

КАК ВЫПРЯМИТЬ НАЛОГОВУЮ ТРАЕКТОРИЮ ТРАНСФЕРТНЫХ ОТКЛОНЕНИЙ



ПРЕДСЕДАТЕЛЬ КОМИТЕТА ГОСУДАРСТВЕННОЙ ДУМЫ ПО БЮДЖЕТУ И НАЛОГАМ
Юрий Викторович Васильев

Трансфертная модель рыночной экономики

Проблема трансфертного ценообразования непосредственно связана с процессом по системному улучшению инвестиционного климата в стране и играет серьезную роль в модернизации экономики. Во многом от ее решения зависят успех налоговой политики государства и уровень доходов в госбюжете. Ведь трансфертные операции между предприятиями родственного профиля составляют важное звено современного производственного цикла. В России, например, на крупных предприятиях с середины 1990-х годов производственным подразделениям стала предоставляться хозяйственная самостоятельность при выборе направлений производственной и коммерческой деятельности. В связи с этим возникла проблема выбора политики трансфертных цен, по которым одно внутреннее предпринимательское подразделение продает сырье, материалы и полуфабрикаты другому такому подразделению, что обеспечивает прибыльность всего холдинга и каждого его подразделения в отдельности.

Напомню, что под трансфертным ценообразованием понимают реализацию товаров или услуг в рамках группы связанных между собой лиц по ценам, отличающимся от рыночных. Так, производственная или добывающая компания холдинга может реализовывать продукцию сбытовой компании того же холдинга по внутренним (низким) ценам; сбытовая компания затем занимается реализацией товара конечным потребителям по рыночным (более высоким) ценам. В результате финансовые ресурсы концентрируются в едином центре прибыли (сбытовой компании) и затем могут перераспределяться в соответствии с потребностями холдинга в целом.

Трансфертное ценообразование также может использоваться для минимизации налогообложения. Если центр прибыли (сбытовая компания в приведенном примере) пользуется теми или иными налоговыми льготами, общая налоговая нагрузка на холдинг в целом снижается.

Если представить, что современная фирма есть рынок в миниатюре, где каждый из его участников преследует свои интересы, которые далеко не всегда совпадают, то задачу эффективно управления невозможно решить без учета баланса этих интересов.

Таким образом, современное предприятие сегодня представляет собой структуру совокупности бизнес-единиц, между которыми существуют контрактные отношения.

Тема эта особенно актуальна сейчас для вертикально интегрированных компаний в нефтегазовой и отчасти в металлургической отрасли. Манипулирование ценами происходит при передаче сырья в переработку, а затем в оптовую и розничную торговлю. Это позволяет аккумулировать прибыль в одном звене, показывать убытки в другом и перераспределять прибыль из регионов с высокой налоговой нагрузкой в регионы, где ставки налога на прибыль ниже. В целом же в результате этих маневров казна страны недополучает миллионы рублей от налоговой прибыли. Действующее российское налоговое законодательство не содержит норм, предписывающих, какую цену использовать для целей налогообложения в случаях, когда цена сделки подпадает под налоговый контроль.

Правовые русла НАЛОГОВЫХ ПОТОКОВ

Первой страной, которая приняла специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали США (середина 1960-х годов). Между тем в этой стране находились или осуществляли деятельность транснациональные корпорации, а соответствующее законодательство существенно отличалось от законодательства других заинтересованных государств, что побудило правительства многих из них искать приемлемые для большинства принципы и приемы, определяющие порядок налогового регулирования трансфертного ценообразования.

В 1995 году было принято Руководство о трансфертном ценообразовании для многонациональных предприятий и налоговых администраций. Оно представляет собой основной рекомендательно-методический документ в этой сфере, положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира.

В России вопрос о регулировании трансфертного ценообразования возник в начале 1990-х годов. Если помните, в те годы действовали правила, по которым нельзя было реализовывать продукцию без налоговых последствий по ценам ниже себестоимости. Потом было предложено ориентироваться на 20%-ный коридор вокруг рыночной цены. При этом, правда, что такое рыночная цена, определить было достаточно трудно, потому что информация о средневзвешенной величине по результатам всех сделок оставалась в тени.

