УДК 336.025

Анализ нормативно-правовой основы использования трансфертного ценообразования для целей налогового контроля

Плетнева Г.Н.,
аспирант,
Российский университет кооперации

Аннотация: Проведенный автором анализ существующей нормативно-правовой базы, регулирующей порядок осуществления налогового контроля трансфертного ценообразования, позволяет сделать вывод о том, что, несмотря на проделанную работу по методическому и организационному обеспечению налогового администрирования данного направления, в законодательстве часть вопросов остались нерешенными или вызывают неоднозначные толкования.

Ключевые слова: *контролируемые сделки; правовое регулирование контролируемых сделок; аффилированные лица; двойное налогообложение; взаимозависимые лица.*

Analysis of the legal framework for the use of transfer pricing for tax control

Pletneva G.N.,
graduate student,
Russian University of Cooperation

Abstract: Author conducted an analysis of the existing legal framework governing the procedures for tax transfer pricing control, leads to the conclusion that, despite the work accomplished in the methodological and organizational provision of the tax administration of this area, the law of the issues left unresolved or cause ambiguous interpretation.

Keywords: controlled transactions, legal regulation of controlled transactions; affiliates; double taxation interdependent persons.

Большое количество проблем, с которыми сталкиваются налоговые органы, возникает в период осуществления функций налогового контроля. Именно в указанной плоскости образуется наибольшее количество споров между участниками налоговых правоотношений.

Последние годы формирование судебной практики в отношении таких участников во многом было направлено на защиту прав налогоплательщиков. Иными словами, судами была сформирована достаточно жесткая позиция в отношении защиты прав налогоплательщика с одной стороны, и необходимости их соблюдения налоговыми органами с другой. Ярким примером служит сложившаяся арбитражная практика применения ст.20 и 40 Налогового кодекса РФ.

Проведенный нами анализ существующей нормативно-правовой базы, регулирующей порядок осуществления налогового контроля трансфертного ценообразования, позволяет сделать вывод о том, что, несмотря на проделанную работу по методическому и организационному обеспечению налогового администрирования данного направления, в законодательстве часть вопросов остались нерешенными или вызывают неоднозначные толкования.

В связи с тем, что арбитражная практика по применению новой главы Налогового кодекса отсутствует, и налогоплательщики настроены на защиту своих прав в судебном порядке, по нашему мнению, необходимо тщательно проанализировать существующую законодательную базу, сложившуюся судебную практику и внести соответствующие корректировки.

Во-первых, необходимо придать правовой статус новому виду налоговой проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, осуществляемой в соответствии со статьей 105.17 НК РФ, отразив данный вид налогового контроля в статье 87 «Налоговые проверки».

С нашей точки зрения указанную проверку можно отнести к одной из основных форм контрольных мероприятий, закрепленных статьей 87 Налогового кодекса РФ. Такие мероприятия налогового контроля, как истребование документов, осмотр и другие являются вспомогательными, осуществляемыми в рамках проводимой налоговой проверки. Кроме того, при осуществлении налогового контроля контролируемых сделок,

проверяющий орган также вправе проводить контрольные мероприятия, предусмотренные ст.95-97 Налогового кодекса РФ.

Проведенный нами анализ показал, что многие авторы придерживаются аналогичного мнения. А.И. Украинцева[1], Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова отмечают, что "основными способами налогового контроля являются налоговые проверки, которые позволяют наиболее полно выявить правильность исполнения налогоплательщиками своих обязанностей. Остальные формы контроля чаще всего используются в качестве вспомогательных методов выявления налоговых нарушений или в целях сбора доказательств по выводам, которые содержатся в акте проверки".[2]

Актуальным вопросом, вызывающим неоднозначные толкования, является выявление контролируемых сделок в рамках проведения выездных и камеральных налоговых проверок.

Несмотря на то, что проверка соответствия цен рыночным в контролируемых сделках находится в компетенции ФНС России, территориальные налоговые органы могут в ходе проведения выездной или камеральной налоговой проверки выявить контролируемые сделки и известить о данном факте вышестоящий налоговый орган, уполномоченный осуществлять контроль трансфертного ценообразования. Форма извещения утверждена приказом ФНС России.[3]

Согласно п.1 ст. 105.17 Налогового кодекса РФ контроль соответствия цен рыночным при осуществлении налогоплательщиком контролируемых сделок, не может быть предметом камеральных и выездных налоговых проверок.

