

Новое российское законодательство о трансфертном ценообразовании

18 июля 2011 года в России был принят новый закон¹, определяющий новый порядок контроля за трансфертным ценообразованием.

Под трансфертным ценообразованием понимают реализацию товаров или услуг в рамках группы связанных между собой лиц по ценам, отличным от рыночных.

Наиболее широко трансфертное ценообразование применяется во внешнеторговой коммерции, при этом мотивом манипуляции трансфертными ценами являются, как правило, налоговые соображения. Поскольку налоговое бремя в различных странах существенно различается, естественным побуждением менеджеров международных холдинговых групп является перераспределение прибыли всей группы методами трансфертного ценообразования в пользу наименее налогооблагаемых элементов группы. В частности, такими наименее налогооблагаемыми элементами могут служить совершенно безналоговые офшорные компании. Конструкции, предназначенные для такого перераспределения прибыли, называют схемами трансфертного ценообразования. Простейшим вариантом такой схемы является экспорт или импорт товаров через промежуточную офшорную компанию с целенаправленным варьированием контрактной цены сделки с этой компанией.

В результате применения схем трансфертного ценообразования у международных холдинговых групп возникает потенциальная возможность аккумулировать основные доходы группы в юрисдикциях с наименьшим уровнем налогообложения, в результате чего неизбежно происходит «размывание» налоговой базы в тех компаниях группы, которые зарегистрированы в странах с высоким уровнем налогообложения.

Законодатели и налоговые власти стран с высоким уровнем налогообложения не склонны мириться с таким «размыванием» своей налоговой базы. В этой связи большинством развитых стран установлены серьезные ограничения на свободу манипулирования трансфертными ценами для налоговых целей.

В России такие ограничения содержатся в Налоговом кодексе. До принятия нового закона основные положения, относящиеся к контролю за трансфертным ценообразованием, были установлены статьями 20 и 40 НК РФ. С вступлением в силу нового закона эти статьи прекратят действие. Вместо них в Налоговый кодекс вводится новый раздел – V.1.-«Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль соответствия цен (рентабельности), примененных в сделках, рыночным ценам (рентабельности). Соглашение о ценообразовании».

Новый закон вступает в силу 1 января 2012 года (за исключением отдельных положений, для которых предусмотрен специальный порядок).

¹ Федеральный закон № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее – закон).

Рассмотрим основные положения, установленные новым законом.

Взаимозависимые лица

Понятие взаимозависимых лиц является базовым в регулировании трансфертного ценообразования, т.к. именно взаимозависимость участников сделки является ключевым основанием для проверки цен налоговыми органами (т.е. определяет контролируемость сделок).

В соответствии с новым законом, лица признаются взаимозависимыми в том случае, если особенности взаимоотношений между ними могут влиять на условия и (или) результаты заключаемых между ними сделок².

В законе приводится ряд признаков взаимозависимости лиц, в частности:

- прямое или косвенное участие более чем на 25% одного участника сделки в капитале другого участника сделки;
- прямое или косвенное участие более чем на 25% какого-либо третьего лица в капитале обоих участников сделки;
- наличие у одного участника сделки права на назначение не менее 50% состава руководства другого участника сделки;
- факт назначения руководителей обоих участников сделки каким-либо третьим лицом;
- совпадение более 50% состава руководства обоих участников сделки;
- ситуация, когда один участник сделки является руководителем другого участника сделки;
- ситуация, когда оба участника сделки входят в группу из нескольких организаций, участники которой прямо владеют более чем 50% в капитале друг друга;
- родственные отношения между участниками сделки.

По сравнению с существующим перечнем критериев, новый список существенно расширен. Одним из наиболее интересных нововведений является включение в перечень взаимозависимых лиц «сестринских» организаций, т.е. тех, в чьем уставном капитале участвует одно и то же лицо. По действующему законодательству такие организации не подпадают под критерии взаимозависимых лиц, что открывает широкие возможности для их «обхода».

² Статья 105.1 раздела V.1. НК РФ.

Контролируемые сделки

Как уже упоминалось, именно взаимозависимость участников сделки является одним из ключевых критериев, определяющих возможность их проверки (контроля). Соответственно, сделки между взаимозависимыми лицами по общему правилу являются контролируруемыми.

Однако помимо сделок между взаимозависимыми лицами, контролироваться могут и иные, приравненные к ним виды сделок, к которым относятся:

- сделки с участием посредника, если посредник не выполняет никаких дополнительных функций, за исключением перепродаж между взаимозависимыми лицами, или не принимает на себя никаких рисков (не использует никаких активов) для осуществления таких перепродаж;
- сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (нефтью и нефтепродуктами, черными, цветными и драгоценными металлами, драгоценными камнями и минеральными удобрениями) – если сумма доходов по таким сделкам превышает 60 млн. рублей в год;
- сделки с участием лиц, зарегистрированных, проживающих или являющихся налоговыми резидентами стран и территорий, внесенных в «черный список» Минфина РФ – если сумма доходов по таким сделкам превышает 60 млн. рублей в год.

