© В.И. Хаславский, 2008

УДК 351.713

В.И. Хаславский

АНАЛИЗ ПОЛОЖЕНИЙ ЗАКОНОПРОЕКТА, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩЕГО ПРИМЕНЕНИЕ НОРМ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ В ОТНОШЕНИИ ПРОЦЕДУРЫ КОНТРОЛЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ЗА СООТВЕТСТВИЕМ РЫНОЧНОМУ УРОВНЮ ЦЕН ПО СДЕЛКАМ ВНУТРИ ВЕРТИКАЛЬНО-ИНТЕГРИРОВАННЫХ КОМПАНИЙ И ДРУГИХ ХОЛДИНГОВЫХ СТРУКТУР

В исполнение основных задач, поставленных перед Министерством финансов Российской Федерации «Основными направлениями налоговой политики на 2008 – 2010 годы», разработан и представлен в Правительство Российской Федерации 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» (размещен на сайте Минфина РФ среди материалов к заседанию Правительства Российской Федерации от 22.11.2007).

Данный законопроект направлен на совершенствование правового регулирования одного из самых проблемных вопросов в сфере налоговых правоотношений – механизма проведения налоговыми органами контроля за соответствием рыночному уровню цен, применяемых налогоплательщиками в сделках между собой. Из имеющихся материалов следует, что срок вступления новых норм о контроле за трансфертным ценообразованием определяется Минфином РФ как 2009–2010 гг.

Прежде всего, основной целью этого законопроекта является упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и совершенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых налоговыми органами сделках. Тем самым, законопроект направлен на предотвращение таких способов минимизации налогов, в основе которых лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от цены, которая была бы применена независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля либо иными отношениями, позволяющими оказывать влияние на экономические результаты и (или) условия и результаты сделок.

Указанным законопроектом предусматривается существенный пересмотр положений статей 20 и 40 части I Налогового кодекса Российской Федерации с одновременно внесением раздела, регулирующего соответствующие правоотношения и определяющего для целей налогообложения общие положения о взаимозависимых лицах и контролируемых сделках. При этом разрабатывается специальный порядок, в основе которого лежит механизм признания соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночному уровню.

В состав названного раздела включаются шесть специальных глав, которыми определяются:

- взаимозависимые лица, а также порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации;
- общие положения о ценах, а также перечень источников информации, используемой при определении соответствия цены контролируемой сделки регулируемым или рыночным ценам;
- методы, используемые при определении соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночным ценам;
- перечень контролируемых сделок, а также порядок обоснования цен и декларирования в налоговые органы о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках;
- порядок взимания налогов исходя из оценки результатов контролируемых сделок на основе регулируемых или рыночных цен;
- общие положения о заключаемых между налоговыми органами и налогоплательщиками соглашениях о ценообразовании.

Основными изменениями представленного Минфином Российской Федерации законопроекта от действующих в настоящее время положений Налогового кодекса РФ являются следующие предложения.

1. Полномочия налоговых органов по проведению налогового контроля за полнотой исчисления и уплаты налогов с учетом фактора ценообразования распространяются на исчерпывающий перечень контролируемых сделок, среди которых:

- сделки, стороной которой является налогоплательщик, состоящий на налоговом учете в субъекте Российской Федерации, где установлена пониженная ставка налога на прибыль организаций;
- отдельные внешнеторговые сделки, предметом которых являются операции с товарами мировой биржевой торговли - нефть и нефтепродукты, черные металлы, цветные металлы, драгоценные металлы, драгоценные камни;
- сделки с резидентами юрисдикций с пониженным налогообложением и иностранных государств (территорий, находящихся под юрисдикции иностранных государств);

2. Существенным образом уточняется определение рыночной цены, которое дополняется положениями, что рыночной ценой для целей налогообложения предлагается признать цену, находящуюся в пределах интервала цен, определенного в установленном Налоговым кодексом порядке по сделкам с идентичными (а при их отсутствии - однородными) товарами (работами, услугами), совершенными в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях лицами, не являющимися взаимозависимыми. При этом налоговому органу предоставляется право принятия решения о доначислении налога только в случае, если фактическая цена сделки не соответствует расчетному интервалу и

при этом значение интервала исключает две случайные экстремальные точки этого интервала.

