, в законе упоминалось лишь о порядке корректировки налогооблагаемой базы по НДС и налогу на прибыль при реализации товара (работ, услуг) по цене не выше себестоимости. Понятие взаимозависимости лиц отсутствовало в нормативной базе по налогообложению. Данный показатель «не выше себестоимости» при определении цены способствовал широкому применению товарообменных операций между предприятиями, что значительно сокращало налоговые поступления в бюджеты различных уровней, а также способствовало росту задолженности, как между компаниями, так и перед государством по уплате налогов.

В связи с принятием в 1998 году Налогового кодекса Российской Федерации, впервые в статьях 20 и 40 было дано определение взаимозависимости лиц и отражены принципы определения рыночной цены товара (услуг) для целей налогообложения. В период с 1998 по 2012 годы данные нормы налогового законодательства применялись при осуществлении налогового контроля правильности применения цен по сделкам в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами, по товарообменным сделкам и при отклонении цен от рыночных от

установленного законодательством предела в ту или иную сторону.

Большое количество судебных споров между налоговыми органами и налогоплательщиками показало неэффективность применения данных норм налогового законодательства, что позволяет сделать вывод об отсутствии в законе четких определений, не подразумевающих под собой расширенного толкования субъектами налоговых правоотношений и судебными органами. Во-первых, данные статьи Налогового кодекса существенно отличаются от международных стандартов, что создает определенные неудобства для транснациональных компаний, осуществляющих свою деятельность, как внутри страны, так и за рубежом. Во-вторых, законодательством не были определены четкие механизмы осуществления налогового контроля при проверке соответствия рыночным ценам. По мнению специалистов, данная статья Налогового кодекса фактически не проверялась налоговыми органами, так как при рассмотрении дел в суде, в основном, принималась позиция налогоплательщиков.

В ходе проведенного нами анализа арбитражной практики, сложившейся на территории Северо-Кавказского округа по вопросу применения источников информации при определении рыночной цены из 61 судебного дела в рамках 40 статьи только в отношении 11 вынесены решения в пользу налоговых органов, что составляет всего 18%.

Низкий процент положительного исхода говорит о том, что существуют неурегулированные законодательством вопросы, которые не позволяют налоговым органам в полной мере отстаивать интересы государства в судах, а это в конечном итоге влечет за собой потери бюджета. Ведь бремя доказывания несоответствия цены рыночному уровню возлагается на налоговые органы и нарушение инспекцией, по мнению судов, порядка определения рыночной цены является основанием для отмены решения о доначислении налогов. Некоторые авторы придерживаются подобного мнения.

В связи с тем, что Кодексом не определен перечень официальных источников информации, Министерством финансов Российской Федерации рекомендовано при определении рыночной стоимости использовать информацию о ценах, опубликованную в официальных изданиях, в частности, уполномоченных органов в области ценообразования и статистики. (письма Минфина РФ от 29.03.2007 № 03-02-07/1-144, от 01.08.2008 № 03-02-07/1-333, от 10.05.2011 № 03-02-07/1-160).

При определении рыночной цены инспекции, в первую очередь, обращаются в органы торгово-промышленной палаты и в большинстве своем проигрывают в судах. Например, при рассмотрении в Федеральном арбитражном суде Северо-Кавказского округа дела № Ф08-1531/2007-633А от 04.04.2007 года суд указал, что сведения, предоставленные межрайонной торгово-промышленной палатой, необоснованно использованы налоговой инспекцией для определения рыночной цены на идентичные услуги, поскольку указанная информация не является официальной. Кроме того, законом Российской Федерации "О торгово-промышленных палатах в

Российской Федерации" от 07.07.1993 № 5340-1 у торгово-промышленных палат отсутствует право производить оценку, собирать и предоставлять сведения по запросам налоговых органов о средней рыночной стоимости товаров (работ, услуг).

По многим уникальным сделкам, по которым сложно собрать информацию о рыночной цене, фискальные органы прибегают к услугам коммерческих организаций - оценщиков. В одном из дел суд указал, что информация, размещенная в рекламном издании, либо предоставленная неуполномоченными на то государственными органами власти, коммерческими организациями не может быть признана в качестве официальных источников информации. (*Постановление ФАС СКО от 26.07.2010 г. по делу № А32-44688/2009-58/607, Постановление ФАС СКО от 29.10.2010 г. по делу № А53-3232/2010*). Кроме того, коммерческие организации, оказывают данные услуги на платной основе. Учитывая, что применение статьи по трансфертному ценообразованию затронет крупные холдинговые компании, то использование налоговыми органами услуг оценщиков потребует значительных финансовых затрат. По данному вопросу должно проводиться маркетинговое исследование рынка, а зачастую и мирового, даваться расширенное экспертное заключение с использованием данных различных источников.

