

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

Понятийная основа налогового администрирования сделок между взаимозависимыми субъектами

Исследованы вопросы, не урегулированные российским налоговым законодательством в области понятийной основы трансфертного ценообразования. Выявлены проблемы понятийной основы, возникающие при осуществлении налогового контроля сделок между зависимыми лицами. Затронуты проблемы двойного налогообложения для транснациональных компаний.

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

Широкое использование термина «налоговое администрирование» появилось после принятия в 1998 году первой части Налогового Кодекса Российской Федерации.

Понятие сущности налогового администрирования раскрывается многими авторами публикаций, монографий по данной тематике. Так, Гончаренко Л.И., Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. говорят о налоговом администрировании как о системе управления налоговыми отношениями¹. Золотарева А.Б. определяет налоговое администрирование в соответствии с основными полномочиями, возложенными на налоговые органы по осуществлению контроля за соблюдением российского налогового законодательства.² Ильин А.Ю. в своей статье поддерживает мнение предыдущего автора.³

Некоторые авторы придерживаются мнения, что налоговое администрирование представлено тремя основными элементами:

- осуществление налоговыми органами контроля за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства;
- осуществление контроля за налоговыми органами в части исполнения ими налогового законодательства;
- обеспечение контрольной деятельности, осуществляемой налоговыми органами.

¹ Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. N 2. 2010.

Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. М.: Омега, 2005. С. 33

² Золотарева А.Б. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. В 3-х томах. Том 1. Ин-т экономики переход. периода. М.: ИЭПП, 2008. С. 7.

³ Ильин А.Ю. Влияние налогового администрирования на собираемость налогов. «Финансовое право», 2012.

Если обобщить данные понятия, высказанные авторами многих публикаций, то налоговое администрирование представляет собой совокупность мер и способов, направленных на осуществление налоговыми органами полномочий по контролю за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства страны в целях достижения показателей эффективности построения данной системы.

С нашей точки зрения основу понятия «налоговое администрирование» составляют, в первую очередь, цели и задачи, поставленные государством перед налоговыми органами. Основным показателем качества функционирования системы налогового администрирования является высокий уровень собираемости налогов в бюджеты различных уровней, а также ежегодное увеличение темпов роста налоговых поступлений в бюджетную систему РФ. В свою очередь, налоговое администрирование является основой для повышения собираемости налогов и других обязательных платежей, предусмотренных параметрами доходной части бюджетов всех уровней.

Основными задачами налоговых органов при осуществлении функций налогового администрирования являются:

1. Обеспечение устойчивого формирования доходов в виде налогов и обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами.
2. Снижение задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам.
3. Своевременное применение мер принудительного взыскания задолженности, недоимки по налогам, пеням и штрафам.
4. Обеспечение роста уровня доначислений по результатам проведения выездных и камеральных налоговых проверок.
5. Повышение эффективности взыскания доначислений по результатам проведения налоговых проверок.
6. Повышение качества досудебного урегулирования споров.
7. Совершенствование нормативно-правовой базы, внесение предложений по устранению «пробелов» в налоговом законодательстве.
8. Организация информационной работы с налогоплательщиками, направленной на повышение уровня налоговой грамотности
9. Создание комфортных условий приема налогоплательщиков, а также сокращение трудоемких процедур налогового администрирования.
10. Использование информационных технологий при осуществлении взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками для упрощения процедур налогового администрирования.

С учетом особенностей организации работы налоговых органов данный перечень не является исчерпывающим, он постоянно меняется в зависимости от проводимых реформ и совершенствования налоговой системы.

Действующая практика показывает, что на определенном этапе

экономического развития государства перед налоговыми органами ставятся конкретные задачи, требующие эффективных решений, новых «форматов отношений» между субъектами налоговой системы и, соответственно, внесению изменений, поправок в законодательные акты в области налогообложения. В зависимости от поставленных задач, реформирования налоговой системы, механизм осуществления налогового администрирования постоянно совершенствуется, претерпевает изменения и выходит на новый качественный уровень в соответствии не только с российскими, но и международными стандартами.