3. Расширяется перечень признаваемых методов оценки соответствия примененной цены по сделке рыночному уровню цены, которые дополняются:

- методом цены реализации продукта переработки (вторичного продукта);
- методом сопоставимой рентабельности;
- методом распределения прибыли.

Также уточняется содержание предусмотренных в настоящее время Налоговым кодексом методов определения рыночной цены.

4. Расширяется перечень источников информации, используемой для определения соответствия цены сделки рыночным ценам, в частности, за счет включения информации:

- о биржевых ценах и котировках мировых бирж – для товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли;
- о таможенной статистики внешней торговли Российской Федерации, публикуемой ФТС России;
- о ценах (пределах колебаний цен) и биржевых котировках, содержащихся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;

- о рыночной стоимости объектов оценки, установленной в соответствии с законодательством, регулирующим оценочную деятельность в Российской Федерации.

5. Устанавливается перечень представляемых налогоплательщиками налоговым органам документов и сведений, обосновывающих соответствие цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам.

При этом в случае, если налогоплательщик совершает несколько однотипных сделок, то документы должны считаться подготовленными, если они содержат сведения в отношении всех однотипных сделок, а не каждой из них. В этой связи основной задачей будет являться обоснование цены сделки в соответствии с предлагаемым алгоритмом определения рыночной цены на основе установленного Кодексом метода. Указанным алгоритмом обоснования рыночной цены сделки фактически будут пользоваться как налогоплательщики, так и налоговые органы.

6. Вводится обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы сведения о совершенных в налоговом периоде контролируемых сделках, если сумма доходов или расходов от всех контролируемых сделок, совершенных в течение календарного года с одним лицом (несколькими или одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемой сделки), превышает 100 млн. рублей. Данная норма, как отмечается Минфином РФ, является общепринятой в зарубежных странах с развитым налоговым законодательством.

7. Предусматривается возможность заключения между налогоплательщиками и налоговыми органами предварительных соглашений о ценообразовании для целей налогообложения. Данный институт соглашений о ценообразовании широко используется в международной практике и позволяет взаимозависимым лицам (в том числе организациям холдинговых структур) до совершения контролируемых сделок заключить с налоговыми органами соглашения, в которых фиксируются методы определения соответствия цен сделок рыночным ценам.

8. Устанавливается ответственность за неправомерное непредставление налогоплательщиком в установленный срок или представление недостоверных сведений в налоговый орган о контролируемых сделках, поименованных в указанном выше перечне. Предлагается также установить ответственность за нарушение налогоплательщиком условий соглашения о ценообразовании, повлекшее несоблюдение установленного Кодексом порядка применения цен для целей налогообложения.

По результатам обсуждения в Правительстве Российской Федерации Минфину России было поручено доработать законопроект, уточнив перечень контролируемых сделок, перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми, механизм и методы определения цен для целей налогообложения, а также обеспечить согласование его положений с положениями законопроекта о консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций.

Принятие законопроекта в представленном виде, по мнению автора статьи, повлечет за собой ряд негативных последствий для субъектов предпринимательской деятельности, а именно:

1. Возрастет число сделок, подлежащих налоговому контролю в части ценообразования, в связи с существенным расширением оснований по числу сделок, в отношении которых налоговым органам будет предоставлено право осуществлять контроль (практически каждая сделка между взаимозависимыми лицами будет попадать под такой контроль). Учитывая, что расширяется перечень основания для признания организаций взаимозависимыми, налоговым органом будет увеличено число проверяемых сделок и, соответственно, увеличен риск возникновения претензий. Это в свою очередь, означает, что увеличится число случаев формального подхода со стороны налоговых органов в рамках проводимых ими контрольных мероприятий по данному вопросу, вследствие чего число судебных исков значительно возрастет;

