

ЮРИДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТМЕНЫ ПРЯМОГО КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

LEGAL ASPECTS OF THE ABOLITION OF DIRECT CONTROL OF TRANSFER PRICING

**S. Radaev
D. Volchkov**

Summary. The article is devoted to the analysis of international norms governing transfer pricing, the history of the development of this mechanism abroad, and its application in the national market of the Russian Federation. The importance of transfer pricing in the framework of economic activities related to cross-border transactions or transfer of assets within companies with a complex holding structure and transnational companies is determined.

Keywords: transfer pricing, tangible assets, international financial instruments, multinational companies, tax system.

Радаев Сергей Максимович

К.м.н., ООО НекстГен, г. Москва, Россия
radaevsm@gmail.com

Волчков Дмитрий Алексеевич

ООО НекстГен, г. Москва, Россия
Volchkovdma@gmail.com

Аннотация. Статья посвящена анализу международных норм, регулирующих трансфертное ценообразование, истории развития данного механизма за рубежом, и применению его на национальном рынке Российской Федерации. Определяется важность трансфертного ценообразования в рамках ведения экономической деятельности, связанной с трансграничными сделками или передачей активов в рамках компаний со сложной холдинговой структурой и транснациональных компаний.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, материальные активы, международные финансовые инструменты, транснациональные компании, налоговая система.

История вопроса за рубежом

Трансфертное ценообразование традиционно относится к сложным темам. Помимо непосредственных участников сделки, цена затрагивает интересы государственных институтов, поскольку непосредственно влияет на пополнение бюджетов — федеральных, региональных, местных. Традиционно налогоплательщики стремятся минимизировать налоговые отчисления, а органы налогового регулирования их увеличить. В случае, когда в сделке участвуют резиденты разных государств, рост цены, в одном государстве неизбежно приведет к уменьшению цены в другом государстве, что однозначно приведет к снижению налоговой базы. Каждое из государств заинтересовано в максимизации налоговых поступлений, как правило, апеллируя к необходимости увеличению цены до рыночного уровня. Естественно другое государство не готово симметрично поддерживать уменьшение цены, снижая свою налогооблагаемую базу.

Задача трансфертного ценообразования, в рамках закона оптимизировать распределение налоговой базы или убытков. Если говорить о трансграничных сделках, когда в одном государстве убыток, а в другом прибыль, очевидно, что в целях оптимизации налогообложения выгодно перенести убыток в государство с прибылью,

при этом снижается, как минимум размер уплачиваемого налога на прибыль. Это справедливо даже в тех случаях, когда убыток переносится на будущие периоды (в России это реализовано ст. 283 НК).

В 1979 ОЭСР (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) выпустил «Transfer pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations». (затем ОЭСР обновляло их в 1984 и 1995 годах).

В 1998 ООН опубликовал отчет «International Income Taxation and Developing Countries» В 1999 UN Conference on Trade and Development (UNCTAD) опубликовала отчет по вопросам Трансфертного ценообразования.

В 2011 вступила в игру European Commission, которая:

- ◆ включила вопросы трансфертного ценообразования в Кодекс поведения («codes of conduct» by the EU Council).
- ◆ разработала guidelines on low-value-adding intra-group services

В свою очередь, в США эти вопросы регулируются USA Transfer Pricing Regulations [4].

Над мониторингом процесса трансферного ценообразования в ОЭСР трудится комитет — Committee

on Fiscal Affairs, который в своей деятельности руководствуется ст. 9 модельной конвенции (OECD Model Convention) позволяющей доначислять налоги, в случае если налогоплательщик реализует товары (работы, услуги) ниже рыночной стоимости [5].

Конвенция отражает также взаимную договоренность о соблюдении правила о симметричных корректировках, суть которого сводится к тому, что если одно государство облагает налогом разницу между фактической ценой и рыночной, то другое государство признает эту разницу в расходах.

Методические наработки США в трансфертном ценообразовании

Центральное руководство для налогоплательщиков и экспертов Службы внутренних доходов США (IRS) по применению стандарта «длины вытянутой руки» изложено в окончательных положениях Раздела 482 IRC, выпущенных в июле 1994 года. Эти правила полностью соответствуют Руководящим принципам ОЭСР 1995 года.

Arm's length principle (Стандарт вытянутой руки) требует оценки выполненных функций, используемых активов и рисков, штатно принимаемых контролируруемыми налогоплательщиками в их внутрифирменных операциях. Оценка производится по элементам «сопоставимых» неконтролируемых транзакций между неконтролируемыми налогоплательщиками. Правила применения стандарта определяют факторы для последующего сопоставления, включая функции, договорные условия, риски, экономические условия и характер имущества или услуг, участвующих в контролируемых и неконтролируемых операциях и содержат рекомендации по важным аспектам сопоставимости в рамках конкретных методов трансфертного ценообразования.