Система контроля была достаточно обременительной и для налоговых органов, и для налогоплательщиков, потому что теоретически под контроль трансфертного ценообразования бессистемно попадало очень большое количество сделок. Взаимная зависимость, а также контролируемые сделки также были прописаны недостаточно четко. И потому на практике бывало и так, что налогоплательщик продает одну и ту же продукцию в течение непродолжительного времени по ценам, которые отличаются более чем на 20% от рыночного реестра, тем самым давая повод для налогового контроля и, соответственно, для доначисления налогов. Таким образом, Налоговый кодекс РФ (статья 40 части 1), который был ключевым правовым документом, оказался недостаточным для регламентирования трансфертного ценообразования. Статья 40 НК РФ позволяла холдингам без особых проблем обходить ее ограничения при перераспределении средств. Несовершенство этого положения выразилось и в нечетком определении термина «взаимозависимые лица». Был установлен довольно скудный список оснований взаимозависимости (участие одной организации в капита-



ле другой, должностное подчинение одного физического лица другому, семейное родство), но при этом суд имел возможность признать лица взаимозависимыми и по другим основаниям. Ввиду этого суд легко может признать взаимозависимость, например, общества и его директора, купившего у общества несколько десятков квартир вчетверо дешевле рыночной стоимости.

На сегодняшний день споры по поводу трансфертных цен достигли такого накала, что их нормативно-правовое закрепление в НК РФ пробовали признать противоречащим Конституции. Не будет преувеличением сказать, что этот вопрос стал одним из наиболее сложных и проблемных вопросов нашего налогового законодательства, от решения которого в значительной степени будет зависеть эффективность налогового контроля и состояние налоговой дисциплины в стране. Проблему контроля за правильностью определения цен для целей налогообложения я бы отнес к числу наиболее актуальных тем. Напомню, что с момента вступления в силу части первой Налогового кодекса прошло уже более 11 лет. И совершенно очевидно, что ее нормы, регламентирующие механизм контроля за ценами, на сегодняшний день устарели и требуют незамедлительного приведения в соответствие с современными правовыми и экономическими реалиями. Очевидно также и то, что сложившаяся практика применения 20-й и 40-й статей кодекса накопила целый ряд весьма серьезных вопросов, требующих решения в рамках доработки соответствующих его положений. На решение всех этих проблем и направлен новый законопроект, внесенный Правительством РФ в конце декабря прошлого года, который должен упорядочить процесс налогообложения в этом сложном сегменте рыночной экономики. Недавно Госдума рассмотрела и приняла в первом чтении этот правительственный законопроект «О внесении изменений в Налоговый кодекс в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

Налог должен работать не на офшор, а на Россию

Согласно новым положениям НК РФ, перечень сделок, которые подлежат контролю, существенно вырос за счет нового определения взаимозависимых лиц. В новой редакции НК РФ ко взаимозависимым лицам относятся все предприятия с государственным участием не менее 20%. При этом из перечня исключены бартерные сделки и сделки с колебанием цены в течение продолжительного периода времени. Определяется непосредственно коридор рыночных цен, который зависит от ряда обстоятельств, устанавливающих оптимальный ценовой показатель.

Попадание в этот диапазон автоматически означает, что у налогоплательщиков не будет никаких проблем с налоговыми органами. А если они не впишутся в эти рамки, то потребуются дополнительное расследование, доказательство, при этом необходимо учесть обстоятельства, которые тоже могут быть приняты во внимание для того, чтобы установить, соответствует ли цена сделки рыночным ценам.

Расширен и сделан практически неограниченным перечень источников информации, которые могут использоваться и налогоплательщиками, и налоговыми органами для того, чтобы обосновать цены.

Предусматривается, что сделки между взаимозависимыми лицами будут контролироваться в том случае, если сумма доходов и расходов превысит 1 млрд. рублей за календарный год, или если одна сторона сделки применяет единый налог на вмененный доход (ЕНВД), или если предметом сделки являются объекты налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых, налогообложение которых привязано к цене соответствующего товара.

