

Ключевые слова:

трансфертное ценообразование, холдинг, двойное налогообложение, взаимозависимые лица, правила CFC

Н. В. Сердюкова, аспирант

кафедры «Государственные доходы»
Государственного университета Минфина России,
менеджер по налогообложению ОАО «ЛУКОЙЛ»
(e-mail: nat200612@yandex.ru)

Трансфертное ценообразование в современном законодательстве России

Налоговая реформа в Российской Федерации в настоящее время направлена в том числе на определение четких законодательных рамок процесса трансфертного ценообразования. Под трансфертным ценообразованием понимают реализацию материальных товаров и нематериального имущества или услуг в рамках группы связанных между собой лиц — предприятий — по ценам, отличным от рыночных. Яркий пример такой группы — холдинг.

Под холдингом (англ. *holding* — владение) подразумевается группа компаний (материнская компания и контролируемые ею дочерние общества), ведущих согласованную предпринимательскую деятельность и связанных отношениями собственности и экономической зависимости.

В настоящее время холдинговые структуры получили достаточно широкое распространение в Российской Федерации. Они встречаются в основном в крупном бизнесе. Практически все российские компании нефтяной отрасли имеют холдинговое строение. Целесообразность такой формы ведения бизнеса для российских компаний заключается, наряду с возможностью осуществления оперативного управления и контроля за разнородной деятельностью дочерних компаний, в возможности более гибкой защиты активов и оптимизации уровня налогообложения.

Вместе с тем ведение бизнеса в рамках холдинга вызывает сложные вопросы в сфере налогообложения как со стороны налогоплательщиков в лице самих компаний, так и со стороны государства в лице налоговых органов. Многие холдинговые компании наряду с российскими дочерними обществами имеют также большое число зарубежных. При этом налогообложение российских дочерних обществ регулируется нормами налогового законодательства России, зарубежных — нормами налогового законодательства тех юрисдикций, резидентами которых эти общества являются, а сотрудничество российских и зарубежных дочерних обществ — нормами международного налогового законодательства.

Естественно, нефтяные холдинги, как и любые другие, стараются структурировать свои зарубежные активы таким образом, чтобы иметь возможность получить налоговую выгоду. В частности, некоторые компании применяют трансфертное ценообразование и искусственное перемещение налоговой базы путем перераспределения показателей, формирующих ее, между дочерними компаниями холдинга в целях их группировки в субъекте с льготным налоговым режимом. Но при этом они не нарушают норм российского налогового законодательства, в котором на настоящий момент не прописан механизм, регулирующий использование этих методов.

Принятие федеральных законов, корректирующих нормы российского налогового законодательства и регламентирующих вопросы налогообложения головной компании холдинга и ее дочерних компаний, — важная задача, решение которой позволит:

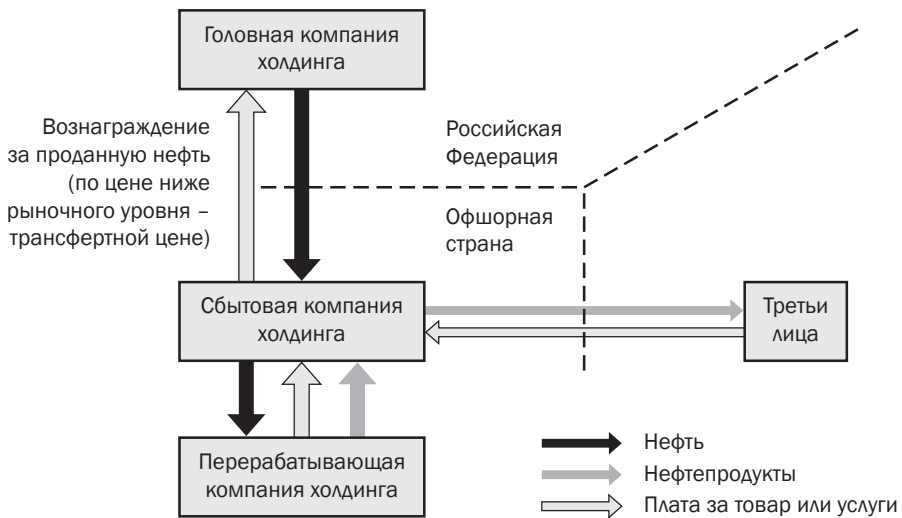
- государству увеличить доходные части федерального и регионального бюджетов;
- компаниям при расчете налогов пользоваться четко сформулированными правилами, что, в свою очередь, вызовет сокращение числа арбитражных споров между ними и налоговыми органами.