В правилах по применению стандарта вытянутой руки признается, что сопоставимость не обязательно должна быть абсолютной, однако неконтролируемая транзакция должна быть скорректирована таким образом, чтобы быть достаточно похожей, это обеспечит надежную оценку стандарта вытянутой руки (связанности компаний). Как правило, корректировки, основанные на коммерческой практике, экономических принципах или статистическом анализе, производятся при существенных различиях между контролируемыми и неконтролируемыми транзакциями. Степень и надежность корректировок влияет на относительную достоверность анализа в соответствии с правилом наилучшего метода.

Примечательно, что законодатели отдельно рассматривают вопросы трансфертного ценообразования в аб-

солютно смежных областях — передача материального имущества и передача нематериального имущества.

Определение налогоплательщиков находящимся под общим контролем

Правила, согласно Разделу 482, применяют стандарт вытянутой руки к операциям между налогоплательщиками, находящимися под общим контролем. Такие налогоплательщики обычно упоминаются как «связанные стороны».

Передача материального имущества. Правило лучшего метода

В соответствии с правилами результат вытянутой руки контролируемой транзакции должен определяться в соответствии с методом, который обеспечивает наиболее надежную оценку результата вытянутой руки.

При выборе наилучшего метода необходимо учитывать два основных фактора: степень сопоставимости контролируемых и неконтролируемых транзакций, а также качество данных и допущений, используемых при анализе. Если в правиле наилучшего метода четко не указано, какой метод следует выбрать, возможно рассмотреть конкурирующие методы и выбрать те, которые лучше согласуются с основным массивом данных.

В соответствии с правилом наилучшего метода разрешается определять независимые результаты контролируемых операций, связанных с передачей материального имущества (например, внутрифирменной продажей товаров), по любому из пяти нижеуказанных методов или неуказанному методу, на котором мы остановимся подробнее.

Пять указанных методов — это сопоставимая неконтролируемая цена, цена перепродажи, добавочная стоимость, сопоставимая прибыль и распределение прибыли.

Передача нематериального имущества. Методы определения длины руки

В соответствии с правилом наилучшего метода, нормативные акты разрешают определять независимые результаты контролируемых транзакций, связанных с передачей нематериального имущества (например, внутрифирменной лицензии на патенты), с помощью любого из этих трех указанных методов: сопоставимой неконтролируемой транзакции (CUT), метод сопоставимой прибыли, или метод разделения прибыли (или по неопределенному методу).

Российские новации 2018 г.

Безусловно, главным событием прошлого года в сфере законодательства о трансферном ценообразовании было принятие Федерального закона от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ о внесении изменений в части 1 и 2 Налогового кодекса Российской Федерации [1]. Надо сказать, что данный закон стал частью комплекса мер по настройке налоговой системы, которая осуществлялась в целях улучшения условий осуществления предпринимательской деятельности за счет снижения административной нагрузки на бизнес. С этим законом у нас были внесены серьезные изменения: во-первых, был отменен контроль за применением трансфертных цен во внутрироссийских сделках за исключением отдельных зон рисков; во-вторых, существенно сокращена сфера применения за ценами в трансграничных сделках. Необходимо более подробно остановиться на каждом из этих двух изменений.

Первое изменение, это отмена контроля за применением цен во внутрироссийских сделках. Необходимо отметить, что этот контроль был отменен не полностью. Контроль был сохранен для тех случаев, когда с точки зрения Министерства Финансов существует риск причинения ущерба бюджетной системе Российской Федерации и, в частности бюджетов субъектов Российской Федерации. К таким случаям, относятся применение пониженных ставок налога на прибыль организаций в рамках налоговых режимов, предусмотренных для особых экономических зон, региональных и инвестиционных проектов, в специальных инвестиционных пространствах, территориях, опережающего социально-экономического развития и некоторых других случаев. Контроль за ценами в таких сделках, начиная с 2019 года, будет осуществляться при условии, что сумма доходов по этим сделкам за соответствующий календарный год будет превышать 1 млрд. рублей. Перечень таких случаев, при которых контроль за ценами в российских сделках сохраняется, перечислен сейчас в п. 2 статьи 105.14 Налогового кодекса. Привлекает внимание то, что п. 2. Статьи 105.14 Налогового кодекса больше не содержит самостоятельных положений, предусматривающих контроль в случаях применения пониженных ставок налога на прибыль организаций в рамках налоговых режимов, предусмотренных для особых экономических зон, региональных инвестиционных проектов, социально-инвестиционных контрактов, как это было ранее. Данное положение у нас сейчас заменено одним единым основанием признания сделок, контролируемых в этих случаях, и сформулировано оно как применение разных ставок по налогу на прибыль организации за исключением ставок, предусмотренных пунктами 2.4 статьи 284 Налогового кодекса. На это стоит обратить внимание, чтобы не создавалось ложное представление о том, что