Действующая арбитражная судебная практика показывает, что на сегодняшний день в судах различных регионов не выработана единая согласованная позиция по использованию данных источников информации. Например, ФАС Уральского округа по делу № Ф09-7327/06-С7 от 12.09.2006 года признает используемые инспекцией данные экспертных заключений независимого оценщика как официальный источник информации, а ФАС Московского округа по делу № А40-47693/11-129-205 от 29.03.2012 года – не признает.

Ряд существующих проблем, в том числе в части источников раскрытия информации, законодатели попытались решить, приняв новый федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ¹, регулирующий вопросы налогообложения при трансфертном ценообразовании. На сегодняшний день принятые нормы законодательства являются правовой основой налогового администрирования сделок между аффилированными лицами.

Кроме того, введение данного закона направлено на приведение российского законодательства в соответствие с Руководством Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых органов, принятом в 1995 году. В основу данного закона положены принципы и рекомендации, применяемые в мировой практике при осуществлении налогового администрирования сделок между взаимозависимыми лицами.

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершением принципов определения цен для целей налогообложения (в ред. Федерального закона от 05.04.2013 № 39-ФЗ)

На сегодняшний день около 40 государств внедрили данные налоговые стандарты ОЭСР, принятые на международном уровне. В основу Рекомендаций легли положения Кодекса внутренних доходов США, которые первыми закрепили в налоговом законодательстве положения и принципы в области трансфертного ценообразования.

Как отметил генеральный секретарь ОЭСР Анхел Гурриа, ссылаясь на новую редакцию закона, сегодня «Российская Федерация проводит обновление своей правовой базы в области трансфертного ценообразования в целях приведения её в соответствие с лучшей международной практикой. Новый закон о трансфертном ценообразовании будет важным шагом к созданию не только лучшей защиты для государственного бюджета России, но и большей правовой определенности в деятельности многонациональных предприятий, а также защите их от двойного налогообложения. Он также явится стимулом для прямых иностранных инвестиций».²

Законом предусмотрено 5 методов определения рыночной цены, широко используемых в международной практике, значительно расширился круг взаимозависимых лиц, изменены критерии отнесения сделок к категории контролируемых, предусмотрена обязанность налогоплательщиков ежегодно уведомлять налоговый орган о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, контрагентам проверяемого налогоплательщика предоставляется право на проведение симметричных корректировок, налогоплательщикам предоставлена возможность заключения соглашения о ценообразовании, установлена налоговая ответственность и исключительно судебный порядок обжалования решения налогового органа.

С нашей точки зрения положительными моментами принятия нового закона следует отметить следующее:

1. Впервые введен новый налоговый механизм - «симметричная корректировка». Если в ходе проверки установлено, что цена, используемая в контролируемой сделке, не соответствует рыночной цене и налоговым органом вынесено решение об увеличении налоговой базы в отношении проверяемой стороны, то другая сторона будет иметь право на симметричную корректировку или уменьшение налоговой базы исходя из скорректированной цены.

В ходе исследования иностранной научной литературы было установлено, что во многих странах применяются подобные корректировки и имеют под собой разумное обоснование: они позволяют осуществлять контроль над трансфертными ценами справедливым образом, не ущемляя интересов ни одной из сторон сделки. В настоящее время в российском законодательстве симметричная корректировка возможна только в отношении сделок внутри страны, что позволяет сделать вывод о том, что в

² Новый законопроект о трансфертном ценообразовании: важный шаг на пути модернизации налоговой системы Российской Федерации: [Электронный ресурс] // ОЭСР. М., 2011. URL: <http://oecdru.org>

будущем этот вопрос потребует решения на международном уровне.