Так, представляется необходимым в законодательных актах Российской Федерации:

- определить и установить недопустимые способы минимизации налоговых платежей;
- определить и установить понятие рыночной цены для целей налогообложения;
- выработать принципы определения соответствия цены, примененной в сделке, рыночной цене товара (работы, услуги) или предмета сделки;
- определить последствия для налогоплательщика, возникающие в случае выявления налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля по деятельности налогоплательщика незаконных способов снижения налоговых платежей;
- установить большой размер суммы штрафа, налагаемого на налогоплательщика, который осуществляет уменьшение налоговых платежей путем применения незаконных способов.

Процесс трансфертного ценообразования в нефтяной холдинговой компании схематично представлен на рисунке.

Пример использования трансфертных цен



Источник: составлено автором.

Этапы трансфертного ценообразования:

- головная компания холдинга продает сбытовой компании холдинга, расположенной в офшорной или низконалоговой юрисдикции, сырую нефть по цене, отличающейся от сложившейся на рынке (трансфертная цена);
- сбытовая и перерабатывающая компании холдинга заключают контракты на переработку нефти (процессинг);
- перерабатывающая компания перерабатывает нефть и получает плату за процессинг от сбытовой компании;
- сбытовая компания продает нефтепродукты третьим лицам по рыночным ценам;
- финансовые ресурсы концентрируются в «центре» прибыли (сбытовой компании) и впоследствии могут перераспределяться в соответствии с потребностями холдинга.

Как правило, на практике в рамках холдинговой компании концентрируется большое число добывающих, перерабатывающих и сбытовых компаний. Таким образом, трансфертное ценообразование:

- 1) является важным механизмом перераспределения финансовых ресурсов в рамках интегрированных структур, в т. ч. холдингов;
- 2) может использоваться для минимизации налогообложения. Если «центр» прибыли (сбытовая компания в приведенном выше примере) пользуется теми или иными налоговыми льготами, общая налоговая нагрузка на холдинг в целом снижается;
- 3) применяется для осуществления сделок по коммерчески зависимым продажам¹.

С позиции государства первую из описанных целей трансфертного ценообразования можно оценивать как нейтральную, поскольку препятствовать холдингам в перераспределении их собственных средств было бы нелогично и, кроме того, экономически необоснованно. Вторая цель — легитимная минимизация налогообложения — с позиции государства и налоговых органов, несомненно, требует контроля, о чем уже говорилось выше.

ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ МЕРЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРОЦЕССА ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

В нашей стране вопрос трансфертного ценообразования регулируется Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ), а точнее, ст. 40. Вместе с тем эта статья в действующей редакции представляет собой некоторый компромисс. Прямо не запрещая сделок с применением трансфертного ценообразования и таким образом предоставляя холдингам определенную свободу в формировании внутренних цен, она ограничивает налоговую эффективность метода трансфертного ценообразования для всех налогоплательщиков. Это касается и перераспределения ресурсов в рамках холдинговой компании, которая является законопослушным налогоплательщиком, не преследующим целей уклонения от налогообложения путем перевода бизнеса в офшорные зоны. Так, допустимым является отклонение цен от рыночных не более чем на 20 %, в противном случае налоги пересчитываются исходя из рыночных цен. При этом налоговые органы уполномочены инициировать проверку правильности цен лишь в определенных случаях: взаимозависимость сторон сделки, значительные отклонения цен сделок налогоплательщика и др.

¹ Джонстон Д. Анализ экономики геологоразведки, рисков и соглашений в международной нефтегазовой отрасли. — М.: Олимп-Бизнес, 2005.