---

[1] Украинцева А.И. Понятие налогового контроля в российском праве. Административное и муниципальное право. 2011. № 8

[2] Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Указ. соч. - М., 2003. С. 18.

[3] Приказ ФНС России от 10.10.2012 N ММВ-7-13/704@ «Об утверждении формы извещения о контролируемых сделках и порядка направления налоговым органом, проводящим налоговую проверку, извещения о контролируемых сделках в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов»

Пунктом 6 ст. 105.16 Кодекса предусмотрено, что налоговый орган, проводящий выездную или камеральную налоговую проверку, может обнаружить факт совершения контролируемых сделок, информация о которых не была включена проверяемым лицом в уведомление.

При осуществлении мероприятий налогового контроля налоговый орган обязан исследовать все обстоятельства, которые влияют на порядок исчисления и уплаты налогов. Кроме того, в направляемом в ФНС России извещении, налоговый орган, проводящий проверку, должен отразить соответствующие сведения о контролируемых сделках проверяемого налогоплательщика. С этой целью налоговым органом могут быть истребованы необходимые документы для документального подтверждения факта совершения контролируемой сделки. В данном случае непонятно, имеет ли право налоговый орган истребовать у налогоплательщика необходимые документы и возникает ли у проверяемого лица обязанность предоставить запрашиваемую документацию в отношении совершаемых сделок. По нашему мнению, в рамках проведения выездной и камеральной налоговой проверки налоговый орган не имеет права истребовать у налогоплательщика документы по контролируемым сделкам, что косвенно отражено в п.1 ст.105.17 Налогового кодекса РФ.

Что касается сроков рассмотрения материалов налоговой проверки, остается неурегулированным следующий вопрос. Федеральным законом от 23.07.2013 № 248-ФЗ[4] внесены изменения в ряд положений первой и второй части Налогового кодекса РФ. Так, в абзаце первом пункта 6 статьи 100 НК РФ установлен месячный срок со дня получения акта налоговой проверки для представления в налоговый орган лицом или его представителем, в отношении которого проводилась проверка, письменных возражений по указанному акту. Пунктом 13 статьи 105.17 НК РФ данный срок составляет 20 дней. В пункте 14 указанной статьи говорится о порядке рассмотрения

[4] Федеральный закон от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов российской Федерации»

акта, письменных возражений по акту, принятия решения по результатам проверки, аналогичном в статье 101 НК РФ. В пункте 1 статьи 101 НК РФ срок рассмотрения акта, письменных возражений и принятие решения по результатам проверки исчисляются со срока, указанного в пункте 6 статьи 100 НК РФ. Новым законом данный срок составляет месяц, а статьей 105.17 – 20 дней. Возникает противоречие. Считаем необходимым внести соответствующие изменения в статью 105.17, установив месячный срок для представления налогоплательщиком письменных возражений.

Поиск налогоплательщиками возможностей избежать контроля своей деятельности со стороны налоговых органов становится все активнее и проявляется в виде непредставления налоговым инспекциям документов, сокрытие какой-либо информации, обязанность представлять которую, следует из закона. Такие действия необходимо расценивать не только как деяния, направленные на сокрытие доходов, неуплату налогов, уход от ответственности, но и как действия, позволяющие недобросовестному налогоплательщику получать необоснованное конкурентное преимущество перед законопослушными налогоплательщиками.

По нашему мнению необходимо не только значительно увеличить штрафные санкции за непредставление в установленный срок перечня документов в соответствии со статьей 105.15 НК РФ, но и предусмотреть налоговую и административную ответственность в случае неполного представления запрашиваемых сведений.

Статьей 129.1 Налогового кодекса РФ за отказ налогоплательщика от представления документов или непредставление их в установленные сроки предусмотрен штраф в размере 5 000 рублей, при совершении повторного нарушения в течение года – 20 000 рублей.

Такой же низкий штраф в размере 5 000 рублей предусмотрен статьей 129.4 Налогового кодекса РФ за представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках или их непредставление.

При этом пунктом 6 статьи 105.15 НК РФ предусмотрено, что объем и содержание представляемых в налоговые органы документов должны быть соразмерны сложности контролируемой сделки и формированию ее цены, что автоматически дает преимущества налогоплательщикам в суде признать решение налогового органа о привлечении его к налоговой ответственности за совершение правонарушения, незаконным. Как определить соразмерность представляемых документов и кто это будет делать. Такая «расплывчатая» формулировка ставит под сомнение позицию налоговых органов и предоставляет возможность налогоплательщикам доказывать необоснованность действий должностных лиц налоговых органов в суде, который оценивает предоставленные доказательства по своему усмотрению. По нашему мнению, необходимо исключить данный пункт из статьи Налогового кодекса или установить конкретные критерии, которые в последствие не будут вызывать неоднозначных толкований участниками налоговых правоотношений.