эти случаи были исключены из-под контроля, это совсем не так. Если еще более простым языком описать первое изменение, то можно сказать так: трансферные цены в российских сделках, которые до 1 января 2019 г. контролировались в случае, если сумма дохода по сделкам за год превышала 1 млрд.руб., больше не контролируются. А трансферные цены во внутрироссийских сделках, которые контролировались в случае, если сумма дохода по сделкам за календарный год превышала 60–100 млн. рублей, контролируются с 1 января 2019 года в случае, если эта сумма составляет более 1 млрд. рублей.

Второе изменение, коснулось сферы применения контроля за ценами в отношении трансграничных сделок. До принятия Федерального закона № 302-ФЗ существовала проблема, регулярно поднимаемая налогоплательщиками, и связана она была с отсутствием в Налоговом кодексе положений, устанавливающих суммовый критерий для целей признания трансграничных сделок, заключенных между взаимозависимыми лицами. Соответствующее положение Налогового кодекса применялось исключительно в отношении трансграничных сделок, приравненных к сделкам между взаимозависимыми лицами. И этот суммовый критерий у нас составлял 60 млн. рублей. В результате, трансграничные сделки между взаимозависимыми лицами признавались контролируемы независимо от суммы доходов по сделкам за календарный год. Это безусловно, создавало дополнительную административную нагрузку на бизнес поскольку требовало представления и подготовки документации и уведомлений даже в отношении тех сделок с незначительными суммами. В связи с этим в статью 105.14 Налогового кодекса были внесены изменения, в соответствии с которыми установлен единый суммовый критерий в размере 60 млн. рублей для целей признания трансграничных сделок, контролируемых как по сделкам с взаимозависимыми лицами, так по сделкам, приравненным к ним. Это, существенно сократит сферу применения контроля за ценами в трансграничных сделках и частично разгрузит бизнес. Несмотря на то, что налоговый кодекс был дополнен этими новыми положениями еще в сентябре 2018 г., применять эти положения следует в отношении сделок, доход и расходы по которым признаются при исчислении налога на прибыль организации, начиная с 1 января 2019 г. вне зависимости от даты заключения совместного договора.

Не менее важным событием стало обеспечение международного обмена информацией между налоговыми органами. В ноябре 2014 г. на Саммите глав государств и правительств G20 в Австралии Российской Федерацией были взяты на себя политические обязательства начать автоматический обмен до конца 2018 г. В целях обеспечения участия Российской Федерации в автоматическом обмене за последние 4 года была проделана работа,

в результате которой была сформирована вся необходимая международная и национальная правовая база для участия РФ в автоматическом обмене. Как это происходило? Сначала в 2014 году была ратифицирована Конвенция по взаимной административной помощи по налоговым делам, которая позволяет компетентным органам договаривающихся государств по взаимной договоренности автоматически обмениваться информацией. Но поскольку для осуществления обмена отдельными видами информации в частности отчетами и финансовой информацией в соответствии с этой Конвенцией требуется наличие отдельных соглашений между компетентными органами государств, Российская Федерация также присоединилась в 2016 г. к двустороннему соглашению об автоматическом обмене финансовой информацией в налоговых целях, а в 2017 г. к двустороннему соглашению компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами. На этом у нас формирование международной правовой базы завершилось. В 2017 г. Россия перешла к формированию национальной правовой базы. Так, в конце 2017 г. в целях создания механизма сбора налоговыми органами Российской Федерации информации, которая необходима для обеспечения обмена информацией с компетентными органами зарубежных стран, был принят Федеральный закон от 27.11.2017 N335-ФЗ г. по внесению изменений в часть 1 Налогового кодекса в части реализации международного автоматического обмена информацией по международным группам компаний. Данный закон, в частности, направлен на повышение эффективности применения положений Кодекса в части налогового контроля за трансграничными сделками, за ценообразованием в этих сделках [2]. Направленность закона условно можно разделить на 2 части: 1 часть направлена на реализацию положений многостороннего соглашения компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами и минимизации возможных рисков для крупных российских компаний, ведущих бизнес на транснациональном уровне. В этих целях законом у нас установлена обязанность по предоставлению в налоговые органы соответствующих сведений, среди которых страновой отчет по деятельности группы компаний в стране, документация по международной группе компаний и национальная документация участника международной группы компаний. Данная обязанность распространяется на налогоплательщиков-участников международной группы компаний в случае, если консолидированная выручка превышает 50 млрд. рублей за финансовый год. При этом страновой отчет по международной группе компаний, предполагает раскрытие информации о ведении бизнеса в мировом масштабе, и подлежит передаче налоговыми органам иностранных юрисдикций в рамках автоматического обмена налоговой информацией. В страновом отчете, в частности, раскрываются сведения о суммах доходов, прибыли, упла-

