

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин¹

канд. техн. наук, доцент кафедры правового регулирования экономики Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ПРИ ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

Понятие трансфертного ценообразования обычно определяется (конкретизируется) исходя из целей, для которых его планируется использовать, и диапазон таких определений довольно широк, начиная с утверждения, что, «по сути, это тот же хозрасчет», но обозначенный «модным западным термином» (Карпов, 2006, с. 290). Для целей налогового контроля одним из наиболее простых и в то же время емких является цитируемое в монографии (Непесов, 2007, с. 3—4) с указанием источника (Velloso, Brigagao, 1992, p. 313) определение: «Трансфертное ценообразование состоит в манипулировании расходами, доходами и затратами в сделках между “связанными” (*related*) лицами способом, отличным от тех, которые были бы использованы в операциях, совершенных на нормальных рыночных условиях, с целью получения налоговой выгоды».

Проблематика налогообложения при использовании налогоплательщиком трансфертного ценообразования и налогового контроля за полнотой исчисления и уплаты налогов при трансфертном ценообразовании актуализировалась в последние десятилетия, когда стало ясно, что «уход от налогообложения — проблема мирового масштаба» [формулировка судьи Налогового суда США (Ларо, 2010, с. 207)] и нельзя построить эффективную национальную налоговую систему без учета этой проблематики в условиях глобализации экономики [см. последний (октябрь 2011 г.) сборник на эту тему (*Transfer Pricing Perspectives...*, 2011)].

Поэтому актуально содержащееся в *Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 29 июня 2011 г. «О бюджетной политике в 2012—2014 годах»* (Бюджетное послание... от 29 июня 2011 г.) указание на то, что «российская налоговая система должна отвечать современным вызовам в условиях глобализации экономики, обеспечивать справедливое налогообложение доходов экономических агентов и способствовать устойчивому развитию России как федеративного государства».

Важным этапом в освоении налоговой проблематики трансфертного ценообразования в России явилось принятие *Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»*, получившего в литературе название «Закон о трансфертном ценообразовании», о котором в *Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов* (Основные

¹ Эл. адрес: mosin@mail.spbnit.ru

направления...) сказано: «Новое законодательное регулирование налогового контроля за трансфертным ценообразованием направлено, с одной стороны, на эффективное противодействие использованию трансфертных цен в сделках между организациями, осуществляющими свою деятельность в юрисдикциях с различными налоговыми режимами, в целях уклонения от налогообложения. С другой стороны, не должно создавать препятствий для деятельности добросовестных налогоплательщиков на территории Российской Федерации, в том числе крупных холдинговых компаний».

Об актуальности и важности указанной проблематики свидетельствует то, что в *Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 29 июня 2011 г. «О бюджетной политике в 2012–2014 годах»*, в разделе IV «Основные направления налоговой политики и формирование доходов бюджетной системы», содержащем перечень семи основных проблем на среднесрочную перспективу, первой проблемой названа следующая: «Необходимо ввести в действие начиная с 2012 г. новые правила регулирования трансфертного ценообразования в налоговых целях. Кроме того, следует предоставить возможность крупным холдингам исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций в целом по консолидированной налоговой базе холдинга, то есть ввести в законодательство Российской Федерации институт консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций». О необходимости дополнения Налогового кодекса РФ нормами в части налогового контроля за трансфертным ценообразованием говорилось и в *бюджетных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010–2012 годах»*, от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009–2011 годах», от 9 марта 2007 г. «О бюджетной политике в 2008–2010 годах», от 30 мая 2006 г. «О бюджетной политике в 2007 году».

Как отмечено в работе (Погорлецкий, 2006, с. 213), «трансфертное ценообразование — излюбленный метод оптимизации налогов многими ТНК. Так, по данным сената США, только в 2000 г. подобным образом ТНК удалось избежать уплаты американских налогов на общую сумму около 45 млрд долл. Самым очевидным примером злоупотреблений в сфере трансфертного ценообразования стала продажа зубных щеток по цене 5655 долл. каждая между подразделениями одной и той же группы американских компаний». Родственный пример — использование схем, основанных на «тонкой капитализации» [об этом см.: (Косихин, 2011, с. 2; Полежарова, 2009, с. 113–125)].

Яркой характеристикой трудностей разработки и принятия Закона о трансфертном ценообразовании является срок, для этого потребовавшийся, 11 лет.