Между тем практика показала, что в современных российских условиях ст. 40 НК РФ недостаточно эффективна, поскольку любое предприятие в состоянии организовывать свое налоговое и договорное планирование так, чтобы отклонение цен сделок от рыночных цен находилось в пределах 20 %, и, используя его путем занижения или завышения цены сделки, сэкономить на налоговых платежах.

Более того, в российском законодательстве, как уже было отмечено выше, для большинства товаров (работ, услуг) не определено понятие «рыночная цена». А применение специфических налоговых ставок не может выступить в роли барьера для использования трансфертных цен, поскольку такие ставки невозможно установить по основным налогам. Также в ст. 40 НК РФ неудачно сформулировано понятие «взаимозависимое лицо». Между тем эта формулировка достаточно важна, поскольку признание лиц взаимозависимыми становится одним из оснований для проверки правильности примененной цены сделки. В нашей стране факт взаимозависимости привязывается к наличию 20 % долевого участия в уставном (складочном) капитале другой организации, что лишает это понятие необходимой гибкости. В то же время при данных обстоятельствах нельзя считать исчерпывающим п. 2 ст. 40 НК РФ, в котором говорится о полномочии суда признавать лица взаимозависимыми в иных случаях. Суд должен руководствоваться законодательно определенными критериями такого признания, а в настоящее время они законом не установлены.

Между тем ст. 40 НК РФ устанавливает небольшой перечень оснований для признания взаимозависимости лиц², но при этом дает суду возможность признать лица взаимозависимыми и по другим основаниям³. Например, руководствуясь тезисом о недобросовестности налогоплательщика⁴. Все это наглядно показывает, что положений, закрепленных в ст. 40 НК РФ, на сегодняшний день явно недостаточно для регламентирования такого сложного процесса, как трансфертное ценообразование.

Это не осталось незамеченным финансовыми ведомствами Российской Федерации. Так, уже принимаются меры, направленные на упорядочивание процесса налогообложения холдинговых компаний. В настоящее время Минфином совместно с Минэкономразвития России подготовлены и опубликованы на официальном сайте Минфина www.minfin.ru проекты следующих федеральных законов:

1. «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее — Законопроект 1);

2. «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (далее — Законопроект 2).

Проекты федеральных законов, подготовленные финансовыми ведомствами, основываются на международном экономическом опыте зарубежных стран, в частности на положениях Руководства по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых органов Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (далее — Руководство ОЭСР).

² Участие одной организации в капитале другой, должностное подчинение одного физического лица другому, семейное родство.

³ См.: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71.

⁴ Понятие добросовестности/недобросовестности при оценке налогоплательщика сложилось в судебной практике и впоследствии стало неотъемлемой частью налоговых споров. Недобросовестность налогоплательщика определяется как совокупность фактов, опровергающих наличие цели деятельности, с осуществлением которой связано возникновение прав либо надлежащее исполнение обязанностей в сфере налогообложения.

ЗАКОНОПРОЕКТ 1

Основная его задача — обеспечение противодействия использованию трансфертных цен взаимозависимыми организациями в целях минимизации налогов путем упорядочивания и повышения эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнения перечня взаимозависимых лиц и совершенствования основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, регулируемым или рыночным ценам для целей налогообложения⁵.

Законопроект 1 предполагает признание утратившими силу ст. 20 и 40 НК РФ и одновременное дополнение ч. 1 НК РФ разделом V, определяющим для целей налогообложения общие положения о взаимозависимых лицах и контролируемых сделках, а также о признании соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, регулируемым или рыночным ценам⁶. Он уточняет критерии признания лиц взаимозависимыми. Так, это признание станет возможно либо в соответствии с законом⁷, либо по решению суда, который будет иметь право с учетом фактических обстоятельств признать для целей налогообложения лиц взаимозависимыми⁸.

