

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

Сущность системы трансфертного ценообразования для целей налогового контроля в современных условиях

Исследованы вопросы, не урегулированные российским налоговым законодательством в области трансфертного ценообразования. Проанализирован опыт и выявлены проблемы осуществления налогового контроля сделок между зависимыми лицами. Затронуты проблемы двойного налогообложения для транснациональных компаний

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; симметричная корректировка; организация налогового контроля; обратная корректировка; двойное налогообложение; взаимозависимые лица.

В ходе изучения научной литературы по рассматриваемому вопросу, российские и зарубежные авторы приводят различные толкования данного термина, но если говорить в общем, то трансфертное ценообразование – это процесс установления внутрифирменных цен, которые применяются в сделках между взаимозависимыми компаниями и не соответствуют рыночному уровню.

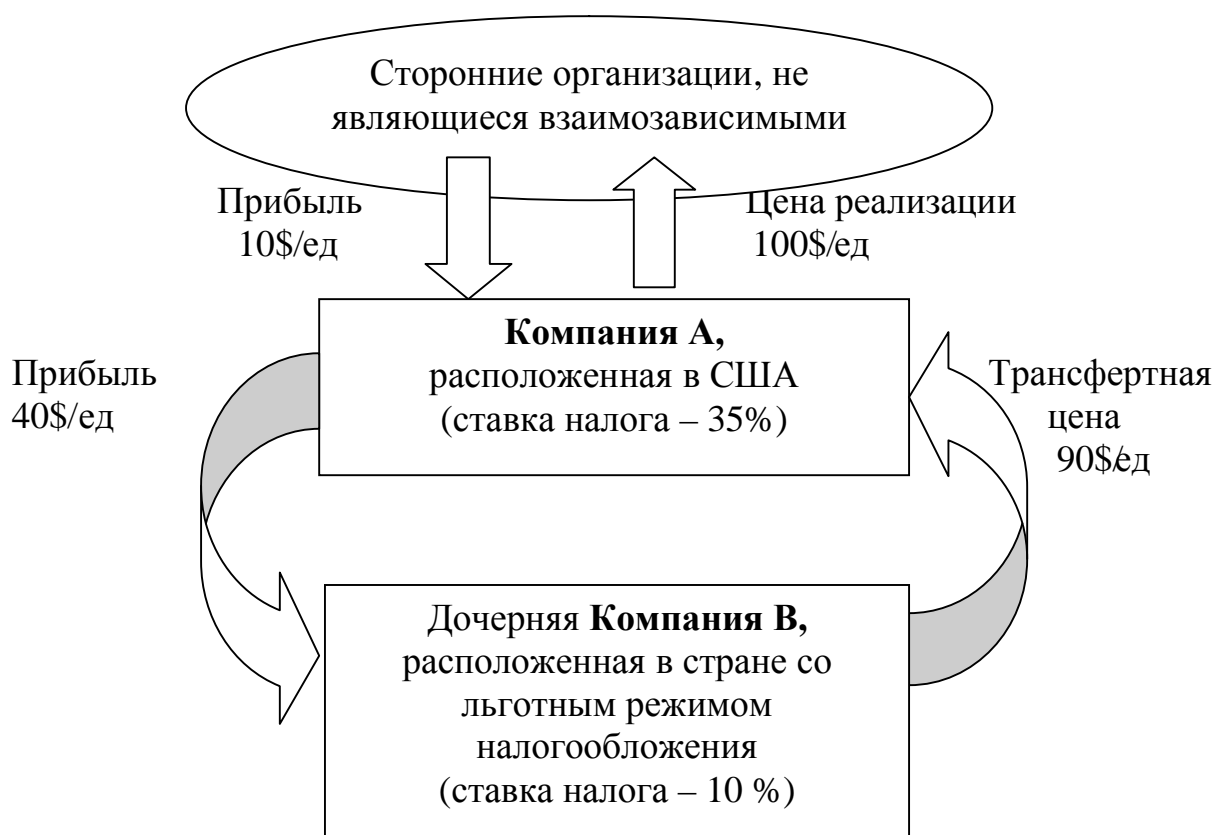
Для субъекта хозяйственной деятельности в основу этого «инструмента» заложены приоритеты компании, направленные на решение стратегических бизнес-задач и применяемые ими цены не во всех случаях следует рассматривать как не соответствующие рыночной шкале. Природа и механизмы применения трансфертных цен на одном предприятии могут быть совершенно разными. В одном случае, трансфертные цены используются в качестве оценки эффективности работы подразделений холдинговой компании, в другом - для минимизации налогооблагаемой базы, в третьем – для перераспределения прибыли между подразделениями, в четвертом – для вывода капитала за рубеж.