В связи с принятием нового закона в области трансфертного ценообразования в налоговом администрировании появилось новое направление деятельности налоговых органов - реализация положений Налогового кодекса о контроле цен для целей налогообложения.

С нашей точки зрения процедура налогового администрирования сделок между взаимозависимыми лицами состоит из следующих этапов:

1. Методическое и организационное обеспечение деятельности налоговых органов по контролю цен

По мнению зарубежных специалистов и из опыта многих стран, при осуществлении налогового администрирования в области трансфертного ценообразования в налоговых администрациях создается специальное структурное подразделение по данному направлению деятельности.

В структуре аппарата ФНС России создано Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества, основными функциями которого являются: осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства в части трансфертного ценообразования; организационное и методологическое обеспечение работы налоговых органов по реализации нового закона о трансфертном ценообразовании, по вопросам применения международных договоров об избежании двойного налогообложения; анализ ценообразования на рынке товаров (работ, услуг) внутри страны и за пределами; анализ налоговых рисков при совершении сделок между аффилированными лицами и приравненных к ним сделкам; исполнение норм налогового законодательства в части заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения; анализ и использование в работе международной практики налогового администрирования в области трансфертного ценообразования; осуществление международного сотрудничества по налоговой тематике, в том числе участие в международных организациях по данному направлению деятельности; разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства, внедрению процессов автоматизации при осуществлении контроля соответствия цен рыночному уровню; осуществление информирования налогоплательщиков по данному направлению деятельности.

На сегодняшний день ФНС России разработаны и утверждены основные формы документов, предусмотренные положениями раздела V.1. Налогового Кодекса, выпущены методические рекомендации по сложным

вопросам – о заключении соглашений о ценообразовании и подготовке и представлении документации о контролируемых сделках. Кроме того, для решения сложных методологических вопросов применения законодательства, в ФНС России созданы две межведомственные рабочие группы: по вопросам применения законодательства о налогах и сборах и антимонопольного законодательства; по выработке единых подходов применения кредитными учреждениями новых положений Налогового кодекса, в состав которой также входят представители Минфина России, Центрального банка, крупнейших российских банков.

С нашей точки зрения необходимо разработать методические рекомендации по применению симметричных и обратных корректировок. Например, недостаточно четко отражена в статье 105.18 Налогового кодекса возможность применения симметричных корректировок в случаях, если при проведении проверки налоговые органы использовали метод сопоставимой рентабельности (ст. 105.12 НК РФ) или метод распределения прибыли (ст. 105.13 НК РФ). В данном случае в ходе проверки не устанавливаются рыночные цены и налог доначисляется без определения конкретной цены в сделке. Соответственно, основания для проведения симметричной корректировки, отсутствуют. У другой стороны гражданско-правовой сделки возникает ситуация двойного налогообложения, что несправедливо с точки зрения экономического основания взимания налогов. Вопрос остается открытым.

Кроме того, пунктом 1 статьи 105.18 НК РФ предусмотрено, что на симметричную корректировку могут рассчитывать только российские организации. Таким образом, иностранные организации, ведущие деятельность на территории РФ через постоянное представительство, а также физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ и уплачивающие налоги в России, права на симметричную корректировку не имеют. Некоторые авторы придерживаются мнения, что данный вопрос требует тщательной методологической и организационной подготовки уже на сегодняшнем этапе.

2. Организация эффективного взаимодействия ФНС России и территориальных налоговых органов при осуществлении контроля цен для целей налогообложения

Налоговое администрирование по реализации положений нового закона также осуществляется на уровне территориальных налоговых органов (Управлениями ФНС России по субъектам РФ и инспекциями ФНС России в субъектах РФ).

По нашему мнению, одной из важных задач при осуществлении налогового администрирования является организация эффективного взаимодействия между ФНС и территориальными налоговыми органами по вопросам выявления сделок между взаимозависимыми лицами.