Также в Законопроекте 1 расширен, по сравнению с действующим перечнем, приведенным в НК РФ, перечень лиц, признаваемых взаимозависимыми. В него включены:

- организации, участвующие в других организациях, если доля такого участия составляет более 20 %;
- основные общества (товарищества) и дочерние общества;
- члены совета директоров (наблюдательного совета) организации или иного коллегиального органа управления, члены коллегиального исполнительного органа, а также лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа;
- организации и (или) физические лица, когда доля непосредственного участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 %;
- физические лица, находящиеся в отношениях подчинения в соответствии с должностным положением;
- физические лица, являющиеся членами семьи и (или) состоящие в родстве.

Основания, в соответствии с которыми лица признаются взаимозависимыми, имеют большое значение, поскольку на сегодняшний день в п. 2 ст. 40 НК РФ приведен закрытый перечень ситуаций, в которых указано на взаимозависимость и которые могут выступить основанием для проверки правильности применения цены сделки.

Согласно п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми

⁵ Пояснительная записка к законопроекту «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (<http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/11/pzzp.doc>).

⁶ Там же.

⁷ В соответствии с НК РФ.

⁸ Законопроект «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (<http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/11/pfzink.doc>).

могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Пп. 1–3 п. 1 ст. 20 НК РФ определены три случая взаимозависимости лиц. Но перечень таких случаев не является закрытым, и взаимозависимость может быть установлена в судебном порядке, если отношения между лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). При этом отсутствие законодательно оформленных критериев для установления подобного влияния отношений на цену сделки дает суду неограниченные возможности устанавливать взаимозависимость лиц по любым основаниям. Между тем неопределенность понятия взаимозависимости недопустима в налоговых правоотношениях, поскольку является одним из существенных факторов, ограничивающих возможность эффективного применения ст. 40 НК РФ.

Также Законопроект 1 устанавливает перечень обстоятельств, при наличии хотя бы одного из которых налоговые органы при проведении мероприятий налогового контроля будут вправе проверять соответствие цены сделки рыночным ценам. Это совершение сделок:

- между взаимозависимыми лицами;
- товарообменных (бартерных), а также сделок, обязательства по которым прекращаются зачетом встречного однородного требования или зачетом при уступке требования;
- в области внешней торговли услугами (работами), имущественными правами, информацией, интеллектуальной собственностью;
- в области внешней торговли мировыми биржевыми товарами, входящими в состав следующих товарных групп: нефть и нефтепродукты; черные, цветные, драгоценные металлы и драгоценные камни. При этом перечень указанных товаров утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области экономического развития и торговли;
- между российскими организациями (иностранными организациями через их постоянные представительства в Российской Федерации; физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации) и лицами, место нахождения (место жительства) которых — в иностранных государствах (на территориях, находящихся под юрисдикцией иностранных государств), включенных в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

При этом предприятия будут обязаны представлять в налоговые органы сведения о совершенных ими в налоговом периоде контролируемых сделках в том случае, если сумма доходов и расходов от всех контролируемых сделок, совершенных в соответствующем календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемой сделки), превышает 10 млн руб.

Теперь рассмотрим вопрос определения соответствия цен, примененных в сделках между компаниями холдинга и их партнерами, рыночным ценам.

В действующем российском законодательстве определение рыночной цены приводится в п. 4 ст. 40 НК РФ, в соответствии с которым рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Также в действующем российском законодательстве помимо понятия «рыночная цена» существует понятие «рыночная стоимость». В Федеральном законе от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может

быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства⁹.

При этом действующие критерии определения рыночной цены не позволяют установить ее на какие-либо уникальные товары (работы, услуги), поэтому редко встречающиеся, а также не имеющие аналогов на рынке товары могут быть реализованы их владельцами за любую цену, без опасения применения каких-либо санкций со стороны налоговых органов.

Необходимо обратить внимание на п. 1 ст. 14.6 Кодекса Российской Федерации «Об административных правонарушениях», утвержденного Федеральным законом от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ. Предмет регулирования данной статьи Кодекса в основном — устанавливаемые государственными органами цены на товары, а также тарифы на работы (услуги). Но при этом в ней прописано, что также и иное нарушение установленного порядка ценообразования может послужить основанием для привлечения к административной ответственности. Это вызывает вопрос: относится ли данная норма к случаям применения трансфертного ценообразования. В связи с этим представляется целесообразной актуализация положений ст. 14.6. КоАП РФ в отношении механизма трансфертного ценообразования (при условии вступления в силу в качестве федерального закона Законопроекта 1).