Действующая практика показывает, что трансфертные цены широко используются транснациональными компаниями и основной целью их применения является перераспределение прибыли между структурными единицами холдинга в пользу тех, кто находится в государстве с более льготным налогообложением. Существуют так называемые «налоговые гавани», например Бермудские острова, Швейцария, Ирландия, Сингапур, на территории которых действуют пониженные налоговые ставки по сравнению с другими странами, что вызывает повышенный интерес у транснациональных корпораций для вывода капитала. А у налоговых органов

возникают основания для осуществления налогового контроля в отношении данных организаций.

Покажем на примере используемую холдингами схему ухода от налогообложения при использовании трансфертных цен.

Компания В, расположенная в стране со льготным режимом налогообложения, является дочерней компанией корпорации, которая находится в США (Компания А). Доля участия головной организации в Компании В составляет 100%, то есть лица являются взаимозависимыми. Компания В производит товар по цене 50\$ /ед. и реализует его компании А по цене 90\$/ед. для перепродажи сторонним организациям (не являющихся взаимозависимыми с данными компаниями) по цене 100 \$ /ед.



Рассчитаем сумму налога при условии, что количество проданных товаров составляет 1000 единиц и цена, установленная между взаимозависимыми компаниями, составляет 90\$/ед.

	Компания А	Компания В	ИТОГО по холдингу:
Выручка от реализации	1 000 000	900 000	1 000 000
Себестоимость реализованных товаров	900 000	500 000	500 000
Валовая прибыль	100 000	400 000	500 000
Налоговая ставка	35%	10%	
Сумма налога	35 000	40 000	75 000

В ходе налоговой проверки установлено, что цена реализации на аналогичную продукцию не соответствует рыночной. Рыночная цена составляет 55\$/ед.

	Компания А	Компания В	ИТОГО:
Выручка от реализации	1 000 000	550 000	1 000 000
Себестоимость реализованных товаров	550 000	500 000	500 000
Валовая прибыль	450 000	50 000	500 000
Налоговая ставка	35%	10%	
Сумма налога	157 500	5 000	162 500

В приведенном нами примере отражен механизм манипулирования ценами между взаимозависимыми лицами, который раскрывает сущность применения трансфертного ценообразования, попадающего под налоговый контроль.

Проведенный нами анализ зарубежных источников литературы показал, что подобные схемы широко используются крупными и достаточно известными в мире компаниями. Например, известная американская интернет-компания попала под пристальный контроль со стороны налогового управления США в связи с тем, что большая часть прибыли этой компании была выведена через дочерние предприятия, расположенных в «налоговых гаванях». Используя данную схему, компания ежегодно уменьшала свою налоговую нагрузку на 1 млрд. долларов. Благодаря применению подобных схем налоговой оптимизации государство недосчиталось чуть больше 3 млрд. долларов налогов, неуплаченных в казну.

В своей налоговой стратегии эта корпорация использовала выгодные

для себя положения налогового законодательства другой страны, согласно которому компаниям разрешено переводить прибыли из дочерних зарубежных подразделений. Причем для таких иностранных представительств установлен льготный режим налогообложения, что привлекает многие холдинги, и они регистрируются в этом государстве, чтобы оттуда управлять своим бизнесом. По оценкам налоговых экспертов, только в Соединенных штатах Америки из-за применения подобных трансфертных схем из-под налогообложения ежегодно выводятся порядка 60 млрд. долларов.

