

## **Правовое регулирование холдингов и их участников налоговым законодательством**

1 января 2008 года вступили в силу некоторые изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ, в том числе касающиеся налогообложения дивидендов.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ, дивидендами считаются доходы, полученные акционером (участником) от организации при распределении прибыли, которая остается после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации (ст. 43 НК РФ).

Налоговый кодекс указывает также, что к дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Согласно новым условиям, ставка налога на прибыль для российских организаций в отношении их дивидендного дохода устанавливается в размере 0% при выполнении некоторых условий. Так для применения льготы российская организация на дату получения дивидендов должна:

владеть в течение не менее 365 дней непрерывно;

не менее чем 50-% вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 процентам общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов;

стоимость приобретения и (или) получения в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 миллионов рублей.

Следует отметить, что российские условия, касающиеся налогообложения холдингов выглядят менее привлекательными, чем предложения по налогообложению холдингов в большинстве других юрисдикций. Минимальный порог участия в размере 50%, а также минимальный размер участия 500 миллионов рублей в России слишком высок по сравнению с другими юрисдикциями (1% на Кипре, 5% в Нидерландах, 10% в Люксембурге при отсутствии минимальной суммы участия). Таким образом, данные условия могут быть выгодны только для больших компаний, инвестиционный доход которых ограничен дивидендами.

Отдельно необходимо сказать о трансфертном ценообразовании в рамках раскрытия темы о налогообложении холдингов.

Трансфертное ценообразование состоит в манипулировании расходами, доходами и затратами в сделках между «связанными» лицами способом, отличным от тех, которые были бы использованы

в операциях, совершенных на нормальных рыночных условиях, с целью получения налоговой выгоды».<sup>1</sup>

Налоговый кодекс в п. 2 ст. 40 предоставил налоговым органам право при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен в некоторых случаях:

- 1) между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В случае, если цены на товары отклоняются более чем на 20% налоговые органы вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени.

В указанных случаях, но только если при этом цена сделки отклоняется от «рыночной» цены более чем на 20%, налоговый орган имеет право пересчитать цену к рыночной, с соответствующим доначислением налога и пени. «Рыночная» цена определяется в тексте статьи. Понятие взаимозависимости определено ст. 20 НК РФ и в части организаций включает прямое или косвенное участие в капитале в размере более 20%. Понятие «внешнеторговой» сделки НК РФ не определено, но обычно понимается как любая сделка с зарубежной компанией.

Налоговый Кодекс РФ вводит понятие «взаимозависимые лица». Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. При этом в отношении организаций указано следующее условие: одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.

Из этого можно сделать вывод о том, что при определении размера налоговых обязательств материнской компании и дочерних обществ налоговые органы фактически приобретают некоторые дополнительные контрольные полномочия исходя из ст. 20, 40 НК РФ. При этом следует учитывать, что ст. 20 НК РФ содержит открытый перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми.

В настоящее время подготовлены «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 гг.»<sup>2</sup> Одним из направлений реформы является изменения в законода-

---

<sup>1</sup> См.: Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. - М.: Волтерс Клувер, 2007.

<sup>2</sup> Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8). Поручением Правительства Российской Федерации от 27 марта 2007 г. № МФ- П13-1388 федеральным органам исполнительной власти предписано учитывать основные направления налоговой политики в процессе бюджетного проектирования на 2008 год и на период до 2010 года.

тельстве о трансфертном ценообразовании: контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения.

По мнению разработчиков проекта, в данный момент для России актуальным является вопрос противодействия использованию подобных трансфертных цен связанными или контролируемыми компаниями в целях минимизации своих налоговых обязательств.

Нормы российского законодательства в настоящее время не позволяют в полной мере контролировать налогообложение при использовании трансфертного ценообразования (речь идет о статьях 20 и 40 НК РФ, о которых говорилось выше).

Так, действующая редакция статьи 20 НК РФ недостаточно подробно и рассчитана на признание лиц взаимозависимыми лишь в простейших случаях. Между тем, группами компаний и транснациональными корпорациями, как правило, используются достаточно сложные структуры собственности и контроля в отношении контролируемых организаций, которые не могут быть признаны взаимозависимыми в соответствии с действующим законодательством (например, действующая редакция статьи 20 НК РФ не позволяет признать взаимозависимыми две организации, являющиеся дочерними по отношению к одной и той же материнской организации).