Контролируемыми будут признаваться внешнеторговые сделки с товарами биржевой торговли (нефть, черные и цветные металлы, драгоценные металлы), а также сделки, одна из сторон которых зарегистрирована на территории иностранного государства, применяющего режим налогообложения, согласно которому налоговым органам РФ информация не представляется.



Таким образом, законопроект определяет перечень контролируемых сделок, уточняет общие положения о ценах, устанавливает перечень документов и сведений, обосновывающих соответствие цен, применяемых в контролируемых сделках.

Прописано шесть методов определения цен, главным из которых является метод сопоставимых рыночных цен. Предполагается, что остальные методы будут использоваться в том случае, когда метод сопоставимых рыночных цен применить невозможно. Это методы цены последующей реализации, переработки вторичного продукта, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли.

Метод сопоставимых рыночных цен используется при наличии на рынке не менее четырех сделок, предметом которых являются идентичные товары или услуги, совершенных в равнозначных коммерческих условиях между лицами, не являющимися взаимосвязанными. Выборка для исследования подобных сделок является репрезентативной и позволяет обосновать соответствие ценовых расценок истинным рыночным критериям. Если же количество сделок менее четырех и отсутствует необходимая информация о них, используются остальные методы.

Отмечу и метод распределения прибыли или сравнительной рентабельности. Он используется прежде всего для того, чтобы оценить справедливость цен в случае, когда транснациональные корпорации организуют сложную систему бизнеса.

Например, автомобильный завод располагается в одном государстве, автокомпоненты производятся в двух-трех других, дистрибьютор находится в четвертом.

Допускается соглашение о ценообразовании, которое крупнейшие налогоплательщики заключают с налоговыми органами. Суть этого соглашения опять-таки не в том, чтобы по каждой конкретной сделке заранее договориться о ее цене. Речь идет о методике, которая будет применяться, и о принципах, которые будут использоваться налогоплательщиком, для того чтобы определять, соответствуют или нет сделки рыночным ценам. Такое соглашение возможно на срок до трех лет, с продлением на последующие два года.

Предполагается, что налогоплательщик должен заплатить существенную государственную пошлину, для того чтобы претендовать на такое соглашение, которое не является обязательным для налоговых органов.

Можно еще говорить и о других интересных положениях и статьях этого серьезного законопроекта. Он очень сложный и многогранный, многие его нормативы будут апробированы и раскрыты в процессе практики. В целом же значение данного законопроекта понятно: от его содержания и исполнения зависит, какие цены будут в стране, потому что он посвящен наиболее сложному вопросу всего налогового законодательства – ценообразованию. А как известно, некоторые предприниматели под «дымовую завесу ценообразования» пытаются выводить из страны прибыль. Например, заключая сделку с какой-то офшорной компанией, которой продают товары по заниженной цене, а та уже за границей реализует их по реальной. В результате прибыль поступает не в бюджет, региональный или федеральный, а в офшорную зону и используется в личных интересах.

Доверяй, но проверяй

Подводя итог сказанному, можно сделать определенный вывод, что новая редакция Налогового кодекса о трансфертном ценообразовании предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату налога в результате применения в сделке цены, не соответствующей рыночной конъюнктуре. При этом будет определен интервал рыночных цен, который должен соблюдать тот или иной налогоплательщик. Если налоговые органы доказали отклонение цены, в результате которого были недоплачены налоги, налоги доначисляются. Штрафная санкция, которая в соответствии с законопроектом будет составлять 40% от неуплаченного налога, как я говорил выше, будет применяться только при наличии двух условий: если налогоплательщик не имеет документов, обосновывающих применяемое им ценообразование, и если он недоплатил налоги.



Если налогоплательщик имеет все обосновывающие документы, но недоплатил налоги и налоговые органы потом предъявляют какие-то претензии, речь может идти только о том, чтобы доплатить налоги и уплатить пени, но без штрафных санкций.

