

Регулирование трансфертных цен как эффективный инструмент налогового контроля

Елена Смирнова*, Анна Татаренко

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

Информация о статье

Поступила в редакцию:

12.02.2018

Принята

к опубликованию:

02.04.2018

УДК 336.22

JEL H20

Ключевые слова:

налоги, налоговый контроль, трансфертные цены, контролируемые сделки.

Keywords:

taxes, tax control, transfer prices, controlled transactions.

Аннотация

Выявлены проблемы регулирования трансфертного ценообразования, разработаны способы их решения. Проведен анализ статистики поступления уведомлений о контролируемых сделках, выделены особенности трансфертного ценообразования и налогового контроля с учетом судебных решений. Дана оценка методики определения трансфертной цены. В результате исследования предложено учитывать специфику деятельности налогоплательщика при построении стратегии налоговой проверки контролируемых сделок и косвенные признаки взаимозависимости, позволяющие принять решение о корректировке налоговой базы.

The development of tax control in the digital economy

Elena Smirnova, Anna Tatarenko

Abstract

Transfer pricing is a new direction in the activities of companies and, moreover, is regulated by legislation relatively recently, which makes it necessary to carry out research to improve tax legislation. World experience shows that only large corporate structures are able to solve the problems of development of key sectors of the economy, provide a favorable investment climate, carry out promising research projects and be the main taxpayers to increase budget revenues.

The article reveals the problems of regulation of transfer pricing, developed methods for their solution. The article analyzes the statistics of receipt of notices of controlled transactions, specifies the features of transfer pricing and tax control, taking into account court decisions. The estimation of a technique of definition of the transfer price is given.

As a result of the research, it was suggested to take into account the specifics of the taxpayer's activity in the construction of a tax control strategy for controlled transactions and indirect indications of interdependence that allow making a decision on adjusting the tax base. It is advisable to legislatively fix a list of documents that can be used by a taxpayer when justifying the application of the transaction price.

* Автор для связи: elenasmirnova@mail.ru

DOI <http://dx.doi.org/10.24866/2311-2271/2018-3/149-155>

Актуальность исследования заключается в том, что трансфертное ценообразование является новым направлением в деятельности компаний и, кроме того, регулируется законодательством (Раздел V.1 НК РФ) относительно недавно, что обуславливает необходимость проведения исследований с целью совершенствования налогового законодательства. Мировой опыт свидетельствует о том, что только крупные структуры корпоративного типа в состоянии решать проблемы развития ключевых сфер экономики, обеспечивать благоприятный инвестиционный климат, вести перспективные НИОКР и являться основными налогоплательщиками для увеличения бюджетных доходов (более 13% доначислений приходится на организации, которые являются крупнейшими налогоплательщиками федерального уровня).

Объектом исследования является налоговое администрирование. *Предметом* – регулирование трансфертного ценообразования.

Цель работы состоит в разработке направлений по совершенствованию механизма регулирования трансфертного ценообразования.

Задачи исследования:

- провести анализ эффективности функционирования механизма контроля трансфертного ценообразования;
- проанализировать существующую арбитражную практику;
- выявить проблемы применения трансфертного ценообразования компаниями в Российской Федерации.

В мировой практике цели применения правил регулирования трансфертного ценообразования значительно шире, чем в России. Под трансфертным ценообразованием здесь понимается собственно ценообразование между зависимыми компаниями, при этом компании, применяющие трансфертные цены, могут не преследовать цели уклонения от налогообложения, а использовать трансфертные цены лишь в силу структуры корпорации. Трансфертная цена, как правило, определяется как цена, устанавливаемая при торговле товарами и услугами во внутрифирменных отношениях, т.е. при торговле между структурными подразделениями единого комплекса и его аффилированными лицами, иногда даже в отношениях между формально независимыми контрагентами [1].

Регулирование трансфертных цен в общепринятом понимании сводится к тому, что перед налоговыми органами стоит цель не предотвратить применение трансфертных цен, а выяснить:

- приводит ли ценообразование между связанными лицами к минимизации налоговых обязательств компании в целом по сравнению с ситуацией, при которой составные части этой компании являлись бы полностью независимыми лицами;
- если такая минимизация происходит, каким образом следует распределить налоговый результат между сторонами сделки, чтобы налоговые обязательства каждой из сторон являлись эквивалентными обязательствам, которые возникли бы в случае, если стороны сделки являлись независимыми компаниями [1].