Действующая практика применения механизма перераспределения прибыли и вывода капитала за рубеж является проблемой государственного значения, так как при этом значительно сокращаются налоговые поступления в бюджет.

С нашей точки зрения данный вопрос является очень актуальным для налоговых администраций различных стран, в том числе и для России. По нашему мнению создание эффективной системы налогового контроля в области трансфертного ценообразования стоит в числе приоритетных задач, поставленных Правительством России перед Федеральной налоговой службой.

Для целей налогового контроля в основу механизма трансфертного ценообразования положен принцип, установленный налоговым законодательством многих стран, а также большинством международных договоров об избежании двойного налогообложения. Данный принцип заключается в том, чтобы цены сделок с участием взаимозависимых лиц соответствовали рыночному уровню. Такой принцип получил название «принципа вытянутой руки» (анг. «arms length price»). В соответствии с указанным принципом налоговые органы считают ценой сделки ту, которая была бы назначена на свободном рынке в сделке между независимыми сторонами.

В Налоговом кодексе данный принцип отражен в статье 105.3 и максимально приближен к международному толкованию¹.

По мнению специалистов, подобное регулирование направлено на исключение возможности получения искусственных налоговых льгот, что зачастую практикуется многими вертикально-интегрируемыми структурами, такими как холдинги и транснациональные корпорации. Стремительный рост подобных структур привел не только к появлению множества сделок между компаниями, принадлежащих одному холдингу и находящихся в различных государствах, но и использованию схем ухода от налогообложения (например, вывод прибыли корпораций в оффшоры в виде законно полученных дивидендов).

На наш взгляд, новый закон о трансфертном ценообразовании, с одной

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)

стороны, позволит повысить эффективность налогового администрирования в части противодействия незаконному перемещению налоговой базы за пределы налоговой юрисдикции России, сократив возможность уклонения от уплаты налогов, а с другой стороны – позволит решить проблему двойного налогообложения доходов при корректировке налоговой базы. Пока новым законом проблема двойного налогообложения решается только для российских организаций.

Система трансфертного ценообразования для целей налогового контроля состоит из различных компонентов, которые взаимосвязаны между собой.

Законом предусмотрено 11 оснований для признания лиц взаимозависимыми. По сравнению со ст.20 Налогового кодекса данный перечень значительно расширен и минимальная доля участия в другой организации увеличена с 20 до 25%.

Пунктом 7 ст.105 1 Кодекса суд может признать лиц взаимозависимыми и по другим основаниям, если доказано влияние на условия и результаты сделок между лицами. Получается, что решение вопроса о признании аффилированности лиц перекладывается на суды. По нашему мнению это создаст дополнительные проблемы, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Некоторые авторы придерживаются мнения, что налоговым органам придется вести учет всевозможных иных оснований для признания взаимозависимости для отстаивания интересов в суде.²

Следует отметить, что налогоплательщик также вправе самостоятельно признать себя взаимозависимым с другим лицом и сообщить об этом в уведомлении, представляемым в налоговый орган. В данном случае также упоминается о других основаниях, если особенности отношений между партнерами по сделке могут повлиять на условия и результаты заключения ими сделок, на экономические результаты их деятельности. При этом в целях взаимозависимости учитывается такое влияние, которое заключается в возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами

С нашей точки зрения понятие «иные основания» является размытым, поэтому считаем необходимым разработать порядок признания лиц взаимозависимыми в соответствии с этим пунктом. Например, на практике может сложиться ситуация, когда формально независимые организации в силу установления особых отношений могут оказывать влияние друг на друга, например, под угрозой разрыва взаимоотношений. В такой ситуации цены, установленные по сделкам между этими организациями, могут не соответствовать рыночным и, следовательно, лица могут признаваться взаимозависимыми в силу наличия «иной возможности» одной стороны влиять на решение другой. С другой стороны, не является основанием для