2. Особо следует обратить внимание на то, что по холдинговым структурам и по Вертикально-интегрирован-ным компаниям практически каждая сделка будет являться контролируемой;

3. Законопроект четко и однозначно не определяет перечень установленных источников информации о рыночных ценах, а также не дает необходимых ответов на вопросы в отношении остальных данных, используемых при определении рыночных цен (обычные затраты, прибыль, рентабельность). Описание предложенных методов определения рыночной цены основаны на различного рода допущениях и несет за собой дополнительные риски. Все вышеперечисленное повлечет увеличение количества налоговых проверок в части контроля за сделками, и при этом у налоговых органов появится возможность оспорить практически любую, даже обоснованную цену такой сделки;

4. Существенно расширяется перечень методов оценки рыночных цен. В предлагаемой редакции зако-нопроект не устанавливает единые и понятные алгоритмы проведения оценок, возлагая на Минфин РФ раз-работку соответствующих методик определения рыночной цены приме-нительно к каждому методу оценки;

5. Законопроектом вводится презумпция виновности: налогоплательщик должен будет производить самостоятельные расчеты в обосновании применяемых цен и самостоятельно декларировать все контролируемые сделки (а не только в отношении тех сделок, по которым возникли претензии налоговых органов). В этой связи значительно возрастут издержки налогоплательщиков, связанные со сбором и представлением

в налоговые органы сведений о контролируемых сделках, а также с оспариванием в суде решений налоговых органов о доначислении налогов;

6. Осуществляемый налоговыми органами контроль будет основываться на определении рыночной цены посредством расчетов по любому из методов. Такие расчеты будут отражать субъективный взгляд лиц, производящих оцен-ку, тем самым, не может быть обеспечена объективность проводимых оценок контролируемых сделок. В этой связи становится вероятным, что судебная практика перестанет быть единообразной, так как будет строиться на субъективных категориях в каждом конкретном случае;

7. Анализ международной практики установления контроля за трансфертным ценообразованием показывает, что данный вид контроля становится эффективным только в части трансграничных сделок публичных компаний. Соответственно, предлагаемый законопроектом такого рода контроль целесообразно распространять только в отношении внешнеторговых операций между взаимозависимыми лицами, зарегистрированными в разных юрисдикциях, а не в отношении операций внутри холдинговых компаний на территории одной юрис-дикции, что предусматривается содер-жанием поправок в текст Налогового кодекса РФ. Ужесточение контроля за трансфертными ценами, применяе-мыми взаимозависимыми лицами внутри страны, не соответствуют продекларированным ранее задачам по поддержке вертикально-интегрирован-ных компаний и фактически ставят дополнительные барьеры на пути создания и развития в России холдинговых компаний;

8. Принятие предлагаемого механизма контроля за трансфертным ценообразованием всех сделок внутри холдинговых структур приведет к созданию изначально неэффективной системы администрирования. В этой связи можно констатировать, что предполагаемые законопроектом значительные издержки как со стороны бизнес - сообщества, так и со стороны государства (в лице его контролирующих структур) будут не оправдано высокими.

Таким образом, представляется целесообразным распространение контроля за трансфертными ценами только в отношении внешнеторговых операций между взаимозависимыми лицами по биржевым товарам, на которые имеются общепризнанные маркерные котировки.

Вопрос же применения трансфертного ценообразования в отношении сделок между взаимозависимыми российскими юридическими лицами может быть решен путем введения института консолидированной группы налогоплательщиков (далее КГН), финансовый результат в целях налогообложения прибыли которой будет определяться на основе единой налоговой декларации, составленной по данным налогового учета организаций – участников КГН. При этом, при составлении единой налоговой декларации по налогу на прибыль организаций КГН в нее не будут включаться доходы и расходы по операциям между организациями – участниками этой Группы.

Коротко об авторе

Хаславский В.И. – старший преподаватель кафедры ЭПГП, Московский государственный горный университет.

Рецензенты: зав. кафедрой финансов горного производства проф., д-р экон. наук *М.Х. Пешкова*, зав. каф. ЭПГП проф., д-р техн. наук *М.А. Ревазов.*