Соответственно, основной целью является недопущение бюджетных потерь государства от неправомерного использования или установления трансфертных цен.

Компании, занимающиеся активным налоговым планированием, рассматривают применение трансфертных цен как возможность получения опре-

деленных выгод. Так, применение трансфертных цен используется для достижения следующих целей [2]:

- 1) минимизация налоговых обязательств, таможенных платежей (в т. ч. вывод налоговой базы в низконалоговые юрисдикции);
- 2) распределение прибыли (расходов) в рамках интегрированных структур;
- 3) распределение рынков сбыта и сфер влияния между различными зарубежными подразделениями.

Указанные факторы являются угрозой экономического развития России, так как создают условия для получения необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, подобные сделки способствуют выводу прибыли группы в государства и регионы со сниженной или нулевой ставкой налога на прибыль. Исходя из этого, важным вопросом становится осуществление качественного и эффективного налогового контроля трансфертного ценообразования.

Управление по трансфертному ценообразованию ФНС России осуществляет налоговый контроль следующих групп сделок [3]:

- сделок между взаимозависимыми лицами, сумма по которым превышает установленный размер;
- сделок, приравненных к сделкам между взаимозависимыми лицами;
- сделок, признанных судом контролируруемыми.

Налоговый контроль осуществляется на основе уведомлений о контролируемых сделках или на основании извещения территориального налогового органа, проводившего камеральную или выездную налоговую проверку. По данным отчета ФНС России об эффективности осуществления налогового контроля, количество контролируемых сделок с каждым годом увеличивается (табл. 1).

Таблица 1

Количество принятых уведомлений о контролируемых сделках

Всего в 1 полугодии 2017 г., ед.	16 586
<i>Из них представлено:</i>	
2012 г.	4
2013 г.	37
2014 г.	302
2015 г.	1 156
2016 г.	15 087

Источник: [4]

Количество уведомлений о контролируемых сделках значительно увеличилось в 2016 г. и составило 13 931 шт. Соответственно, на аналогичный показатель увеличилось количество сделок между взаимозависимыми лицами, то есть сделок с применением трансфертных цен. Однако стоит учитывать, что не все налогоплательщики уведомляют налоговый орган о совершении таких сде-

лок. Так, за 9 месяцев 2016 г. было получено 1615 извещений от территориальных налоговых органов, проводивших выездные и камеральные налоговые проверки, за 6 месяцев 2017 г. – более 2300 извещений.

Таким образом, вместе с увеличением количества контролируемых сделок, происходит одновременное увеличение количества нарушений налогового законодательства в части трансфертного ценообразования.

При проведении налоговой проверки контролируемых сделок налоговые органы сталкиваются с недостаточностью доказательной базы при попытке выявить взаимозависимость или иные нарушения сторон контролируемой сделки, часто ввиду того, что не учитывают специфику и категорию налогоплательщика. В качестве примера рассмотрим арбитражную практику.

Самым крупным делом в части контроля трансфертных цен стало дело в отношении компании ПАО «Уралкалий» № А40-29025/2017 [5]. Компания является крупнейшим производителем калийных удобрений. В 2012 г. предприятие осуществило ряд сделок по реализации калия хлористого URALKALI TRADING SA на сумму более 62 млрд руб. При этом данные компании являются взаимозависимыми. Ядром спора стал вопрос о правомерности применения метода сопоставимой рентабельности «Уралкалием» при расчете налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций. ФНС России исходила из того, что метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным по отношению к другим методам, закрепленным статьей 105.7 НК РФ и, исходя из этого, доначислила 980,1 млн руб. Компания утверждала, что применение метода сопоставимых рыночных цен было затруднительно, поскольку в информационной базе отсутствовали сопоставимые сделки с аналогичными условиями в связи с тем, что «Уралкалий» является единственным крупным производителем калия. Решение было принято в пользу налогоплательщика, так как компания сумела грамотно воспользоваться масштабами производства, что позволило скрыть идею о наличии сопоставимых сделок с аналогичными условиями.