По поводу этого срока и самого закона статс-секретарь — заместитель министра финансов РФ С. Шаталов сказал так (Шаталов, 2011): «Действительно, всего 11 лет — и закон принят! Думаю, что это говорит о многом — насколько трудно он шел, какое встретил сопротивление, как тщательно с ним работали. Безусловно, закон объемный и очень сложный. Его идеология, принципы и их техническая реализация базируются на рекомендациях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которые мы постарались учесть в максимальной степени. В законе много оценочных категорий, поэтому в сфере его применения принципиально возрастает роль профессионального суждения как налогоплательщиков, так и сотрудников налоговых органов».

Основная цель принятия Закона о трансфертном ценообразовании указана в Пояснительной записке Правительства РФ к его проекту (Пояснительная записка...): «Упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и совер-

шенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным (регулируемым) ценам для целей налогообложения, создание действенных механизмов противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов». Или кратко, если воспользоваться формулировкой абз. 2 п. 2.1 Определения Конституционного Суда РФ от 19 октября 2010 г. № 1422-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Элара” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 20 и пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации», — воспрепятствовать «уклонению от налогообложения путем использования преимуществ статуса взаимозависимости».

Результатом принятия закона о трансфертном ценообразовании явилось включение в Налоговый кодекс РФ с 1 января 2012 г. нового раздела V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», содержащего 25 статей (ст. 105.1—105.25), распределенных по шести главам: глава 14.1 «Взаимозависимые лица. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации»; глава 14.2 «Общие положения о ценах и налогообложении. Информация, используемая при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми»; глава 14.3 «Методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица»; глава 14.4 «Контролируемые сделки. Подготовка и представление документации в целях налогового контроля. Уведомление о контролируемых сделках»; глава 14.5 «Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами»; глава 14.6 «Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения» (настоящая статья писалась в конце ноября 2011 г., и автор исходил из того, что Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ вступит в силу без изменений (на сайте Минфина России сообщается о подготовке около 60 поправок, в основном технического характера, в этот закон [Высказывания руководства..., 2011]).

До 2012 г. специфика налогового контроля в области сделок с повышенной вероятностью трансфертного ценообразования определялась ст. 20 «Взаимозависимые лица» и ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» НК РФ (с 1 января 2012 г. они применяются только к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с гл. 25 НК РФ до этой даты). Как показала судебная практика, эти статьи не смогли эффективно воспрепятствовать уклонению от уплаты налогов за счет трансфертного ценообразования, в первую очередь из-за их отрыва от российских реалий. Налоговые органы проигрывали, не имея возможности доказать юридическую взаимозависимость лиц там, где налицо была «фактическая» взаимозависимость, проигрывали, не сумев надлежаще доказать рыночную цену товара (работы, услуги) в ситуации, когда ее вне стен суда называл любой, кто занимался бизнесом с теми же товарами (работами, услугами), и не только называл, но и руководствовался ею при заключении договоров.

К тому же ст. 40 НК РФ требовала от налоговых органов при определении рыночных цен учитывать конкретные условия сделки и содержала примеры учитываемых условий. Но в перечень условий были включены лишь несколько очевидных. В результате даже открытость этого перечня не спасала налогоплательщика от спора в ситуации, где очевидна специфика условий сделки в сравнении с условиями сделок, используемых налоговым органом для определения рыночной цены (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 января 2010 г. № 10280/09; определения Высшего Арбитражного Суда РФ

от 15 декабря 2010 г. № ВАС-17010/10, от 9 декабря 2010 г. № ВАС-16681/10; постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 11 ноября 2010 г. по делу № А55-38860/2009, Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27 мая 2010 г. по делу № А29-9937/2009). Ведь открытый перечень — это всегда место для налогового и судебского усмотрений, а они обычно плохо прогнозируются, а потому иногда (и не без оснований) воспринимаются как проявление произвола со стороны исполнительной и (или) судебной власти.