При осуществлении налоговыми органами контроля цен в целях налогообложения, функции распределены следующим образом:



3. Осуществление налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

Пунктом 1 статьи 105.17 Налогового кодекса определен единственный орган, уполномоченный проводить проверку полноты исчисления и уплаты налогов по сделкам между взаимосвязанными лицами – Федеральная налоговая служба. Территориальные налоговые органы в рамках своих полномочий устанавливают факты совершения контролируемых сделок и направляют полученные сведения в Управления ФНС России по субъектам.

Порядок осуществления налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами представлен на рис. 1.

Налоговая проверка соответствия примененных цен рыночным проводится по месту нахождения ФНС России, то есть в Москве. Считаю целесообразным осуществлять налоговый контроль на уровне Управления субъекта Российской Федерации, чтобы не ущемить интересы налогоплательщика, которому независимо от места его нахождения и постановки на налоговый учет, необходимо будет направлять по требованию большие объемы документов, командировать сотрудников в Москву для представления своих интересов по материалам проверки.

4. Автоматизация процессов обработки и анализа информации о контролируемых сделках

Приказом ФНС России⁴ утвержден информационный ресурс

⁴ Приказ ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-13/298@ «Об утверждении информационного ресурса «Трансфертная цена»

«Трансфертная цена» для обеспечения сбора и обработки информации (уведомление о контролируемых сделках), полученной налоговыми органами, а также формирования извещений в ходе осуществления территориальным налоговым органом выездной или камеральной налоговой проверки.

На сегодняшний день многие специализированные операторы связи готовы передавать уведомления в электронной форме, однако специалисты центрального аппарата ФНС России утверждают, что в этой работе имеется ряд проблем, которые требуют решения.

5. Формирование положительной арбитражной практики по возражениям налогоплательщиков и при обжаловании решений налоговых органов по вопросам трансфертного ценообразования

На сегодняшний день арбитражная практика по вопросам применения новой главы Налогового кодекса о трансфертном ценообразовании еще не сформирована, поэтому следует обратить внимание на следующие моменты.

Во-первых, специалистам налоговых органов, непосредственно осуществляющих налоговый контроль в области трансфертного ценообразования, необходимо уделить внимание правильному и корректному оформлению результатов проверок в отношении выявленных контролируемых сделок.

Во-вторых, необходимо использовать положительную арбитражную практику применения статей 20 и 40 Налогового Кодекса. Например, при рассмотрении налоговых споров применения 40 статьи суды не всегда признают используемые оценщиками методы применения рыночных цен, не противоречащими данной статье. Однако, есть положительная арбитражная практика при обосновании рыночных цен на основании отчетов оценщиков.⁵ При этом налоговым органам рекомендуется внимательно следить за тем, чтобы отчет оценщика был составлен в соответствии с требованиями федерального стандарта оценки.⁶

Проведенный нами анализ зарубежной практики организации налогового администрирования в области трансфертного ценообразования, а также опыт стран, которые добились успехов в данной области, выявил ряд важных аспектов, которые, по нашему мнению, необходимо использовать российским налоговым органам при осуществлении контроля применения рыночных цен.

Специалисту налоговых органов, в должностные обязанности которого входит осуществление налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, необходимо иметь не только теоретические знания методов определения рыночных цен, но и уметь применять их на практике, что является наиболее сложной задачей. Целью налогового администрирования трансфертного ценообразования является контроль в

⁵ Определение ВАС от 24.10.2012 № ВАС-13747/12

⁶ Приказ Министерства экономического развития и торговли российской федерации от 20.07.2007 № 256 «Об утверждении федерального стандарта оценки «Общие понятия, подходы к оценке и требования к проведению оценки (ФСО № 1)»

данной сфере, чтобы избежать применения рыночных цен в качестве механизмов для вывода капитала и для борьбы с уклонением от уплаты налогов, что позволяет сделать вывод о важности правильного использования принципов и методов определения трансфертных цен. Учитывая низкую заработную плату, сложившуюся в налоговых органах на сегодняшний день, удержать подготовленных специалистов по данному направлению будет достаточно сложно. Многие страны, такие как США, Мексика, Аргентина столкнулись с данной проблемой. Как только сотрудники налоговых администраций проходили обучение и получали квалификацию специалиста по вопросам трансфертного ценообразования, они сразу покидали налоговые органы, чтобы работать самостоятельно или были «переманены» большими аудиторскими фирмами, предлагающими достойный уровень заработной платы.