чиваемых налогах, о численности работников, а также о видах деятельности каждого из участников международной группы с отражением сведений, позволяющих идентифицировать каждого участника. Фактически, документ предполагает раскрытие информации о распределении доходов между участниками международных групп компаний, необходимое для оценки рисков, связанных с отмыванием налогооблагаемой базы и уводом, прибыли из-под налогообложения. Обязанность по предоставлению странового отчета подлежит исполнению материнской компанией либо уполномоченным ей участником. За непредоставление странового отчета установлена ответственность в виде штрафа в размере 100 тыс. рублей, которая не применяется первые три года. Аналогичное требование по предоставлению странового отчета вводится во всех странах, присоединившихся к Соглашению компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами. В случае непредоставления странового отчета материнской компанией в Российской Федерации иностранные налоговые органы имеют право потребовать страновой отчет с участников группы, которая осуществляет деятельность на их территории. Закон предусматривает аналогичное право для ФНС — потребовать с дочерних организаций иностранных компаний страновой отчет, если этот отчет не получают в рамках международного обмена. Причем, в соответствии с международными договоренностями, такое право возникает даже в том случае, если в стране местонахождения материнской компании законодательно не были установлены необходимые требования, но государство, тем не менее, уже присоединилось к Соглашению компетентных органов об автоматическом обмене отчетами. Вторая часть закона предполагает реализацию положений Многостороннего соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией — так законом введена обязанность по представлению организациями финансового рынка финансовой информации о клиентах, выгодоприобретателях и лицах, прямо или косвенно их контролирующих. К организациям финансового рынка закон относит кредитные организации, страховщиков, профессиональных участников рынка ценных бумаг и государственные пенсионные фонды, акционерные пенсионные фонды. А при этом финансовой информацией является информация об операциях, счетах и вкладах, страховках, сумме денежных средств и стоимости имущества, находящегося в распоряжении организаций финансового рынка, о внутренних операциях по договорам с организациями финансового рынка и иная аналогичная информация. Финансовая информация представляется в отношении клиентов организаций финансового рынка, которые являются налоговыми резидентами данных государств, для ее последующей передачи в компетентные органы таких иностранных государств. Аналогичная информация в отношении налоговых резидентов

Российской Федерации поступает в ФНС от иностранных компетентных органов, которые заявили о желании осуществлять автоматический обмен с российскими. За непредоставление организацией финансового рынка необходимой информации или за направление информации с нарушением срока установлена ответственность в виде штрафа в размере 500 тыс. рублей. В 2018 году в рамках реализации этого закона, был принят ряд постановлений и приказов Федеральной налоговой службы, направленных на активацию международного автоматического обмена. В частности, постановлениями Правительства были утверждены типовые соглашения между ФНС и компетентными органами иностранных государств об автоматическом обмене страновыми отчетами и финансовой информацией, определен порядок передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств и получения финансовой информации и страновых отчетов федеральной службой, а также требования к защите передаваемой информации. Что касается приказов ФНС, то им были утверждены форматы странового отчета и уведомления об участии международной группы компаний, а также порядок их заполнения и предоставления в электронном формате. Также ФНС были определены перечни иностранных государств и территорий, с компетентными органами которых осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами и финансовой информацией. Надо сказать, что в перечень государств, с которыми осуществляется обмен страновыми отчетами, вошло 57 государств и территорий, а в аналогичный перечень по автоматическому обмену финансовой информацией вошло 73 государств и территорий. Таким образом, можно говорить, что в 2018 г. окончательно было завершено формирование нормативно-правовой базы, необходимой для осуществления автоматического обмена между налоговыми органами. Теперь такой обмен возможен. Еще одним заметным событием 2018 г. стало Приказ Минфина России от 29 марта 2018 г. №60н «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеэкономической сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства» Приказ был принят в целях реализации нового пункта второй статьи 105.20 Налогового кодекса, в соответствии с которым в случае заключения соглашения по преобразованию предусматривается соглашение внешнеэкономической сделки, налогоплательщик вправе обратиться в ФНС с заявлением о заключении такого соглашения о ценообразовании с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства [3]. Предметом приказа Министерства финан-

сов стали, во-первых, возложение на ФНС полномочий компетентных органов при проведении взаимосогласительной процедуры для целей заключения соглашения по ценообразованию в отношении внешнеэкономических сделок и, собственно, определение этой самой процедуры заключения между ФНС и российской организацией-налогоплательщиком, отнесенным к категории крупнейших, соглашения о ценообразовании в отношении внешнеэкономических сделок.