Однако в арбитражном апелляционном суде налоговый орган представил более существенные доказательства того, что компания имела возможность применения метода сопоставимых рыночных цен путем сотрудничества с информационно-ценовым агентством Argus Media, в результате этого решение было принято в пользу налогового органа.

Таким образом, специфика и категория налогоплательщика является важным фактором построения стратегии проведения налоговой проверки контролируемых сделок, что обеспечит увеличение эффективности налоговых проверок.

Так, специфика и категория налогоплательщиков должны включать в себя:

- масштабы компании и объем производства (определяет категорию налогоплательщика в зависимости от размера компании, а также от объема производства);
- взаимодействие с контрагентами-резидентами офшорной зоны;
- участие в уставном капитале другой организации.

Дело в отношении компании «Уралкалий» подтверждает, что при проведении налоговой проверки важное значение имеет экономический анализ, содержащий обоснование выбранного метода ценообразования, а также расчет цены. В данном случае для подтверждения занижения цены необходимо не только осуществить качественную проверку экономического анализа, но и вы-

явить принципы, критерии, на основе которых информационно-ценовое агентство публикует рыночные цены. Данные действия позволили налоговому органу в деле в отношении компании Уралкалий доказать возможность применения метода сопоставимых рыночных цен в арбитражном апелляционном суде.

Если компания не является крупным налогоплательщиком, при проведении налоговой проверки необходимо уделить внимание косвенным признакам взаимозависимости, а также типам договоров (договор аренды, договор займа).

Например, компания заключила договор аренды с взаимозависимыми лицами, применяющими специальные налоговые режимы. Данный факт привлёк внимание налогового органа. Так, при проведении налоговой проверки налоговый орган выявил, что компании-арендаторы были созданы налогоплательщиком с целью получения необоснованной налоговой выгоды. В соответствии с налоговым законодательством была доказана взаимозависимость компаний, а также занижение налоговой базы по налогу на прибыль, НДС и земельному налогу. (Арбитражный суд Самарской области, А55-25319/2016) [5]. При этом, налогоплательщик является представителем среднего бизнеса. В результате чего, особенность проведения данной категории налогоплательщиков состоит в характере заключаемых сделок.

Рассматривая косвенные признаки, необходимо выделить следующие примеры:

1. Общие сотрудники компании и контрагента. Арбитражная практика складывается в пользу налогового органа в случае, если доказано взаимодействие сотрудников и компаний, в частности, если сотрудники в ходе опроса не могут пояснить, кто их работодатель (постановления арбитражных судов Северо-Западного округа от 23.10.15 № А21-8541/2014, Западно-Сибирского округа от 16.02.16 № Ф04-28821/2015 [5]).

2. Пользование одним и тем же имуществом. Общее имущество не доказывает взаимозависимость лиц, так как компании вправе арендовать склад у контрагента, пользоваться общей тарой, работать на одном оборудовании. Важно подтвердить данный факт документально. Налоговый орган может доказать взаимозависимость компаний при проведении осмотра, в результате которого выявится, что товары компаний хранятся без разделения друг от друга (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.02.16 № Ф04-28821/2015 [5]).

Если контрагентом компании является резидент низконалоговой юрисдикции (в частности, офшорной зоны), налоговым органам также необходимо обратить внимание на взаимозависимость компаний, а также проверку экономического анализа, содержащего обоснование выбранного метода ценообразования и расчеты.

Так, в результате проверки контролируемых сделок в отношении ЗАО «НК Дулисьма» было доначислено по налогу на прибыль недоимки и пеней в размере 177,3 млн руб. [5]. Принятие решения в пользу ФНС России было обусловлено рядом факторов:

1. Компания не указала метод ценообразования в уведомлении о контролируемых сделках, более того, уведомление не было представлено по требованию ФНС России, что стало поводом для проведения проверки сопоставимости цены по данной сделке.

2. Компания отрицала взаимозависимость с другой стороной сделки. Однако по данным ФНС России иностранная компания, в адрес которой осуществлялись поставки нефти, является резидентом иностранного государства, включенного в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций, то есть является офшорной зоной. ФНС России доначислила налог на прибыль организаций исходя из минимального значения интервала рыночных цен, рассчитанных по методу сопоставимых рыночных цен, который является приоритетным.