2. Налогоплательщику предоставлено право подать заявление на заключение соглашения с ФНС России о ценообразовании, определяющее порядок применения цен или методы определения цен по контролируемой сделке. Заключение подобного соглашения широко используется в международной практике. Так, в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых органов целый раздел (Приложение к 4 главе) посвящен детальному описанию процедуры заключения соглашения о ценообразовании, в котором отражены следующие моменты: предварительное согласование с налоговыми органами заключения соглашения, подготовка необходимых документов и представление их в налоговую администрацию для проверки, подготовка оценки документов проверяющим органом, устранение нарушений и заключение соглашения, фактическая реализация, осуществление мониторинга выполнения пунктов соглашения. По нашему мнению преимущества применения подобного рода налогового инструмента налицо: во-первых, налогоплательщик минимизирует риски в случае крупных доначислений по результатам мероприятий налогового контроля, а во-вторых, между налогоплательщиком и фискальным органом устанавливается определенная степень доверия.

Следует отметить недостатки, а также проблемы, которые по нашему мнению остаются нерешенными в законопроекте о трансфертном ценообразовании:

1. В отличие от международных стандартов, отраженных в руководстве ОЭСР, в российском законодательстве под налоговый контроль попадают не только внешнеторговые сделки, но и внутрироссийские.

2. Отсутствие утвержденного перечня официальных источников информации о рыночных ценах, которыми бы пользовались не только налоговые органы, но и налогоплательщики для отстаивания своих интересов в суде. При открытом перечне источников информации о рыночных ценах всегда будет возникать спор между налоговой инспекцией и налогоплательщиком о том, какие цены использовать, так как они будут взяты из различных источников. Данного мнения придерживаются многие авторы научных публикаций - Л.И. Баянова³, А.А. Кафтанников⁴, В.Г.Пансков⁵ и другие.

3. Отсутствие какой-либо методики для налоговых органов для определения рыночных цен. Проведенный нами анализ показал, что зачастую суды указывают на то, что налоговая инспекция не представила

³ Баянова Л.И. Контролируемые сделки: источники информации о рыночных ценах // Налог на прибыль: учет доходов и расходов, № 9, 2012

⁴ Кафтанников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ // ЗАО Аудиторская фирма «Аудит-классик», 2011

⁵ Пансков В.Г. Налоговый контроль: проблемы решаются, вопросы остаются // Международный бухгалтерский учет, № 16, 2012

доказательств исследования рынка. С нашей точки зрения налоговые органы не обладают правом оценки, и не имеют широкого спектра возможностей для сбора доказательств. Для того, чтобы исследовать рынок в определенной отрасли экономики, необходимо провести глубокие маркетинговые исследования, собрать доказательную базу и подготовить квалифицированное заключение на соответствие цен, используемых в сделке, рыночному уровню. Существующая в налоговых органах практика по сбору доказательной базы позволяет сделать вывод об ограниченных ресурсах и возможностях фискальных органов в данном направлении.

4. Проведение налоговой проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральная налоговая служба) по месту его нахождения, то есть в Москве. Однако, на практике, это может ущемить интересы налогоплательщика, так как независимо от места его нахождения и постановки на налоговый учет, ему необходимо будет направлять по требованию большие объемы документов, командировать сотрудников в Москву для представления своих интересов по материалам проверки. Все это сопряжено с большими материальными затратами на отправку документов почтой, командирование сотрудников, поэтому, данный вопрос требует тщательной проработки. По нашему мнению, целесообразным было бы проведение данного вида проверки на уровне Управления субъекта Российской Федерации.

5. Большой объем документов, представляемых в налоговый орган, что приводит к увеличению нагрузки и дополнительных затрат, возлагаемых на налогоплательщиков.

6. Отсутствие четкого механизма проведения симметричной корректировки у второй стороны по сделке. Пунктом 5 ст.105.18 Налогового кодекса установлено, что при наличии у налогоплательщика информации об исполнении другой стороной по сделке решения о доначислении налогов и неполучении уведомления, контрагент вправе обратиться в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов с заявлением о выдаче соответствующего уведомления о возможности симметричных корректировок. К заявлению должны быть приложены копии документов, подтверждающих информацию о вынесенном решении о доначислении налога и его исполнении. Получается, что вторая сторона сделки полностью зависит от желания проверенной стороны предоставить копии таких документов, что ущемляет интересы налогоплательщика. Кроме того, в случае отсутствия указанных документов федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, может вынести в течение 15 дней решение об отказе в выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок. С нашей точки зрения необходимо в Кодексе закрепить обязанность за налогоплательщиком, в отношении которого было вынесено решение, предоставлять копии вышеуказанных документов контрагенту. Либо исключить вариант самостоятельной подачи заявления и предусмотреть

ответственность в отношении проверяющего органа в случае, если такое уведомление не будет своевременно направлено налогоплательщику.