Заслуживает внимания опыт применения штрафных санкций в налоговом законодательстве Германии. В случае несвоевременного предоставления документов максимальный штраф составляет 1 млн.евро, минимальный – 100 евро за каждый день просрочки со дня истечения установленного срока (срок для представления составляет 60 дней, в исключительных случаях – 30 дней). Также законодательством предусмотрено снижение суммы штрафных санкций в случае сотрудничества с налоговыми органами. При отказе сотрудничать с налоговыми органами штраф составляет от 2500 до 250000 евро. Качество подготовленной документации о целесообразности применения трансфертных цен имеет особое значение, так как, с одной стороны, это приводит к минимизации риска корректировки доходов, а с другой - сокращению срока проведения налоговой проверки. Кроме того, законодательством предусмотрено, что если налогоплательщик не представил запрашиваемые документы, хотя имел возможность получить данную информацию от контрагентов, то налоговые

органы имеют право оценить соответствующие трансфертные цены на основе упрощенных методов, что может привести к корректировке налогооблагаемой прибыли. В данном случае штраф составляет от 5% до 10% от суммы откорректированной налогооблагаемой прибыли, но не менее 5000 евро.

С нашей точки зрения, ужесточение штрафных санкций за указанные налоговые правонарушения в российском налоговом законодательстве позволит дисциплинировать недобросовестных налогоплательщиков.

С другой стороны считаем целесообразным уменьшить штрафные санкции за неуплату налога в результате использования цен, не соответствующих рыночным, которые будут применяться в отношении сделок, совершенных с 2014 года. В соответствии со статьей 129.3 Налогового кодекса штраф будет составлять 20% от суммы доначисленного налога при вынесении решения за налоговые периоды 2014-2016 г.г., а начиная с 2017 года, увеличен до 40% от доначисленной суммы, но не менее 30 000 рублей.

Некоторые авторы придерживаются мнения, что налоговое регулирование трансфертного ценообразования должно носить компенсационно-стимулирующий характер, а не карательный.[5] Кроме того, это следует из п.1.2 Руководства ОЭСР, в котором сказано, что при осуществлении налогового контроля трансфертного ценообразования не следует рассматривать все сделки, в которых цены не соответствуют рыночному уровню, как схемы ухода от налогообложения, несмотря на то, что многие компании используют политику трансфертного ценообразования для незаконных целей. Если сделки осуществляются между независимыми компаниями, то условия их коммерческих и финансовых отношений обычно определяются влиянием рыночных цен. Когда сделки осуществляются между взаимозависимыми лицами, то условия их коммерческих и финансовых отношений не могут в равной степени зависеть от влияния рыночных цен.

[5] Кафтанников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ // ЗАО Аудиторская фирма «Аудит-классик», 2011

Налоговые службы при осуществлении контроля цен не должны автоматически предполагать, что ассоциированные предприятия стремились манипулировать своей прибылью в целях ухода от налогообложения. В зависимости от принятой коммерческой стратегии у компании могут возникнуть определенные трудности определения цены, например при уникальных сделках, когда на рынке отсутствуют аналогичные товары (услуги) и, соответственно, рыночные цены. В данном случае возникает необходимость произвести корректировку налоговой базы и сумм налога в соответствии с принципом «вытянутой руки» независимо от договорных обязательств сторон, или взаимного намерения в минимизации налогообложения.

Одной из важных проблем, на наш взгляд, стоящей сегодня перед налоговыми органами, является установление пределов доказывания по налоговым правонарушениям. Действующая правоприменительная судебная практика показывает, что в российском налоговом законодательстве каждое влияние на цену необходимо документально подтверждать.

Основной категорией дел, рассматриваемых судами, является необоснованная налоговая выгода.

Вопрос достаточности собранной доказательной базы получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды остается актуальным, как при проведении налоговых проверок, а также при оценке полноты проведенных мероприятий налогового контроля в рамках досудебного урегулирования налоговых споров и арбитражными судами.

Как правило, действия налогоплательщика, связанные с получением необоснованной налоговой выгоды, направлены либо на незаконное возмещение (возврат, зачет) сумм налога из бюджета, либо на занижение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет за соответствующий налоговый (отчетный) период.

