

Трансфертное ценообразование и консолидация налоговых обязательств вводят новые правила игры для крупного российского бизнеса

- Какие сделки с независимыми контрагентами налоговый орган отнесет к контролируемым
- Как соотносятся понятия «цена, примененная в сделке» и «цена товара, работы, услуги»
- Кто может применять новые правила консолидированной уплаты налога на прибыль



Шиков Игорь Валерьевич,
MBA Int. Tax. Freiburg i.Br.,
руководитель налоговой
практики адвокатского
бюро «Егоров, Пугинский,
Афанасьев и партнеры»
(г. Москва)
igor_schikow@epam.ru

Обновление правил трансфертного ценообразования и принятие абсолютно новых для российского налогового права положений о консолидации налогоплательщиков стали самыми значимыми событиями минувшего года в сфере налогообложения¹. Оба эти новшества имеют общее начало — они регулируют возможности распределения прибыли между лицами, входящими в одну группу.

Новые правила налогового контроля за ценообразованием направлены на предотвращение перераспределения прибыли

Являясь юридически самостоятельными субъектами, предприятия одной группы могут вступать между собой в договорные отношения и совершать хозяйственные операции, результаты которых отражаются на размере налогооблагаемой прибыли.

Но при этом лица одной группы, находясь под общим управлением и контролем, являются взаимозависимыми, то есть экономически несамостоятельными.

Взаимозависимость влияет на условия сделок между этими лицами — цена в таких сделках не представляет собой результат соглашения сторон как проявления их независимой воли. Напротив, цена диктуется экономическими интересами группы (которые могут отличаться от индивидуального интереса отдельного участника) и может отличаться от рыночных цен, которые сложились бы в аналогичных условиях между независимыми контрагентами.

Возможность «управления» ценами в отношениях между взаимозависимыми лицами (цены в этих случаях называют «трансфертными») открывает перспективу для искусственного перемещения прибылей от одного налогоплательщика к другому. Это в первую очередь может быть использовано в случаях, когда участники одной группы расположены в разных налоговых юрисдикциях, уровень налогообложения в которых отличается. Во внутренних сделках, то есть между участниками в пределах России, искусственное перемещение прибылей может быть вызвано разницей в уровне налогообложения между отдельными регионами (максимальное отличие может составлять 4,5%). Но в этом случае нерыночное перераспределение прибылей нарушает основы налогового федерализма, поскольку большая часть налога на прибыль поступает в региональные бюджеты.

Воспрепятствовать искусственному перемещению прибылей и, как следствие, сокращению налоговых поступлений призваны обновленные правила Налогового

кодекса РФ о контроле трансфертных цен. Суть правил осталась в целом неизменной: если взаимозависимость оказала влияние на результаты сделок и тем самым на размер налоговой базы (или иные значимые налоговые параметры), это влияние должно быть нейтрализовано с помощью корректировки. Мера корректировки должна определяться принципом, основанном на сравнении с параметрами, которые сложились бы в аналогичных условиях между независимыми лицами².

Контролируемые сделки могут включать и сделки между независимыми контрагентами

Новые положения о трансфертных правилах, образовавшие раздел V.1 Налогового кодекса РФ, отличаются очень высокой степенью детализации, но по-прежнему страдают отсутствием системности.

В первую очередь это касается пределов сферы контроля. С одной стороны, закрепляется абсолютно правильная презумпция, в силу которой цены в сделках между независимыми лицами признаются рыночными (абз. 3 п. 1 ст. 105.3 НК РФ). Следовательно, цены не могут подвергаться корректировке для налоговых целей, пока доказательством зависимости не будет опровергнуто основное условие этой презумпции.

Однако такое понимание вступает в противоречие с другими положениями. Так, определение понятия «контролируемые сделки» (п. 1 ст. 105.14 НК РФ) приравнивает к сделкам между зависимыми лицами некоторые иные случаи, безотносительно к субъектному составу участников. Например, внешнеторговые сделки с отдельными бир-

1 Речь идет о федеральных законах от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».

2 Эта мера обычно называется «правилом вытянутой руки» («arm's length», см.: п. 1 Комментария ОЭСР к ст. 9 Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал, публикация ОЭСР 2010).