Это, конечно, не значит, что опора на ст. 20 и 40 НК РФ была заведомо проигрышной для налоговых органов. Но все же по ним налогоплательщики выигрывали в суде чаще, чем в среднем по налоговой статистике арбитражных судов. Например, судя по аннотациям материалов судебной практики, приведенным в разделах «Трансфертное ценообразование» сборников аннотаций материалов судебной практики за 2009 и 2010 гг. (Щекин, 2010; Щекин, 2011), в 2009—2010 гг. в пользу налоговых органов было решено менее 20% споров с применением норм ст. 20 и 40 НК РФ. Теперь, похоже, это осталось в прошлом; во всяком случае, поле для налогового и судебского усмотрений в спорах по налоговым аспектам трансфертного ценообразования существенно уменьшилось. Судя по разделу V.1 НК РФ, можно полагать, что в будущем статистика споров в связи с трансфертным ценообразованием уже не будет со столь значительным перевесом в пользу налогоплательщиков.

Одним из ключевых понятий Закона о трансфертном ценообразовании (и соответственно раздела V.1 НК РФ) является понятие «взаимозависимые лица для целей налогообложения» (далее — взаимозависимые лица).

В новой редакции НК РФ понятие «взаимозависимые лица» описано значительно подробнее и конкретнее, нежели в ст. 20 НК РФ.

Определение взаимозависимых лиц, которое дано в абз. 1 п. 1 ст. 105.1 гл. 14.1 НК РФ, можно свести к следующему: взаимозависимые лица — это лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых ими, и (или) на экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Это определение хотя и отличается, но все же близко к данному в п. 1 ст. 20 НК РФ. Слабые места последнего — отсутствие внятного указания, какое именно влияние должно учитываться при признании лиц взаимозависимыми, и «куцый» перечень случаев, когда конкретно лица следует признавать взаимозависимыми. Именно это порождало споры между налогоплательщиками и налоговыми органами по вопросу применения ст. 20 НК РФ.

Очевидно, что дать определение взаимозависимых лиц без указанных слабых мест невозможно (для юридической техники всегда будет верным, причем не только в сфере гражданского права, замечание римского юриста I—II вв. Яволена, запечатленное в Дигестах Юстиниана (цит. по: Нерсисянц, 1990, с. 488—489): «Всякая дефиниция в гражданском праве опасна, ибо мало случаев, когда она не может быть опрокинута» (в новом переводе Дигест (Дигесты Юстиниана, 2005, с. 563) оно не столь красочно). Но и при указанной опасности можно заложить неплохой фундамент для вышеупомянутого «профессионального суждения как налогоплательщиков, так и сотрудников налоговых органов». Думается, что такой фундамент в части определенности критериев признания лиц взаимозависимыми Закон о трансфертном ценообразовании заложил. Практика покажет, так ли это, но то, что эта определенность значительно выше представленной в ст. 20 НК РФ, несомненно.

О том, какое влияние имеется в виду, когда решается вопрос о признании лиц взаимозависимыми, сказано в абз. 2 п. 1 ст. 105.1 НК РФ: для признания взаимозависимыми,

ной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами.

Указания, аналогичного этому, ст. 20 НК РФ не содержит, а вся ее конкретика случаев признания лиц взаимозависимыми заключается в трех случаях. Сформулированный же Законом о трансфертном ценообразовании перечень из 11 случаев признания лиц взаимозависимыми по закону намного больше предусмотренного п. 1 ст. 20 НК РФ.

Чтобы взаимозависимые лица, совершая между собой сделки, не выводили их из-под налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования, например, организовав цепочку сделок и поставив в ней между собой номинальных посредников или скрыв свою взаимозависимость с помощью непроницаемого для запросов офшора, ст. 105.14 НК РФ, вводя концептуально новое для российского налогового права понятие контролируемых сделок, использует, помимо понятия сделок между взаимозависимыми лицами, еще одно понятие: сделки, в целях Налогового кодекса РФ приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами. В частности, согласно подп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ, к сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Минфином России в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ. Напомним, что в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ речь идет об утверждаемом Минфином России перечне государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны). В настоящее время действует перечень с указанным названием, утвержденный *приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н (в ред. от 2 февраля 2009 г.)*.

Попутно заметим, что согласно недавнему *информационному письму Росфинмониторинга от 2 августа 2011 г. № 17 «О признаках операций, видов и условий деятельности, имеющих повышенный риск совершения клиентами операций в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма»* сам факт того, что клиент или его учредитель (выгодоприобретатель) либо контрагент клиента по операции (сделке) зарегистрирован или осуществляет деятельность в государстве или на территории, попавших в указанный перечень Минфина России, является одним из признаков операций, видов и условий деятельности, имеющих повышенный риск совершения клиентами операций в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма.