Целесообразно законодательно закрепить перечень документации, которая может быть использована налогоплательщиком при обосновании применения им цены сделки. В ходе проверок ФНС России должна иметь право рассматривать все документы, влияющие на установление цен (о методе определения цены, об источниках информации, о прочих факторах, которые повлияли на цену сделки). Безусловно, предварительное соглашение о цене сделки упрощает процесс обоснования трансфертной цены и позволяет уменьшить перечень документации, необходимой для подтверждения, включая набор критериев ценообразования для контролируемых сделок до заключения этих сделок – метод ценообразования, допустимые корректировки цен, допущения относительно будущих событий и др.

По результатам исследования можно сделать следующие выводы:

1. Проблемы применения трансфертного ценообразования, обуславливающие необходимость совершенствования налогового контроля, являются следствием стремления компаний снизить налоговую нагрузку путем активного налогового планирования, предусматривающего действия, противоречащие положениям налогового законодательства.

2. Рассмотренная арбитражная практика указывает на неоднозначность положений законодательства о налогах и сборах, что позволяет компаниям отстаивать незаконные действия (финансовые операции).

3. Важную роль при проведении налоговой проверки является учет специфики и масштабов проверяемой компании (категории налогоплательщика) с целью построения стратегии налоговой проверки и выявления наиболее важных областей финансовой операции.

4. Законодательное закрепление косвенных признаков взаимозависимости лиц позволит выявлять нарушения налогового законодательства при проведении налоговых проверок, а также обеспечит сбор доказательной базы должностными лицами налогового органа.

Список источников/References

1. Смирнова Е.Е. Налоговый контроль за трансфертными ценами: зарубежный опыт и российская специфика. *Налоги и налогообложение*, 2008, №1, сс. 124–129. [Smirnova E.E. Nalogovii kontrol za transfertnimii tsenami: zarubezhnii opit I rossiiskaya spetsifika [Tax control over transfer prices: foreign experience and Russian specificity] *Nalogi i nalogooblozhenie = Tax and taxation*, 2008, no.1, pp. 124–129.]
2. Грундел Л.П. Регулирование трансфертных цен как эффективный инструмент налогового контроля. *Проблемы современной экономики*, 2014, №4 (52), сс. 14–21. [Grundel L.P. Regulirovaniye transfertnyh tsen kak effektivnyi instrument nalogovogo kontrolya [Transfer price regulation as an effective tool of tax

control] *Problemy sovremennoj jekonomiki = Problems of modern economy*, 2014, no.4 (52), pp. 14–21.]

3. *Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая*. [Nalogovy kodex Rossiiskoy Federatsii. Chast pervaya [The tax code of the Russian Federation. Part one]]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (accessed 16.01.2018).
4. *Справка по итогам деятельности ФНС России по итогам 2016 года*. [Spravka po itogam deyatelnosti FNS Rossii po itogam 2016 goda [The information on results of activities of the FTS of Russia by the end of 2016]] Available at: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (accessed 16.01.2018).
5. *Картотека арбитражных дел*. [Kartoteka arbitrazhnih del [Filing of arbitration cases]]. Available at: <http://kad.arbitr.ru/> (accessed 16.01.2018).

Сведения об авторах/About authors

Смирнова Елена Евгеньевна, кандидат экономических наук, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. 125993 Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49. *E-mail: elenasmirnova@mail.ru*

Elena E. Smirnova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Tax Policy and Customs Tariff Regulation, Financial University under the Government of the Russian Federation. 49 Leningradsky prospect, Moscow, Russia 125993. *E-mail: elenasmirnova@mail.ru*

Татаренко Анна Михайловна, студент 4 курса Факультета налогов и налогообложения, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. 125993 Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49. *E-mail: anna.tatarenko1997@yandex.ru*

Anna M. Tatarenko, Student of the Faculty of Tax and Taxation, Financial University under the Government of the Russian Federation. 49 Leningradsky prospect, Moscow, Russia 125993. *E-mail: anna.tatarenko1997@yandex.ru*