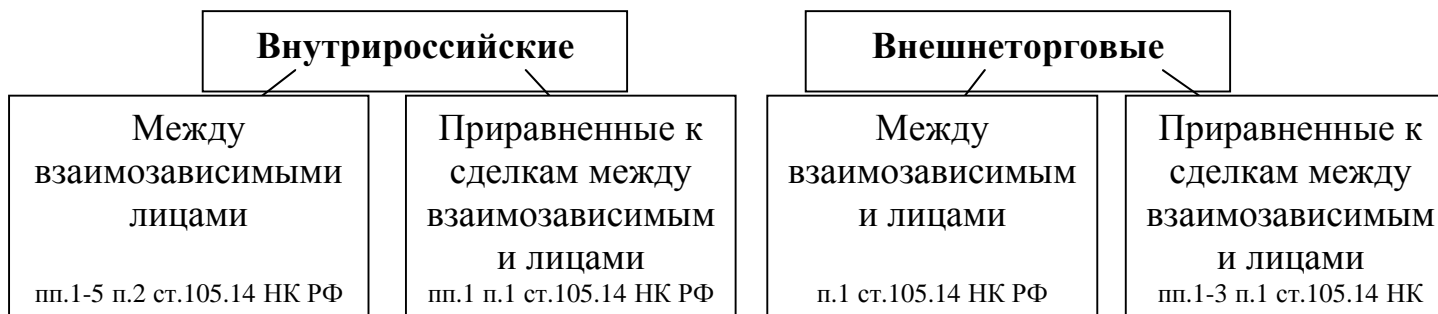
² Пансков В.Г. Взаимоотношения государства и налогоплательщиков.// Финансы, № 12, 2011

признания лиц взаимозависимыми, если влияние на цены сделок или экономические результаты деятельности лиц, оказывается одним или несколькими лицами в силу их преимущественного положения на рынке.

По мнению специалистов, такие ситуации являются сложными, так как нет четких разъяснений и конкретных примеров по этому поводу, в связи с этим будет целесообразным налогоплательщикам разработать свой соответствующий учет и критерии по признанию себя взаимозависимым с другим лицом.

Определены критерии выявления контролируемых сделок.

Условно контролируемые сделки можно разделить на две группы:



Для сделок между взаимозависимыми лицами предусмотрено 3 суммовых показателя доходов за календарный год: 1 млрд.руб., 100 млн.руб. и 60 млн.рублей.

К контролируемым сделкам в области внешней торговли относятся: все сделки без ограничений между аффилированными лицами; сделки, предмет которых являются товары мировой биржевой торговли, такие как нефть и нефтепродукты, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и камни, при условии, что сумма доходов по сделке с одним лицом превышает 60 млн.руб.; сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в оффшоре.

При определении цены на соответствие рыночному уровню используется 5 методов трансфертного ценообразования: метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли. Причем, в норме закона указано, что при осуществлении налогового контроля проверяющий орган использует их в порядке, установленном главой, то есть последовательно и приоритет отдается первому методу. С нашей точки зрения это является нецелесообразным, так как налоговый орган ни при каких обстоятельствах не может применить следующий метод, пока не использует предыдущий, причем, если первые методы не подходят, надо обосновать невозможность их применения и отразить данный факт в материалах налогового контроля. В соответствии со сложившейся судебной практикой³ применения ст.40 Налогового кодекса несоблюдение налоговым органом установленного порядка является безусловным основанием для отмены его решения. По

³ Постановление Президиума ВАС РФ от 18 января 2005 г. № 11583/04

нашему мнению необходимо дать право налоговым органам использовать тот метод, который больше всего подходит для определенной ситуации и максимально соответствует принципу «вытянутой руки» без соблюдения утвержденной законом иерархии. Проведенный нами анализ практики использования различных методов показал, что в законодательстве многих зарубежных стран отсутствует иерархия применения того или иного метода. С нашей точки зрения, в данном случае необходимо использовать опыт зарубежных стран и внести в российское законодательство соответствующие изменения.

Введен новый вид налоговой проверки, основной целью которой является проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Проведенный нами анализ введенных в действие новых норм налогового законодательства позволил выявить существенные отличия от используемых форм налогового контроля.