Вместе с тем было бы ошибочным утверждать, что все «превышение» нового перечня случаев взаимозависимости лиц над старым только ухудшает положение налогоплательщиков. Во-первых, судебная практика разрешения налоговых споров и так уже фактически расширила перечень п. 1 ст. 20 НК РФ. Во-вторых, подробное перечисление в законе случаев признания лиц взаимозависимыми устраняет ряд вопросов толкования, расхождения в ответах на которые служили в прошлом основаниями для возникновения споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

В то же время предусмотрено (в п. 7 ст. 105.1 НК РФ) положение о том, что суд может признать лица взаимозависимыми по основаниям, отличным от пре-

дусмотренных перечнем 11 случаев из п. 2 ст. 105.1 НК РФ, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в содержащемся в п. 1 ст. 105.1 определении взаимозависимых лиц (положение, аналогичное содержащемуся в п. 2 ст. 20 НК РФ).

Подобное средство для борьбы со схемами вывода трансфертного ценообразования из-под налогового контроля предусмотрено и для понятия контролируемых сделок: согласно п. 10 ст. 105.14 НК РФ, по заявлению ФНС России суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным в ст. 105.14.

В связи с этим уместно вспомнить, что Конституционный Суд РФ в п. 3.3 определения от 4 декабря 2003 г. № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Нива-7” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» указал, что право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, «может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)». По смыслу этого указания очевидно, что оно может быть распространено и на п. 7 ст. 105.1 НК РФ.

Налоговый контроль в связи с трансфертным ценообразованием требует при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, принимать во внимание большое количество факторов (ст. 105.5 НК РФ). Думается, что многократное увеличение числа факторов сопоставимости сделок пойдет на пользу налогоплательщикам. По сути, новое множество факторов в обобщенном виде отражает результаты судебной практики по вопросам применения ст. 40 НК РФ. Но прежде в отсутствие прецедентного права налогоплательщик, указывая в суде критерии отличия его сделки от сделок, на которые ссылается налоговый орган, должен был каждый раз доказывать правомерность использования этих критериев и не мог быть уверен в том, что суд согласится с самими критериями (п. 7 ст. 3 и п. 6 ст. 108 НК РФ лишь облегчают положение налогоплательщика, но в реальности, естественно, не отменяют бремя доказывания). Поэтому легализация большого множества критериев должна пойти на пользу налогоплательщикам.

С появлением в НК РФ раздела V.1 существенно расширился круг источников, информация из которых может легально использоваться при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми (ст. 105.6 НК РФ). То есть укреплено то звено, которое прежде (ст. 40 НК РФ) было одним из самых слабых в процедуре налогового контроля при подозрениях на трансфертное ценообразование: как было замечено (Полежарова, 2009, с. 39) по поводу ст. 40 НК РФ, «именно вследствие отсутствия в ряде случаев рыночных цен либо доступной информации о них... для России данный метод налогового контроля носит... декларативный характер». Теперь же налоговый орган вправе использовать, например, данные информационно-ценовых агентств, сведения, полученные из бухгалтерской и статистической отчетности организаций, в том числе сведения из этой отчетности, опубликованные в общедоступных российских или иностранных изданиях и (или) содержащиеся в общедоступных информационных системах, а также на официальных сайтах российских и иностранных организаций.

Как следует из ст. 105.14 НК РФ, контролируруемыми сделками в целях налогового контроля признаются сделки между взаимозависимыми лицами, но не любые сделки между ними, а лишь определенные с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей НК РФ.

Во всех случаях при решении вопроса о признании сделок контролируемыми сумма доходов по сделкам за календарный год определяется путем сложения сумм полученных доходов по сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 НК РФ. Федеральная налоговая служба вправе проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню с учетом положений глав 14.2 и 14.3 раздела V.1 НК РФ.