Проводя анализ понятия «рыночная цена» в российском законодательстве, необходимо обратить внимание на проблему использования информационных ресурсов для осуществления оценки рыночной стоимости товара (работы, услуги), поскольку определение рыночной стоимости является неотъемлемым элементом процедуры налогообложения при трансфертном ценообразовании.

В соответствии с п. 11 ст. 40 НК РФ при определении и признании рыночной цены товара (работы, услуги) используются официальные источники информации о рыночных ценах и биржевых котировках. При этом перечень официальных источников информации НК РФ не определен. Согласно письму Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2009 № 03-02-08/95 при определении рыночных цен может быть использована информация о ценах, опубликованная в официальных изданиях уполномоченных органов, в т. ч. органов статистики и ценообразования.

В соответствии с Законопроектом 1 при определении для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным будет использоваться следующая информация:

- о ценах и котировках мировых бирж — для товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли;
- таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации, публикуемая федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по контролю и надзору в области таможенного дела;
- о ценах (пределах колебаний цен) и биржевых котировках, содержащаяся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами (в частности, в области регулирования ценообразования и статистики);
- о ценах (пределах колебаний цен), биржевых котировках по совершенным сделкам, содержащаяся в опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;

⁹ См.: Ст. 3 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ».

- о рыночной стоимости объектов оценки, которая установлена в соответствии с законодательством, регулирующим оценочную деятельность в Российской Федерации;
- иная информация, используемая при определении рыночных цен в соответствии с гл. 14 НК РФ.

Вместе с тем в данном разделе законопроекта необходимо учесть то обстоятельство, что цены на внутреннем рынке нефти в условиях отсутствия бирж и установленного ФАС России олигопольного положения основных нефтяных компаний определяются по данным информационно-ценовых агентств. При этом, в силу отсутствия информационных источников по совершенным сделкам, пополнение источников информации в форме цен сделок, примененных на конкурсах, аукционах и тендерах, предусмотренное в законопроекте, предоставило бы налогоплательщикам возможность наиболее полно сформировать выборку рыночных цен за счет реальных цен сделок, совершенных в равных условиях невзаимозависимыми лицами.

В условиях отсутствия официальных источников информации их выбор целесообразно оставить за налогоплательщиком, обязав налоговые органы проводить проверку, исходя из выбранного источника информации. На сегодняшний день подобная практика невозможна в силу п. 11 ст. 40 НК РФ (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 144-ФЗ).

В соответствии с законопроектом 1 останется действительным принцип, согласно которому для целей налогообложения принимается цена, примененная сторонами сделки, если иное не предусмотрено НК РФ. Следует отметить, что до того момента, пока налоговыми органами не доказано обратное, такая цена будет считаться рыночной.

Законопроект 1 предполагает установление в НК РФ определения рыночной цены. Так, рыночной ценой товара (работы, услуги) для целей налогообложения будет признаваться цена, находящаяся в пределах интервала цен, определенного согласно правилам, которые установлены соответствующей статьей НК РФ, по сделкам с идентичными (при их отсутствии — с однородными) товарами (работами, услугами), совершенным в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Кроме того, будет уточнена методика определения рыночной цены. Помимо предусмотренных п. 10 действующей ст. 40 НК РФ методов определения рыночной цены¹⁰, налоговые органы также смогут использовать методы: сопоставимых рыночных цен, цены реализации продукта переработки (вторичного продукта), сопоставимой рентабельности, распределения прибыли.

Метод сопоставимых рыночных цен признается приоритетным при определении цены в целях налогообложения. Также может быть использован любой (за некоторым исключением) из методов, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволит наиболее обоснованно определить соответствие цены сделки рыночным ценам¹¹.