Несколько слов о размере штрафных санкций. По законопроекту они составляют 40% от суммы неуплаченного налога. Много это или мало? Для сравнения приведу статистику санкций в международной практике. В Канаде взимают штраф 10% от суммы неуплаченного налога, в Польше – 50, в Австралии – от 10 до 100, в Бразилии – до 100, а в Аргентине – до 1000%. На этом фоне российские меры воздействия, на мой взгляд, не выглядят драконовскими. Более того, в новом законопроекте появляется возможность самостоятельного декларирования налогоплательщиками взаимной зависимости. Во многих случаях это удобно и выгодно для налогоплательщика, поскольку позволяет избежать штрафов, которые могут возникнуть при нарушении налогового законодательства, связанного с трансфертным ценообразованием.

Между тем, я подчеркиваю, количество сделок, подлежащих контролю, уменьшается. Изменения коснутся и качества проверок. Если сегодня практически любой линейный инспектор имеет право заняться расследованием на предмет трансфертного ценообразования, то новый законопроект устанавливает иной порядок проверки. В центральном аппарате налоговой службы планируется создать специальное структурное подразделение, которое и будет заниматься этими вопросами. Это специально подготовленные юристы и экономисты, которые будут принимать обоснованные решения. Практика создания специальных подразделений, занимающихся контролем за трансфертным ценообразованием, существует во многих государствах и связана она со сложностью данной темы. Как правило, речь идет о больших суммах и сложных спорах по таким очень важным вещам, как распределение активов, обязанностей и рисков между взаимозависимыми лицами или участниками группы компаний.

Хочу еще раз подчеркнуть, что использование нерыночного ценообразования может приводить к очень серьезным негативным последствиям. Не секрет, что многие губернаторы обращались в правительство в связи с тем, что регионы теряют доходы, которые, как раз в силу ценообразования, переводятся в другие, более удобные для хозяина фирмы регионы.

Этого допустить нельзя, и потому, доверяя налогоплательщикам, все же необходимо совершенствовать механизм проверки достоверности их деклараций.

Учитывая мнение заинтересованных сторон

Новый закон будет введен в действие не ранее 1 января 2011 года. Таким образом, у нас будет возможность еще полгода обсуждать его положения, а затем предоставить налогоплательщикам, налоговым органам и судам еще полгода обсуждать тему. Над этим нормативом мы начали работать еще в конце прошлого года. Рассматривали его на Экспертном совете по налоговому законодательству, привлекая к обсуждению специалистов из различных бизнес-организаций и союзов. В Госдуме прошли парламентские слушания на тему «О законодательных мерах по совершенствованию принципов определения цен для целей налогообложения», в которых приняли участие представители практически всех заинтересованных структур. Касаясь содержания законопроекта, могу отметить, что ни я, ни другие члены нашего комитета не считаем его абсолютно идеальным. На наш взгляд, законопроект является излишне сложным, содержит множество положений, которые будут трудно поддаваться пониманию налогоплательщиков, налоговых органов, арбитражных судов. Не совсем понятно, почему одновременно с этим законопроектом правительство не внесло законопроект о консолидированной группе налогоплательщиков. Сферы правоотношений, регулируемые этими законами, самым тесным образом соприкасаются. Тем более что в законе о трансфертном ценообразовании есть прямая ссылка на консолидированного налогоплательщика. Заслуживает внимания ряд предложений,



которые поступают в комитет из регионов и бизнес-сообществ. К примеру, не лишены здравого смысла предложения о введении переходного периода, в течение которого не будут применяться штрафные санкции по закону о трансфертном ценообразовании.

Безусловно, нет предела совершенству, и процесс доработки законопроекта о трансфертном ценообразовании мог бы занять еще очень длительное время. Но, принимая во внимание исключительную важность совершенствования данной сферы правового регулирования, государство заинтересовано, чтобы этот закон вступил в силу в ближайшее время. Поскольку нормы законопроекта существенно затрагивают не только фискальные интересы государства, но и интересы бизнеса, законодатели в максимально возможной степени пытались учитывать все конструктивные мнения заинтересованных сторон.