жевыми товарами при превышении установленного порогового значения признаются контролируруемыми (подп. 2 п. 1, п. 5, 7 ст. 105.14 НК РФ). При этом зависимость сторон не имеет значения. Следует ли понимать это правило как презумпцию, в силу которой все контрагенты в таких внешнеэкономических сделках — зависимые лица? Если это так, то такая презумпция может объясняться только невозможностью (или нежеланием) российских налоговых органов проверять наличие взаимозависимости иностранных контрагентов. И, наконец, ключевой вопрос состоит в том, можно ли эту презумпцию опровергнуть, подтвердив, что иностранный контрагент является независимым лицом. Исключает ли такое подтверждение корректировку цен?

Системного ответа на эти вопросы нет. Отсутствие взаимозависимости в этих случаях освобождает российскую сторону от обязанности вести для таких сделок специальную документацию (подп. 2 п. 4 ст. 105.15 НК РФ). Но при этом сохраняется обязанность уведомлять налоговые органы о таких сделках (ст. 105.16 НК РФ), а налоговый орган вправе проверять все сделки, отнесенные к контролируемым³.

Точно такой же вопрос возникает применительно к другой группе сделок, включенных в категорию контролируемых. Речь идет о сделках (любых!) с контрагентами, инкорпорированных на территории «офшорных» государств из перечня Минфина РФ (подп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ). Если допустить, что иностранный контрагент независим, как совместить два противоположных подхода? С одной стороны, должна применяться презумпция рыночного уровня цены, с другой, — эти сделки попадают в сферу применения мер контроля и корректировок.

Очевидно, что возможности налоговых органов для проверки зависимости ограничены в силу информационного дисбаланса. Но такое «информационное неравенство» можно

было бы исправить, обязав налогоплательщиков раскрывать всех взаимозависимых лиц, с которыми ведутся хозяйственные операции, под угрозой уголовной ответственности за недостоверное или неполное раскрытие.

Неунифицированная терминология новых правил ценообразования оставила нерешенными многие вопросы

Читая новые положения о трансфертных ценах, трудно отделаться от ощущения, что их писали наспех и в окончательной редакции забыли унифицировать терминологию. Первоначально используется понятие «цена, примененная в сделке» (п. 3 ст. 105.3 НК РФ). Это выражение применимо к любым сделкам в отношениях между взаимозависимыми лицами, что соответствует существующей мировой практике. Последняя распространяет принцип «вытянутой руки» на все возможные виды хозяйственных отношений, возникающих в обороте.

Однако понятие «цена, примененная в сделке», не используется единообразно в тексте новых правил, а в некоторых случаях уступает место понятию «цена товара, работы, услуги». В некоторых частных случаях, например, когда речь идет о критериях сравнимости («количество товара») или о функциональном анализе («разработка, производство, перевозка и хранение товара»), использование узкого термина «цена товара» оправдано. Но использование «триады» («товары, работы, услуги») в более широком контексте вновь вызывает к дискуссии старый вопрос, исключаются ли при этом цены других видов сделок, не попадающих в эту «триаду», из сферы применения правил о трансфертных ценах. И прежде всего это касается цены за пользование денежными средствами (проценты), правами на объекты интеллектуальной собственности (лицензионные платежи, роялти) и объектами движимого и недвижимого имущества (арендная плата).

Памятуя о том, что в период действия старых правил этот вопрос так и не получил однозначной оценки, имело бы смысл устранить неопределенность и установить, что правила о трансфертных ценах применяются ко всем сделкам, без выделения отдельных особых видов обязательств.

Новые правила трансфертного ценообразования применяются к расходам в виде процентов с ограничениями

Проблема неопределенности и отсутствия системности в новых правилах особенно остро проявляется в отношении процентов. Минфин РФ высказался в пользу того, что новые правила о трансфертных ценах должны применяться и к процентам⁴.