Если предметом камеральных и выездных налоговых проверок является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, то для нового вида проверки – это контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках.

Кроме того, используемыми в настоящее время видами налоговых проверок охвачены все виды налогов, а в соответствии с главой 14.5 Налогового кодекса новые правила о налоговом контроле цен в целях налогообложения распространяются в первую очередь на налог на прибыль организации, налог на доходы физических лиц, начисление которого производится в соответствии со статьей 227 Налогового кодекса РФ, налог на добычу полезных ископаемых и налог на добавленную стоимость, но только в том случае, если одна из сторон сделки плательщиком этого налога не является.

Сроки проведения проверки существенно отличаются от сроков камеральных и выездных налоговых проверок.

Если максимальный срок проведения выездной налоговой проверки составляет 6 месяцев, то для нового вида налогового контроля этот срок может составить 21 месяц. Согласно пункту 4 статьи 105.17 Налогового кодекса проверка проводится в срок, не превышающий 6 месяцев, в исключительных случаях может быть продлен до 12 месяцев, в случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и перевода документов на русский язык – до 6 месяцев. А если иностранный компетентный орган не представил запрашиваемые документы в течение 6 месяцев, то срок может быть продлен еще на три месяца.

По нашему мнению, при таких максимальных сроках проведения проверки возникает существенная фискальная нагрузка на налогоплательщиков. В круг охваченных данным видом проверки лиц попадают, в основном, крупнейшие налогоплательщики. В отношении данной категории налогоплательщиков выездная налоговая проверка

проводится 1 раз в 2 года. Соответственно, одновременно может проводиться выездная, камеральная налоговые проверки, а также проверка соответствия цен, что значительно увеличивает нагрузку на налогоплательщиков. При проведении налоговых проверок налоговый орган обязан исследовать все факторы, влияющие на порядок исчисления и уплаты налогов. С этой целью налоговым органом могут быть истребованы одни и те же документы.

Следует отметить, что для данного вида проверки не предусмотрен досудебный (апелляционный) порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) за совершение налогового правонарушения в вышестоящем налоговом органе, так как проверка осуществляется Федеральной налоговой службой, и налогоплательщик будет вынужден обращаться непосредственно в суд, что по нашему мнению значительно увеличит нагрузку на судебные органы, с одной стороны, и с другой - лишает возможности плательщика досудебного порядка урегулирования налогового спора. Считаю целесообразным осуществлять налоговое администрирование в области трансфертного ценообразования на уровне Управления по субъекту Российской Федерации. Тем самым, дать возможность налогоплательщикам обращаться в вышестоящий налоговый орган, Федеральную налоговую службу, для урегулирования спора в досудебном порядке.

В ходе проведенного анализа основных положений системы трансфертного ценообразования с нашей точки зрения в новой главе Налогового кодекса много нечетких и «размытых» формулировок, которые по-разному будут толковаться, как налоговыми и судебными органами, так и налогоплательщиками, что является недопустимым. По нашему мнению нормы Налогового кодекса должны быть четкими и понятными для всех субъектов налоговых правоотношений.

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. 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.
7. 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.
8. Захарьин В.Р. Особенности учета операций, связанных с осуществлением контролируемых сделок // Официальные материалы для бухгалтера. «Комментарии

- и консультации», № 6, 2012.
9. Захарьин В.Р. Особенности учета операций, связанных с осуществлением контролируемых сделок // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации", № 6, 2012.
 10. Кудишина Н. Контроль за ценами по сделкам с иностранными компаниями: новации 2012 года // Московский филиал Consulco, 4 октября 2011.
 11. Манасуев А.В., Гондусов В.В. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий // Законодательство, № 8, 9, 2001.
 12. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
 13. Новые правила трансфертного ценообразования: плюсы и минусы // Информационное агентство «Гарант», 21.12.2012 .
 14. Пансков В.Г. Взаимоотношения государства и налогоплательщиков.// Финансы, № 12, 2011
 15. Постановление Президиума ВАС РФ от 18 января 2005 г. № 11583/04
 16. 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)
 17. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), 22 July 2010.