Увеличение числа методов, используемых при определении рыночного уровня цен, а также установление порядка их применения расширяют возможности налогоплательщика и приближают российское налоговое законодательство к действующим международным правилам. В то же время предполагается обязать налогоплательщика

¹⁰ Цены последующей реализации и затратного метода.

¹¹ Пояснительная записка к законопроекту «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (<http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/11/pzpz.doc>).

составлять и хранить у себя определенный набор документов, обосновывающих применяемый метод ценообразования, и предъявлять их по требованию налогового инспектора¹².

Главная цель Законопроекта 1 — разработка нормы о симметричной корректировке налоговой базы у всех сторон контролируемой сделки, совершенной между российскими юридическими лицами. Иными словами, если налоговый орган вынес решение о доначислении налога по одному участнику сделки, исходя из оценки результатов сделки с учетом регулируемой (рыночной) цены, то другие стороны контролируемой сделки получают право на симметричную корректировку налоговой базы. Это положение предполагается применять исключительно с момента исполнения решения о доначислении налога по итогам налоговой проверки.

Таким образом, российское налоговое законодательство перейдет на подход, используемый в мировой практике. Если корректируется налоговая база одного лица, то необходимо произвести корректировку налоговой базы его контрагента. Эти действия необходимы для обеспечения исполнения:

— п. 1 ст. 3 НК РФ, в котором говорится, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения;

— п. 2 ст. 8 гл. 1 Конституции Российской Федерации, указывающего на равенство государственной и частной форм собственности.

Подобные меры должны быть приняты в связи с тем, что на сегодняшний день применение действующих норм ст. 40 НК РФ в некоторых случаях вызывает неоднозначное толкование.

Обратим внимание на положения п. 3 ст. 40 НК РФ, согласно которому в случаях, когда цены товаров (работ, услуг), примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20 % от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары (работы, услуги). При этом остается неразъясненным следующий вопрос: если целью завышения цены сделки является, например, уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль покупателя, будет ли принято налоговым органом решение о возмещении (возврате) НДС по данной операции.

Основой для данного вопроса служит то обстоятельство, что НДС, уплачиваемый от этой операции продавцом в бюджет, может превышать сумму НДС, которая была бы исчислена в случае совершения сделки по рыночным ценам. Подобное противоречие возникает, поскольку в ст. 252 НК РФ указывается на необходимость обоснованности и документального подтверждения расходов, учитываемых в целях уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, но не предусмотрено ограничение расходов налогоплательщика рамками рыночной стоимости.

Заметим, что согласно положениям ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. При этом обоснованность расходов определяется налоговым органом. Ст. 46 НК РФ устанавливает, в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налогоплательщиком, исполнение обязанности по уплате налога по решению налогового органа в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя. П. 3 ст. 40 НК РФ предусматривает право налогового органа вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени.

¹² Широко распространенная за рубежом практика применения *Transfer pricing documentation*.

При этом у налогоплательщика остается только гарантированное ст. 46 Конституции Российской Федерации право на обжалование решения и действия (или бездействия) органов государственной власти и должностных лиц в суде. В то же время в ст. 274 НК РФ «Налоговая база» в п. 4–6 понятие рыночных цен применяется к продавцам.

Таким образом, было бы логично в ситуации, когда налоговый орган не принимает решения о возмещении НДС (или уменьшении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль) продавцу по ст. 40 НК РФ, исходя при этом из цены сделки, превышающей рыночный уровень, вместе с этим не выносить решение о доначислении налога и пеней при проверке покупателя, списавшего на затраты соответствующую сумму и занизившего в пропорциональной части свои обязательства по НДС.

Также в Законопроекте 1 будет предусмотрена возможность заключения между налогоплательщиками (правда, пока только теми, которые отнесены в соответствии со ст. 83 НК РФ к категории крупнейших) и налоговыми органами предварительных соглашений о ценообразовании (далее — ПСЦ), в которых станут фиксироваться методы определения соответствия цен сделок рыночным ценам.