Но даже если принять эту позицию, остается неясным, как новые правила о трансфертных ценах должны сочетаться со специальными правилами, ограничивающими учет процентов (ст. 269 НК РФ). На этот счет установлено, что в первую очередь применяются специальные нормы (п. 12 ст. 105.3 НК РФ). Таким образом, сохраняются крайне невыгодные для заемщиков правила верхней границы процентных ставок. Если бы заемщик мог применить общие правила о трансфертных ценах, он мог бы признать расходы по более высоким рыночным ставкам на кредит (заем), полученный от независимого кредитора. Для этого ему было бы достаточно лишь сослаться на отсутствие взаимозависимости и презумпцию рыночного уровня цены. Новое же правило применимо к кредитору в случае, когда он предостав-

Согласно новым правилам, база по НДС может быть скорректирована, только если одна из сторон сделки не является плательщиком этого налога

ляет заем взаимозависимому лицу по ставке ниже рыночной и сокращает свои доходы. Коллизии со специальными правилами статьи 269 НК РФ в этом случае не возникает, так как специальные правила не предусматривают корректировки доходов.

Данные о контролируемых сделках теперь аккумулируют налогоплательщики, а не проверяющие органы

Новые правила заимствовали подход, принятый в большинстве стран: налогоплательщик обязан вести специальную документацию о контролируемых сделках и предоставлять ее по запросу проверяющему органу. Такой подход позволяет более эффективно контролировать, насколько применимые трансфертные цены соответствуют рыночному уровню. Проверяющий орган в этом случае не должен, преодолевая нежелание налогоплательщика, сам вскрывать случаи контролируемых сделок, определять рыночный уровень цен и рассчитывать отклонения. В нормальной ситуации вся необходимая информация уже систематизирована налогоплательщиком в специальной документации, что позволяет налоговым органам сконцентрироваться только на содержательной проверке, не обременяя себя сбором данных.

3 Примечательно, что название статьи, в которой закреплены контрольные полномочия налоговых органов, говорит о «сделках между взаимозависимыми лицами», а не о контролируемых сделках.

4 В письме от 25.11.2011 № 03-01-07/5-12 Минфин цитирует положение п. 3 ст. 105.3 НК РФ, то есть единственное место во всей статье, где используется термин «цены товара (работ, услуг)». Такая цитата является не слишком удачной, поскольку создает иллюзию, отсылающую к старым спорам.

По сравнению с прежними правилами этот подход дает больше определенности. Так, налогоплательщик сам выбирает метод расчета рыночного уровня цен для сопоставления. Сделанный им выбор по общему правилу связывает проверяющий налоговый орган. Применить иной метод (который вполне может привести и к иным результатам) налоговый орган вправе только в исключительных случаях, обосновав, что примененный налогоплательщиком метод не позволяет сопоставить контролируемые сделки со сделками между независимыми лицами, которые берутся как сопоставимые сделки для сравнения.

Поправки в НК РФ предусматривают для российских налогоплательщиков возможность симметричной корректировки налоговой базы

Мировой опыт показывает, что при эффективном контроле налогоплательщики сами следят за тем, чтобы трансфертные цены в сделках с взаимозависимыми лицами соответствовали рыночному уровню. Используемый метод расчета сопоставимых цен, которые отражают рыночный уровень, обосновывается и закрепляется в документации; ведется мониторинг ценовых параметров текущих контролируемых сделок и отклонения от рыночного уровня.

В таких условиях корректировки являются чаще всего инструментом «тонкой настройки». Но в случаях, когда налогоплательщик в принципе пренебрегает своей обязанностью по составлению документации или из содержания ее не следует, что она подготовлена с достаточной основательностью и подробностью, проверяющий орган сам рассчитывает сопоставимые цены (показатели) и проверяет, насколько трансфертные цены им соответствуют. Отклонения служат основанием для корректировки налоговых показателей.

Новые правила о трансфертных ценах дают основание надеяться, что их будут при-

менять именно для тех целей, для которых они и были созданы в развитых странах, — для предотвращения перемещения прибыли. В прошлые годы положения статьи 40 НК РФ много раз применяли в первую очередь для корректировки базы НДС. Теперь контроль будет сосредоточен только на случаях занижения базы налога на прибыль, налога на доходы физических лиц и налога на добычу полезных ископаемых. База НДС может быть скорректирована только в случае, когда одна из сторон сделки не является плательщиком этого налога. Налог теряет в этой ситуации свой характер косвенного налога, а становится расходом, уменьшающим прибыль.