О сложности проблематики налогообложения при использовании налогоплательщиком трансфертного ценообразования и налогового контроля за полнотой исчисления и уплаты налогов при этом убедительно свидетельствует то обстоятельство, что контролируемые сделки в Федеральной налоговой службе будет заниматься специально для этого созданное Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества (Управление трансфертного ценообразования...). В его задачи, в частности, входят: методологическое и организационное обеспечение работы налоговых органов по вопросам налогового администрирования цен и трансфертного ценообразования для целей налогообложения и выявления налоговых рисков; анализ и оценка рыночных процессов и ценообразования на внешних и внутренних российских рынках товаров (работ, услуг), механизмов и налоговых последствий трансфертного ценообразования для целей налогообложения и выявления налоговых рисков.

В соответствии со ст. 105.16 НК РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган о совершенных ими контролируемых сделках, направляя в свой налоговый орган специальные уведомления о контролируемых сделках в срок не позднее 20 мая года, следующего за тем, в котором совершены такие сделки. Налоговый орган, получивший уведомление, должен в течение 10 дней направить его в ФНС России (в вышеназванное Управление). Если налоговый орган, проводящий налоговую проверку, обнаружит факты совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были сообщены посредством уведомления о контролируемых сделках, он обязан самостоятельно известить ФНС России о факте выявления контролируемых сделок и направить туда полученные им сведения о таких сделках.

Хотя проверка проводится Управлением по месту его нахождения, ее процедуры во многом похожи на процедуры, предусмотренные для выездной налоговой проверки (частью они одни и те же).

Уникальным для отечественного налогового законодательства является положение (ст. 105.18 НК РФ), по которому в случае доначисления налога по итогам проверки Управлением (исходя из оценки результатов сделки с учетом рыночных цен) цены, на основании которых выполнена корректировка налоговой базы и суммы налога, могут быть применены российской организацией, являющейся другой стороной контролируемой сделки, при исчислении налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц (с доходов от предпринимательской деятельности), налога на добычу полезных ископаемых, налога на добавленную стоимость (если одна сторона сделки освобождена от НДС или не является его плательщиком).

Также уникальным является положение (п. 11 ст. 105.3 НК РФ), по которому в случае если цена в сделке определена в соответствии с соглашением о ценообразовании, заключенным согласно главе 14.6 «Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения» НК РФ, она признается рыночной. Средства массовой

информации сообщают, что отдельные крупные компании уже начали переговоры с ФНС России о возможности заключения такого соглашения, но также сообщают, что соглашений не будет много. О том, что такие соглашения не будут простыми, говорит уже сам срок, предоставленный ФНС России для рассмотрения заявления налогоплательщика о заключении соглашения и документов к нему, — до 9 месяцев (ст. 105.22 НК РФ). Соглашение о ценообразовании — это своего рода дополнительный вид отчетности компании перед налоговым органом: чтобы его заключить, компании придется сначала многое раскрыть. Станет ли такое соглашение своего рода платой за спокойную налоговую жизнь в части охваченных им сделок, покажет время. Пока же можно только отметить, что согласно подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ плата (государственная пошлина) за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании или заявления о внесении изменений в соглашение о ценообразовании составляет 1,5 млн руб.

Но вот мнение судьи Налогового суда США (Ларо, 2008, с. 186): «Многие налогоплательщики, и не только в США, считают, что лучший способ избежать негативных последствий налогового контроля за ценами — это заключение предварительного соглашения с налоговым органом. Впервые заключение такого соглашения было предложено в США в 1991 г. Цель соглашения — создать налогоплательщику определенную среду для заключения им сделок, которые относятся к контролируемым, разъяснить суть сделки, которую налогоплательщик планирует заключить. Для этого налогоплательщик должен сообщить о всех фактах и обстоятельствах, которые влияют на заключение сделки, представить все документы по сделке, а также сообщить предполагаемую цену сделки. При наличии предварительного соглашения для налогоплательщика исключается риск того, что в будущем сделка будет подвергнута налоговому контролю. Это значит, что не будет спора со всеми его издержками. В США есть специальная упрощенная процедура заключения подобных соглашений для малого бизнеса (валовой доход менее 200 млн долл.). Она занимает не больше шести месяцев и очень популярна среди налогоплательщиков этой категории».

В любом случае многое в эффективности схем, использующих трансфертное ценообразование в целях снижения налогового бремени в обход закона, и в эффективности налогового контроля в целях борьбы с такими схемами будет зависеть от того, как сложится судебная практика по этой проблематике. Ведь, как верно замечено (Грачев, 2008, с. 174), «налоговый контроль за трансфертным ценообразованием, как ни один другой институт налогового права, самым серьезным образом зависит от правоприменительной практики».