Как показывает опыт ряда стран, и Российской Федерации в том числе, довольно часто решение споров по трансфертным ценам посредством традиционных форм налоговой проверки или методов расследования оказывается сложным, дорогостоящим и длительным процессом как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Подобные методы неизменно применяются для изучения трансфертных цен (и соответствующих условий их формирования) уже после того, как эти цены были установлены. Поэтому могут возникнуть серьезные трудности в получении информации для адекватной оценки того, использовался ли в момент установления цены принцип «на расстоянии вытянутой руки». В связи с означенными трудностями и был разработан процесс ПСЦ как альтернативный способ решения проблем трансфертных цен.

ПСЦ (*англ.* — *tax treaty*) — это соглашение, определяющее на этапе, предшествующем заключению контролируемой сделки, ряд критериев трансфертного ценообразования (метод ценообразования, сопоставимые параметры, а также соответствующие корректировки и критические допущения в отношении будущих событий) в течение установленного периода времени. Цель процесса ПСЦ — содействие проведению принципиальных, практических и конструктивных переговоров, направленных на расширенное и перспективное решение вопросов, которые связаны с трансфертными ценами, наряду с более эффективным использованием ресурсов налогоплательщиков и налоговых органов. Особо отметим, что этот процесс служит дополнением к административным, юридическим и договорным способам решения вопросов, связанных с трансфертным ценообразованием, но ни в коем случае не заменяет их.

Практика заключения ПСЦ широко распространена в странах — членах ОЭСР. Их заключение инициируется налогоплательщиком и подразумевает проведение переговоров между ним и, в зависимости от ситуации, одним или несколькими ассоциированными (дочерними) предприятиями и налоговым органом. Сделки, заключенные согласно условиям предварительного соглашения, в соответствии с Законопроектом 1 не должны повлечь за собой последующего доначисления налогов со стороны налоговых органов.

В Российской Федерации за рассмотрение заявления налогоплательщика о заключении соглашения о ценообразовании будут взимать государственную пошлину.

Предложенные в Законопроекте 1 методы в точности соответствуют положениям Руководства ОЭСР¹³, в которую собирается вступить Российская Федерация.

¹³ В данном контексте имеются в виду налоговые органы.

ЗАКОНОПРОЕКТ 2

Идея введения института консолидированной отчетности интегрированных налогоплательщиков по налогу на прибыль требует разработки прозрачного механизма формирования налоговой базы. В противном случае легитимно разрешенная консолидация отчетности нескольких налогоплательщиков может привести к негативным последствиями для доходной части федерального бюджета при определении общего финансового результата холдинговой компании. Перспектива введения правил CFC (*англ. controlled foreign company – контролируемая зарубежная компания*) предусмотрена Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2009–2011 гг., принятыми Правительством Российской Федерации в 2008 г.

Необходимо отметить, что многие российские нефтяные холдинги имеют значительное количество дочерних компаний, расположенных в зарубежных юрисдикциях¹⁴, нормы налогового законодательства которых являются более благоприятными для налогоплательщика. Таким образом, введение правил CFC должно способствовать упорядочиванию российского налогового законодательства по налогообложению прибыли холдинговых компаний, а также увеличению доходной части бюджета Российской Федерации, поскольку под налогообложение попадет прибыль дочерних компаний холдингов, расположенных в офшорных зонах. В мировой практике правила CFC обязывают материнскую компанию, при соблюдении определенных критериев, уплачивать налог с прибыли ее дочерней компании в случае, если эта прибыль фактически не распределяется в пользу материнской компании в виде дивидендов.

Проведенный анализ законодательства зарубежных стран, где на протяжении ряда лет действуют правила CFC, позволил сделать следующие выводы:

- CFC признаются дочерние компании, доля прямого или косвенного участия в которых составляет более 50 % (в некоторых странах минимальная доля участия может быть и меньше).
- Как правило, налогообложению подлежит только прибыль, полученная от пассивных видов деятельности CFC (дивиденды, проценты по займам, роялти, доходы от аренды).
- В большинстве стран налог, уплаченный в стране резидентства CFC, может быть зачтен против налоговых обязательств материнской компании.