Налоговым законодательством Российской Федерации понятие «недобросовестность налогоплательщика» не определено.

В арбитражной практике указанное понятие было введено после принятия Конституционным судом Российской Федерации определения от 25.07.2001 № 138-0.

В связи с принятием постановления Пленума Высшего Арбитражного суда от 12.10.2006 № 53[6] понятие «добросовестность» налогоплательщика с целью обеспечения единообразия судебной практики заменено на понятие «получение необоснованной налоговой выгоды». При этом понятие «необоснованная налоговая выгода» налоговым законодательством Российской Федерации также не определено.

Следовательно, каждое обстоятельство получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и должно быть подтверждено в ходе налоговой проверки соответствующими доказательствами.

Поскольку Постановление Пленума ВАС № 53 не содержит точных формулировок и не определяет критерии достаточного объема доказывания для установления того или иного факта, суды, а также должностные лица налоговых органов самостоятельно определяют объемы доказывания. При этом в ходе исследования сделок налоговые органы должны доказать, что операции учтены для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а проверяемый налогоплательщик был фактическим приобретателем необоснованной налоговой выгоды, полученной от нерыночного ценообразования, знал или должен был знать о действиях, направленных на минимизацию налогообложения.

Таким образом, основным критерием в формировании доказательственной базы по аналогичным делам является судебная практика. При этом, судебная практика по данной категории дел неоднозначна.

Одной из распространенных ситуаций, которая в конечном итоге, доходит до суда, является следующая.

---

[6] Пленум ВАС от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»

Налогоплательщик, имея достаточный ресурс для осуществления работ самостоятельно (наличие персонала, рабочей техники, квалификации специалистов, имущества, производственной базы и т.д.), привлекает подрядные организации, не имеющие деловую репутацию, которые неизвестны на рынке, не имеют квалифицированный персонал, специальное оборудование и основные средства для выполнения работ, соответствующие лицензии и допуски.

Данная схема используется налогоплательщиками в целях минимизации налоговых обязательств путем отнесения выполненных работ (оказанных услуг) в состав расходов для исчисления налога на прибыль организаций и принятия к вычету суммы налога на добавленную стоимость по взаимоотношениям с контрагентами, не осуществляющими реальной финансово-хозяйственной деятельности (в ряде случаев – подконтрольных проверяемому налогоплательщику).

Налоговый орган считает, что представленные документы содержат недостоверные сведения и не подтверждают реальность хозяйственных операций.

Основная сложность в доказывании обоснованности доначислений заключается в том, чтобы доказать правомерность доначислений в части налога на прибыль.

Как указал ВАС РФ в постановлении Президиума от 03.07.2013 № 2341/12 при принятии инспекцией решения, в котором была установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению, исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Таким образом, встает вопрос, что в данном случае считать аналогичной сделкой. Ту сделку, которую налогоплательщик отразил у себя в первичных документах, то есть – подряд или реальный размер налоговых обязательств должен определяться с учетом того, что налогоплательщик имел достаточный ресурс для осуществления работ самостоятельно, и соответственно, его затраты сложатся только из цены приобретения материалов.

На наш взгляд, в случае, если налогоплательщик в своих первичных документах отражает операцию, которая не подтверждена документально, в особенности, когда речь идет о выполнении работ, у налогового органа отсутствует необходимость определения реального размера предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при описанных выше условиях. Доказательственная база по такой категории дел в части налога на прибыль может быть аналогична той базе, которую налоговый орган собрал в части НДС.

В данной ситуации, помимо доказательств, свидетельствующих о том, что «спорный» контрагент не имел возможности выполнить работы (оказать услуги) (отсутствие имущества, основных средств, транспортных средств, квалифицированного персонала, перечисление денежных средств за товары, работы и услуги, не имеющие отношения к выполняемым работам (оказываемым услугам), арбитражные суды принимают во внимание обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при заключении сделки.

К таким обстоятельствам можно отнести:

- подписание первичных документов лицом, не указанным в Едином государственном реестре юридических лиц, как имеющего право подписи первичных документов от имени контрагента без доверенности при условии, что у налогоплательщика отсутствует доверенность, подтверждающая соответствующие полномочия;

- смерть должностного лица контрагента до заключения договора, нахождение должностного лица контрагента, от имени которого подписан договор, в местах лишения свободы, дисквалификация руководителя контрагента на основании соответствующего судебного акта;

- «спорный» контрагент не зарегистрирован в установленном законом порядке или исключен из Единого реестра юридических лиц до момента заключения сделки с проверяемым налогоплательщиком;

- оплата поставленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) осуществлена за наличный расчет с превышением установленных законодательством Российской Федерации лимитов.

Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 09.08.2013 по делу № А29-7644/2012 указано, что во исполнение своих обязательств по оказанию транспортных услуг третьим лицам налогоплательщиком заключен договор с организацией, не представляющей налоговой отчетности, не имеющей имущества, транспортных средств. Единственный сотрудник указанной организации, являющийся одновременно учредителем, руководителем и главным бухгалтером данного юридического лица, свое участие в деятельности «спорного» контрагента отрицал.

Указанная организация не осуществляла хозяйственных операций, связанных с расчетами по оплате труда с персоналом, расчетами с бюджетом по уплате налогов и сборов, расчетами с контрагентами в части аренды офиса или складских помещений, операций по приобретению основных средств и производственных активов. Поступление и расходование денежных средств носило транзитный характер.

Кроме того, суд принял во внимание документально подтвержденные выводы налогового органа о том, что фактически транспортные услуги оказаны силами самого проверяемого налогоплательщика, поскольку в путевых листах, представленных в качестве доказательства реальности исполнения по сделке, указаны транспортные средства проверяемого

налогоплательщика, а в качестве водителей автотранспортных средств – сотрудники заявителя.

По нашему мнению, использование в такой важной отрасли как налоговое право, общих расплывчатых формулировок, в частности «иные основания», «исключительные случаи" нарушает принцип определенности налогового законодательства и принцип законности, так как в этом случае уровень налогообложения налогоплательщика начинает зависеть от воли правоприменителя либо суда.

Например, пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ суду дается право признать лиц взаимозависимыми «по иным основаниям», пунктом 11 ст. 105.7 суд может учесть «иные обстоятельства», имеющие значение при определении соответствия цены рыночной в контролируемой сделке, причем, без ограничений, предусмотренных соответствующими главами Налогового кодекса РФ. Пунктом 7 статьи 105.4 при анализе сопоставимости учитываются «иные характеристики рынка», оказывающие влияние на цену сделки.

Кроме того, расплывчатые формулировки в налоговом законодательстве вносят элемент нестабильности. Поэтому способ решения проблемы злоупотребления правом субъектами налоговых правоотношений – это совершенствование закона в направлении конкретизации целей предоставленных прав, установления четких вариантов возможного поведения, установления процедур понятных как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, несмотря на то, что указанный процесс является крайне сложным и объемным.

Использованная литература:

1. Адамов Н.А. Сарибекян В.Л. Правовое регулирование и основы налогообложения // Налоговое планирование. 2007. № 3. С. 3.
2. Адамов Н.А. Сваталова Ю.С. Модели финансового управления холдингом // Все о налогах. 2009. № 1. С. 21.
3. Адамов Н.А., Адамова Г.А. Бюджетное планирование в организации // Аудиторские ведомости. 2008. № 2. С. 77-84.
4. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Направления, этапы и элементы оптимизации системы налогообложения // Все о налогах, 2007, № 12. Стр. 21.

5. Адамов Н.А., Козенкова Т.А. Планирование и контроль налоговых баз // Все о налогах, 2007, №7. Стр. 9.
6. Баянова Л.И. Контролируемые сделки: источники информации о рыночных ценах // Налог на прибыль: учет доходов и расходов, № 9, 2012
7. Данченков В., Адамов Н. Оптимизация доходной части бюджета путем взаимодействия налоговых и таможенных инструментов // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. № 3-1. С. 105-109.
8. Данченков В.И., Адамов Н.А. Перспективы развития взаимодействия налоговых и таможенных органов в рамках таможенного союза // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция, 2012, №4. Стр.346-348.
9. Украинцева А.И. Понятие налогового контроля в российском праве. Административное и муниципальное право. 2011. № 8
10. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Указ. соч. - М., 2003. С. 18.
11. Приказ ФНС России от 10.10.2012 N ММВ-7-13/704@ «Об утверждении формы извещения о контролируемых сделках и порядка направления налоговым органом, проводящим налоговую проверку, извещения о контролируемых сделках в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов»
12. Федеральный закон от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов российской Федерации»
13. Кафтанников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ // ЗАО Аудиторская фирма «Аудит-классик», 2011
14. Пленум ВАС от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»