Анализ судебной практики подтверждает, что именно 20-процентное отклонение фактических цен сделок от цен, используемых налогоплательщиками по сделкам с сопоставимыми товарами, в большинстве случаев используется в качестве основания для доначисления налогов по статье 40 НК РФ. При этом не требуется доказывания наличия взаимосвязи сторон сделки или их нахождения под общим контролем.

Таким образом, российское налоговое законодательство презюмирует, что существенное отклонение цены от ранее использовавшихся является достаточным основанием предполагать наличие взаимосвязи между сторонами сделки, что, в свою очередь, должно служить основанием для контроля за ценами сделок.

По мнению разработчиков концепции, крупные корпорации, которые действительно применяют трансфертное ценообразование и значительно минимизируют налоговые обязательства, могут находиться вне области контроля налоговых органов, т.к. формулировки ст. 20 НК РФ затрудняют доказывание взаимосвязанного характера сторон сделки, ценовые отклонения, применяемые сторонами сделок, находятся в пределах предусмотренного ст. 40 НК РФ 20% коридора (что не исключает существенных объемов налоговой оптимизации при значительных суммах сделок), а методы определения рыночных цен и источники информации о них недостаточно детально регламентированы в статье 40 НК РФ.

В результате, действующие нормы статей 20 и 40 НК РФ не только не позволяют эффективно бороться с минимизацией налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования, но и в ряде случаев могут приводить к дополнительным издержкам добросовестных налогоплательщиков.

Предложения по реформированию законодательства следующие:

1. Определение взаимозависимых лиц.
2. Установление закрытого перечня контролируемых сделок.

3. Введение специального декларирования о контролируемых сделках и требований к перечню документов налогоплательщика.
4. Введение института предварительных соглашений о ценообразовании.
5. Введение новых требований к методам оценки диапазона рыночных цен, а также принципам их применения.

#### **Определение взаимозависимости лиц.**

Наличие взаимной зависимости между сторонами сделок, подлежащих контролю с позиций трансфертного ценообразования, должно являться основной причиной для проведения такого контроля. На взгляд разработчиков концепции, крупные холдинги, включающие большое количество компаний, построены с использованием достаточно сложных схем и отношений собственности, поэтому помимо закрытого перечня случаев взаимной зависимости предполагается ввести в законодательство порядок определения долей прямого и косвенного участия одной организации в этих целях, а также сохранить возможность признания лиц взаимозависимыми на основании судебных решений с учетом определения взаимной зависимости, данного в НК РФ. Предлагается значительно расширить перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми, включив в этот перечень большее по сравнению с существующим количество случаев признания лиц взаимозависимыми, а также привести открытый перечень оснований, на основании которых может быть принято судебное решение о признании лиц взаимозависимыми. Подобное расширение положений о признании лиц взаимозависимыми позволит повысить эффективность действующего порядка признания лиц взаимозависимыми, при котором обязательно наличие судебного решения о таком признании.

Указанная концепция предусматривает также введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций.

Предлагается внедрить в Российской Федерации институт консолидированной налоговой отчетности при исчислении группой компаний своих обязательств по налогу на прибыль организаций, позволяющий суммировать финансовый результат в целях налогообложения различным налогоплательщикам, входящих в состав холдинга или группы компаний.

Внедрение подобного инструмента, по мнению разработчиков, позволит более справедливо распределить поступления налога на прибыль организаций между субъектами Российской Федерации в соответствии местом осуществления экономической деятельности без применения норм о контроле за трансфертным ценообразованием.

В рамках внедрения этого института предполагается решить следующие задачи:

- а) Определение характеристик холдинга или группы налогоплательщиков, для которых возможно консолидация в целях налогообложения налогом на прибыль организаций.
- б) Внедрение возможности перерасчета налоговых обязательств за прошедшие налоговые периоды при изменении состава лиц, формирующих консолидированного налогоплательщика.
- в) Определение особенностей консолидации в налоговых целях для предприятий, относящихся к отдельным секторам экономики (банкам, страховым организациям, финансовым учреждениям).

г) Определение механизма консолидации, а также лица, ответственного за исчисление и уплату в бюджет налога на прибыль организаций в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.

С введением понятия консолидированного налогоплательщика устраняются проблемы, связанные с трансфертным ценообразованием, применительно к ситуации внутри страны.

Иными словами, ситуация когда аффилированные (дочерние) компании манипулируют ценами сделок, совершаемых между ними, с целью переноса дохода или расходов на компанию, которая декларирует наилучший результат с точки зрения налогов среди всех компаний группы, будет пресечена.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay  
тел. (495) 790-2660; 624-1300