В основном законодательство предусматривает случаи, когда прибыль CFC освобождается от налогообложения на уровне материнской компании. Например, в Великобритании правила CFC не применяются, если CFC осуществляет активную предпринимательскую деятельность, или если будет доказано, что целью создания CFC не является уклонение от уплаты налогов. В Испании не попадает под налогообложение прибыль CFC, если более 15 % прибыли получено от активной деятельности.

Скорее всего, принимая во внимание то обстоятельство, что первоочередной задачей налоговой реформы в Российской Федерации является регламентация процесса трансфертного ценообразования, введение правил CFC не является ближайшей перспективой. Вместе с тем уже сегодня можно выделить факторы, от которых будет зависеть степень материальности налоговых последствий для холдинговых компаний, в т. ч. нефтяных:

- Будет ли облагаться вся прибыль CFC или прибыль только от пассивных видов деятельности, и каким образом будет определяться понятие активной/пассивной деятельности. Так, существуют риски, что вся прибыль офшорных финансовых компаний будет признаваться прибылью, полученной от пассивной деятельности, и подлежать налогообложению в Российской Федерации.

¹⁴ В качестве примера можно привести Австрию, Бельгию, Нидерланды, Испанию, Италию, Кипр и т. д.

- В соответствии с какими стандартами будет рассчитываться налогооблагаемая прибыль: локальными, российскими, МСФО.
- Будут ли подлежать налогообложению только компании, зарегистрированные в офшорных и низконалоговых юрисдикциях, или все компании, независимо от юрисдикции их регистрации.
- Будет ли предоставляться возможность зачета налогов, уплаченных CFC в юрисдикции своего местонахождения, и каким образом будут рассчитываться налоговые обязательства при последующем распределении дивидендов.
- Будут ли предусмотрены какие-либо условия, при которых возможно освобождение от налогообложения.

Таким образом, в зависимости от условий правил CFC налогообложению в Российской Федерации может подлежать как прибыль дочерних компаний холдингов, расположенных в офшорных юрисдикциях, так и прибыль всех дочерних компаний холдинга, расположенных за рубежом. При этом, скорее всего, правила CFC в Российской Федерации не будут носить ретроспективный характер и станут распространяться только на прибыль, полученную дочерними компаниями холдинга после вступления их в силу.

Библиография

1. Законопроект «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ “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 Российской Федерации. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/11/pfzink.doc>.
2. Пояснительная записка к законопроекту «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ “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 Российской Федерации. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/11/pzfp.doc>.
3. Руководство по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых органов ОЭСР / Перевод в рамках проекта ЕС-ТАСИС «Реформа налогообложения в Российской Федерации». — 207 с.
4. Неймарк, К. А. Холдинги: управление налоговой функцией // Налоговая политика и практика. — 2009. — № 1.
5. Зубарева, И. Е. Законопроект о трансфертном ценообразовании будет принят уже в этом году // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2009. — № 5.
6. Трансфертное ценообразование и ст. 40 НК РФ [Электронный ресурс] / Roche & Duffay. — Режим доступа: <http://www.roche-duffay.ru>.
7. Дорошаев, Г. Трансфертная концепция // эж-Юрист. — 2009. — № 5.
8. Тендрякова, А. С. Развитие налогообложения прибыли и доходов российских организаций за рубежом: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.scholar.ru/speciality.php?page=54&spec_id=124.
9. Выступление Президента ОАО «ЛУКОЙЛ» на Европейском бизнес-саммите в Брюсселе 26.03.2009 / Пресс-релиз ОАО «ЛУКОЙЛ» от 26.03.2009 «Вагит Алекперов выступил на Европейском бизнес-саммите».
10. Малис, Н. И. Вопросы налогообложения в условиях кризиса // Финансы — 2009. — № 8.
11. Романенко, О. Распределение финансов в холдингах // Финансовый директор. — 2006. — № 10.
12. Прилуцкий, М. Х., Костюков, В. Е. Оптимизационные задачи планирования транспортировки газа // Информационные технологии и вычислительные системы. — 2007. — № 2.