В соответствии с приказом Министерства финансов процедура заключения такого соглашения включает в себя 5 стадий. Очень коротко их охарактеризую. Первое — это предварительное обсуждение соглашения о ценообразовании внешнеэкономических сделок, которое, в принципе, не является обязательным. Основанием для проведения предварительного обсуждения является представление налогоплательщиком ФНС соответствующего заявления, составленного в произвольной форме. В этом заявлении налогоплательщик отражает все вопросы, которые являются значимыми и которые он хотел бы обсудить. Среди таких вопросов могут быть, например, наличие основания для заключения соглашения о ценообразовании, методы, которые предполагается, так сказать, применять в этих сделках, каковы перспективы достижения взаимного соглашения компетентных органов, процедуры, сроки заключения соглашения, какие необходимы документы, каким образом будут реализовываться взаимные соглашения компетентных органов на территории Российской Федерации. Т.е. совершенно разные вопросы, которые волнуют налогоплательщиков. Надо сказать, что предварительное обсуждение не носит обязательного характера ни для налогоплательщика, ни для ФНС. Вне зависимости от того, чем завершилось предварительное обсуждение, налогоплательщик вправе обратиться в ФНС с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании — это уже вторая стадия процедуры. Вместе с этим заявлением налогоплательщик должен представить в ФНС России все документы, информацию, которые были представлены контрагентом иностранным компетентным органом в рамках процедуры заключения аналогичного соглашения в иностранном государстве или его аналоге с участием ФНС. Это необходимо для обеспечения возможности осуществления взаимных консультаций соответствующим компетентным органом для того, чтобы у нашего налогового органа и налогового органа иностранного государства был предмет для обсуждения. Третья стадия — рассмотрение заявления о заключении (об изменении) соглашения о ценообразовании в отношении внешнеэкономических сделок. Если по мнению ФНС предложены обоснованные методы определения цен, то налоговой службой принимается решение о возможности проведения процедуры переговоров с компетентным органом иностранного государства, в рамках которой

достигается или не достигается взаимное соглашение компетентных органов иностранного государства. Четвертая стадия — проведение переговоров с компетентным органом иностранного государства.

Пятая, заключительная, стадия — Заключение соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговых сделок с участием компетентных органов нескольких иностранных государств

Прогноз на 2019–2020 гг.

Основными направлениями налоговой политики на 2019 год и плановый период в 2020–2021 г. предусмотрено изменение порядка определения трансферных цен в трансграничных сделках, предметом которых выступают материальные активы, товары биржевой торгов-

ли, а также реализация мер, направленных на выявление реального содержания сделок. Предполагается, что в 2019 г. в налоговый кодекс будут внесены изменения, которые будут направлены на определение факторов сопоставимости материальных активов, введение необходимости учета функций по разработке и совершенствованию содержания и защите использования материальных активов, осуществление контроля над выполнением этих функций, уточнение методики выбора даты совершения зарегистрированных сделок в интервале рыночных цен. Министерство финансов полагает, что данные изменения позволят обеспечить защиту налоговой базы в условиях современной глобальной экономики и обеспечат оптимальное налогообложение прибыли транснациональных компаний. В ближайшее Министерство финансов планирует разместить законопроект для публичного обсуждения на официальном сайте.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. №302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Российская газета — Федеральный выпуск № 170(7633) от 6 августа 2018 г.]
2. Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. №335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Российская газета — Федеральный выпуск № 271(7437) от 30 ноября 2017 г.]
3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.03.2018 г. № 60н «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства» [Зарегистрировано в Минюсте России 03.05.2018 N50957]
4. Transfer Pricing Regulations 26 U. S. Code Title 26— internal revenue code
5. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version publication Paris Organisation for Economic Co-operation and Development 2017 ISBN59789264287952

© Радаев Сергей Максимович (radaevsm@gmail.com), Волчков Дмитрий Алексеевич (Volchkovdma@gmail.com).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»