7. Отсутствие возможности проведения симметричной корректировки иностранной организацией. Получается, что в случае заключения сделки между российской организацией и иностранной, вторая лишается возможности на проведение симметричной корректировки при вынесении решения о доначислении налогов в отношении организации, расположенной в России. Для иностранного партнера сумма сделки в налоговых целях остается неизменной, хотя и должна быть пересмотрена в сторону уменьшения. Если предприятия взаимосвязаны, то в совокупности объединяющий их холдинг несет убытки. Таким образом, обе стороны по сделке подвергаются повышенным налоговым обязательствам. Особенно актуален данный вопрос для транснациональных компаний. Действующая международная практика показывает, что решение данного вопроса возможно при заключении между государствами с местонахождением взаимозависимых лиц соответствующих соглашений и между уполномоченными налоговыми органами этих стран должны быть налажены эффективные рабочие контакты.

8. Возможность заключения соглашения о ценообразовании только с крупными налогоплательщиками, что, по нашему мнению, носит дискриминационный характер в отношении остальной категории налогоплательщиков. Кроме того, длительный срок рассмотрения соглашения (1 год) может стать не актуальным для налогоплательщиков в силу изменения финансового состояния плательщика или иных внутренних и внешних экономических обстоятельств.

Следует отметить, что на сегодняшний день новый раздел Налогового кодекса, посвященный трансфертному ценообразованию, максимально приближен к международным стандартам и, по мнению специалистов, наметились положительные тенденции в решении существующих проблем, но с нашей точки зрения существует часть нерешенных вопросов, которые потребуют более тщательной проработки для внесения изменений в нормативно-правовую базу в части осуществления налогового администрирования трансфертного ценообразования.

Литература:

1. Адамов Н.А. Сарибекян В.Л. Правовое регулирование и основы налогообложения // Налоговое планирование. 2007. № 3. С. 3.
2. Адамов Н.А. Сваталова Ю.С. Модели финансового управления холдингом // Все о налогах. 2009. № 1. С. 21.
3. Адамов Н.А., Адамова Г.А. Бюджетное планирование в организации // Аудиторские ведомости. 2008. № 2. С. 77-84.
4. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Направления, этапы и элементы оптимизации системы налогообложения // Все о налогах, 2007, №12. Стр. 21.
5. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Планирование и контроль налоговых баз // Все о налогах, 2007, №7. Стр. 9.

6. Баянова Л.И. Контролируемые сделки: источники информации о рыночных ценах // Налог на прибыль: учет доходов и расходов, № 9, 2012
7. Данченков В., Адамов Н. Оптимизация доходной части бюджета путем взаимодействия налоговых и таможенных инструментов // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. № 3-1. С. 105-109.
8. Данченков В.И., Адамов Н.А. Перспективы развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в рамках таможенного союза // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция, 2012, №4. Стр.346-348.
9. Захарьин В.Р. Особенности учета операций, связанных с осуществлением контролируемых сделок // Официальные материалы для бухгалтера. «Комментарии и консультации», № 6, 2012.
10. Захарьин В.Р. Особенности учета операций, связанных с осуществлением контролируемых сделок // Официальные материалы для бухгалтера. «Комментарии и консультации», № 6, 2012.
11. Кафтанников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ // ЗАО Аудиторская фирма «Аудит-классик», 2011
12. Кудишина Н. Контроль за ценами по сделкам с иностранными компаниями: новации 2012 года // Московский филиал Consulco, 4 октября 2011.
13. Манасуев А.В., Гондусов В.В. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий // Законодательство, № 8, 9, 2001.
14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
15. Новые правила трансфертного ценообразования: плюсы и минусы // Информационное агентство «Гарант», 21.12.2012 .
16. Новый законопроект о трансфертном ценообразовании: важный шаг на пути модернизации налоговой системы Российской Федерации: [Электронный ресурс] // ОЭСР. М., 2011. URL: <http://oecdru.org>
17. Пансков В.Г. Налоговый контроль: проблемы решаются, вопросы остаются // Международный бухгалтерский учет, № 16, 2012
18. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенством принципов определения цен для целей налогообложения (в ред. Федерального закона от 05.04.2013 № 39-ФЗ)
19. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), 22 July 2010.