Это подтверждает и статс-секретарь — заместитель министра финансов РФ С. Шаталов (Шаталов, 2011): «В законодательствах других государств, как правило, присутствуют общие нормы, а министерствам финансов предоставлены широкие полномочия по интерпретации и детализации этих норм, в том числе по аналогии и исходя из субъективных целей закона. У нас такого нет. Министерство финансов ограничено в возможности трактовать нормы налогового законодательства. Эту функцию все активнее берет на себя судебная система». И за судебной системой ответ на вопрос, прав ли руководитель Федеральной налоговой службы М. В. Мишустин, сказавший [цит. по: (ФНС: Закон..., 2011)]: «Нам удастся построить неплохую систему трансфертного ценообразования, надеюсь, для этого предпосылки есть».

Из изложенного ясно, что крупным компаниям уже теперь нужно готовиться к налоговому контролю в связи с трансфертным ценообразованием, проверить с этой позиции принятые в компании правила ценообразования и распределения прибыли (схемы с центрами прибыли и т. п.), проверить документирование сделок с ценами, отличными от рыночных, и подготовить надлежащее обосно-

вание их (возможно, с учетом изменений, внесенных в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»).

Источники

Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29 июня 2011 г. «О бюджетной политике в 2012-2014 годах». [Электронный ресурс]. — Сайт Президента России. — Режим доступа: <http://president.kremlin.ru/acts/11779>

Высказывания руководства. Высказывания С. Д. Шаталова информационным агентствам. 21.11.2011. [Электронный ресурс]. — Сайт Минфина России. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru>

Грачев А. В. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием: бремя доказывания и ответственность // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам Междунар. науч.-практ. конф. 12—13 ноября 2007 г., Москва: сб. / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2008.

Дигесты Юстиниана: пер. с лат. / отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VII. Полутом 2. М., 2005.

Карнов А. Е. 100% практического бюджетирования. Кн. 4. Финансовая структура компании. М., 2006. С. 290.

Косихин Д. Прецедентное решение в вопросе «тонкой капитализации» // ЭЖ-Юрист. 2011. № 46.

Ларо Д. Контроль за трансфертным ценообразованием в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам Междунар. науч.-практ. конф. 12—13 ноября 2007 г., Москва: сб. / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2008.

Ларо Д. Развитие доктрин деловой цели и экономической сущности в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 13—14 ноября 2009 г., Москва: сб. / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010.

Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М., 2007.

Нерсесянц В. С. Примечания // Гегель Г. В. Ф. Философия права. М., 1990.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов. [Электронный ресурс]. — Сайт Минфина России. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru>

Погорлецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб., 2006.

Полежаева Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М., 2009.

Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона “О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации” в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Досье на проект федерального закона № 305289-5 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения». [Электронный ресурс]. — Режим доступа: СПС «Гарант».

Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества. [Электронный ресурс]. — Сайт Федеральной налоговой службы. — Режим доступа: http://www.nalog.ru/mnsrus/mns_pages/pages_ca/str_podr_ca/mezd

ФНС: Закон о трансфертном ценообразовании учит нематериальные активы. [Электронный ресурс]. 21.11.2011. — Сайт Российского агентства международной информации «РИА Новости». — Режим доступа: <http://www.ria.ru/economy/20111121/494073410.html>

Шаталов С. Интервью («Как бы ни формировались цены, налоги нужно платить исходя из рыночных цен») // Экономика и жизнь. 2011. 18 авг. № 32. [Электронный ресурс]. — Сайт газеты «Экономика и жизнь». — Режим доступа: <http://www.eg-online.ru>

Щекин Д. М. Судебная практика по налоговым спорам. 2009 г. М., 2010.

Щекин Д. М. Судебная практика по налоговым спорам. 2010 г. М., 2011.

Transfer Pricing Perspectives: Sustainable transfer pricing in an era of growth and business transformation. 2011. [Электронный ресурс]. — Сайт PwC (сеть «PricewaterhouseCoopers International Limited»). — Режим доступа: http://www.pwc.com/gx/en/tax/transfer-pricing/management-strategy/perspectivesdownload_woc.jhtml

Velloso F. C., Müller Brigagao G. A. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992.