Самым прогрессивным из новых положений является возможность симметричной корректировки. Она продиктована тем, что трансфертная цена действует для обеих сторон сделки, и если эта цена отличается от рыночной, то сделанная для одной стороны ценовая корректировка должна иметь последствия и для другой стороны. Доначисление прибыли продавцу при продаже товара по цене ниже рынка должно дать другой стороне симметричную возможность увеличить размер затрат на приобретение этого товара. Однако возможность такой корректировки доступна только для налогоплательщиков в России — сфера применения ограничена внутренними сделками⁵.

Симметричная корректировка возможна только после того, как первоначальная корректировка, направленная на доначисление налога, уже состоялась, налоговая недоимка оплачена и не является предметом обжалования.

Перераспределение прибыли в консолидированной группе налогоплательщиков возможно для холдингов с жесткой интеграцией

Новый механизм налоговой консолидации открывает для крупного бизнеса возмож-

ность перемещать прибыли между участниками круга консолидации в пределах России, поскольку цены сделок внутри этого круга освобождаются от контроля. При этом фискальные интересы регионов компенсируются тем, что совокупная прибыль, получаемая всеми участниками консолидированной группы, распределяется между региональными бюджетами пропорционально соотношению основных ресурсов, сконцентрированных в этих регионах. Так, те участники группы, которые имеют большее количество работников и более дорогостоящие средства производства — преимущественно производственные предприятия — дадут больший вклад при распределении суммы налога, рассчитанного на консолидированную прибыль. Искусственное перемещение прибылей внутри такой группы теряет смысл.

Однако не всякая группа взаимозависимых лиц вправе воспользоваться данной возможностью. Во-первых, в этот круг могут быть включены лишь хозяйственные общества, между которыми есть отношения, основанные на участии в капитале не менее чем на 90%. Тем самым налоговая консолидация предназначена в основном для холдингов с жесткой интеграцией. Во-вторых, установленные пороговые значения для совокупной выручки от реализации, суммы активов и общих налоговых поступлений высоки даже для многих представителей крупного российского бизнеса.

Сама система консолидации проста — она позволяет выбрать одного из участников группы ответственным лицом, которое будет рассчитывать консолидированную налоговую базу как сумму всех доходов за вычетом всех расходов участников круга консолидации. Влияние внутренних сделок на общий результат будет нейтрализоваться.

Даже если сделки внутри группы будут рассчитываться по ценам, отличным от рыночных, это не повлияет на общий результат. Кроме того, консолидация доходов и расходов внутри группы может дать экономию при уплате налога на прибыль по сравнению с индивидуальным налогообложением при условии, что участники группы в своих хозяйственных отношениях не замкнуты друг на друга, а ведут «внешний» бизнес. Прибыльная внешняя деятельность одних участников группы может компенсировать убытки других, а конечная налоговая прибыль будет результатом сложения прибылей и убытков участников группы.

Налоговая консолидация не влияет на финансовый результат каждого из участников группы, определяемый по стандартам российского учета. За рамками консолидации остаются и дивиденды, выплачиваемые при распределении прибыли внутри группы, и их обложение налогом на уровне участников. По аналогии с иностранными случаями консолидации (*Organschaft* в Германии или *Gruppenbesteuerung* в Австрии) закон предусматривает запрет на внесение в круг консолидации и использование убытков, образовавшихся ранее. Иначе консолидация могла бы быть использована для искусственной утилизации таких убытков: они вычитались бы из налоговой прибыли, генерируемой другими участниками группы.

Несмотря на ограниченную сферу применения новых правил консолидации, общая тенденция развития налоговых условий для крупного бизнеса несомненно свидетельствует о стремлении создать условия, более или менее отвечающие современным реалиям. Дело остается, как всегда, только за правильным применением новых положений. **▲**

5 В действительности это не означает обязательно невозможность корректировки для иностранного контрагента. В ряде случаев такая корректировка предусматривается международными соглашениями или национальными правилами, применяемыми к другой стороне сделки. Но само юридическое основание для такой корректировки и его порядок будут уже иными.