Контроль трансфертного ценообразования, особенно в части транснациональных компаний, является одним из направлений налогового администрирования на международном уровне, которое включает в себя наиболее такую сложную и трудоемкую работу, как проведение экспертизы. Прежде всего, это требует дополнительной информации о лицах и сделках, которые находятся за пределами юрисдикции, что особо усугубляется в случае развивающихся стран, учитывая, что управление и контроль головной офис транснациональных холдингов находится, как правило, за пределами их территорий. Кроме того, еще одним фактором является сама сложность международных сделок и изменение формы отношений между участвующими компаниями. Поэтому, для того, чтобы налоговые органы могли эффективно контролировать трансфертные цены, необходимо иметь технически квалифицированных сотрудников, которые могут использовать нетрадиционные методы аудита, на основе данных, поступающих от сложных экономических и правовых анализов и проведения технической экспертизы. Как альтернативный вариант, можно привлекать специалистов такого уровня на платной основе, имеющих соответствующий сертификат или лицензию.

Необходимо в налоговых органах создать интегрированные электронные системы налогового мониторинга за трансфертным ценообразованием и крупными налогоплательщиками.

Для качественного осуществления налогового контроля необходимо накапливать в базе данных налоговых органов подробную информацию, предоставленную компаниями относительно их операций с аффилированными лицами по контролируемым сделкам. Полученную от налогоплательщиков информацию необходимо в обязательном порядке сравнивать с информацией, полученной из других государственных органов по соглашениям о взаимном обмене.

В целях совершенствования взаимодействия налоговых и таможенных органов по вопросам трансфертного ценообразования необходимо наладить автоматизированный информационный обмен, согласовав состав и структуру реквизитов для обмена информацией по вопросам налогового

администрирования налогоплательщиков

Необходимо заключить соглашения с налоговыми службами других стран по обмену информацией и проведению совместных контрольных мероприятий в указанной сфере.

Организовать на постоянной основе информирование налогоплательщиков посредством проведения семинаров, бизнес-консультаций по вопросам правильности заполнения уведомлений о контролируемых сделках, подготовке необходимой документации в рамках истребования документов. Для организации данной работы необходимо наладить тесное взаимодействие с учебными заведениями, бизнес-центрами и общественными организациями.

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. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. N 2. 2010.
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. Золотарева А.Б. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. В 3-х томах. Том 1. Ин-т экономики переход. периода. М.: ИЭПП, 2008. С. 7.
12. Ильин А.Ю. Влияние налогового администрирования на собираемость налогов. «Финансовое право», 2012.
13. Кудишина Н. Контроль за ценами по сделкам с иностранными компаниями: новации 2012 года // Московский филиал Consulco, 4 октября 2011.
14. Манасуев А.В., Гондусов В.В. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий // Законодательство, № 8, 9, 2001.
15. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. М.: Омега, 2005. С. 33
16. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Справочно-правовая

- система «КонсультантПлюс».
17. Новые правила трансфертного ценообразования: плюсы и минусы // Информационное агентство «Гарант», 21.12.2012 .
 18. Определение ВАС от 24.10.2012 № ВАС-13747/12
 19. Приказ Министерства экономического развития и торговли российской федерации от 20.07.2007 № 256 «Об утверждении федерального стандарта оценки «Общие понятия, подходы к оценке и требования к проведению оценки (ФСО № 1)
 20. Приказ ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-13/298@ «Об утверждении информационного ресурса «Трансфертная цена».
 21. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), 22 July 2010.