Для сделок между резидентами РФ закон определяет особые правила:

- Сделки между резидентами РФ (внутренние сделки) признаются контролируруемыми в случае, если сумма доходов (сумма цен сделок) между ними превышает 1 млрд. рублей в год (этот лимит применяется с 2014 года, в 2012 году действует лимит 3 млрд. руб., в 2013 году — 2 млрд. руб.).
- Внутренние сделки с:
 - налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых (с учетом некоторых условий);
 - налогоплательщиками, освобожденными от уплаты налога на прибыль (если при этом другие участники сделки от него не освобождены);
 - резидентами особых экономических зон, если при этом другие участники сделки не являются резидентами таких зон (применяется с 1 января 2014 года),—признаются контролируруемыми в случае, если сумма доходов по сделкам между такими лицами за год превышает 60 млн. рублей.

- Внутренние сделки с налогоплательщиками, применяющими специальный налоговый режим (единый сельскохозяйственный налог или единый налог на вмененный доход), при-

знаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между такими лицами за год превышает 100 млн. рублей.

В законе четко определен перечень сделок, которые не могут быть признаны контролируемыми. Прежде всего это сделки, сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков. Понятие «консолидированная группа налогоплательщиков» определяется в новом законопроекте³ (на момент написания статьи еще не принят Госдумой). В редакции законопроекта консолидированная группа налогоплательщиков определяется как «добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора в порядке и на условиях, которые предусмотрены [налоговым кодексом], в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков». В консолидированную группу, согласно законопроекту, смогут объединяться две или более организации, среди которых одна участвует в капитале других более чем на 90%. Для того, чтобы объединиться в консолидированную группу, компании-участники должны удовлетворять трем нижеследующим условиям: 1) суммарный объем начисления федеральных налогов компаний-участников за год, предшествующий году подачи документов на применение режима консолидированной группы, должен превышать 15 млрд. рублей, 2) суммарный объем выручки от продажи должен превышать 100 млрд. рублей, и 3) сумма активов на 31 декабря предшествующего года должна быть свыше 300 млрд. рублей. Таким образом, режим консолидированной группы будет доступен лишь крайне незначительному числу организаций.

Помимо сделок между организациями, объединенными в консолидированные группы, закон освобождает от контроля и другие категории сделок, если их участники:

- зарегистрированы в одном субъекте РФ,
- не имеют обособленных подразделений за пределами субъекта РФ,
- не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других субъектов РФ, и
- не являются плательщиками НДС, ЕСН, ЕНВД, резидентами особых экономических зон и не освобождены от уплаты налога на прибыль.

В законе специально оговорено, что по заявлению налогового органа суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что она является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Методы, используемые при проведении налогового контроля

Законом предусмотрены следующие методы определения доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами:

³ Проект Федерального закона N 392729-5 "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков"

- (1) метод сопоставимых рыночных цен;
- (2) метод цены последующей реализации;
- (3) затратный метод;
- (4) метод сопоставимой рентабельности;
- (5) метод распределения прибыли.

Перечень, таким образом, включает как транзакционные методы (метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод), так и методы, основанные на прибыли (метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли).

Транзакционные методы подразумевают анализ и, при необходимости, пересмотр для налоговых целей цены индивидуальных сделок.

(1) Метод сопоставимых рыночных цен основан на сравнении цены сделки с «рыночной» ценой аналогичных товаров или услуг. (2) Метод цены последующей реализации основан на сопоставлении цены сделки с ценой последующей перепродажи тех же товаров или услуг (предполагается, что связанное лицо, которому товар продан по «трансфертной» цене, затем перепродает его независимому третьему лицу). (3) Затратный метод основан на сравнении цены сделки с затратами, связанными с этой сделкой (себестоимостью продаваемого товара и т.п.).

Методы, основанные на прибыли, анализируют не отдельные сделки, а суммарные результаты деятельности предприятия.

(4) Метод сопоставимой рентабельности основан на сравнении показателей рентабельности данной организации с аналогичными показателями независимых предприятий. (5) Метод распределения прибыли предполагает перераспределение для налоговых целей прибыли группы взаимосвязанных лиц между этими лицами на основе тех или иных эконометрических параметров (стоимость активов, численность персонала и т.п.).

Новый закон расширил существующий перечень методов расширен за счет метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли. Метод сопоставимых рыночных цен объявлен приоритетным, однако для определенных исключительных случаев (например, при перепродаже товаров) приоритетным является метод последующей реализации. В случае, если применение приоритетного метода невозможно, допускается применение любого другого, наиболее подходящего к данному случаю метода.

Закон допускает использование комбинации двух и более методов.

Уведомление о контролируемых сделках

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими контролируемых сделках. Уведомления о таких сделках должны направляться в территориальные налоговые инспекции не позднее 20 мая года, следующего за годом совершения контролируемой сделки, и содержать сведения о предмете, сумме и участниках сделки.

Симметричные корректировки

Законом предусматривается возможность проведения симметричных корректировок для российских контрагентов по контролируемым сделкам. Это означает, что в случае, если для одного участника сделки будет произведен пересчет цен сделки в сторону увеличения налоговой базы, другой участник сделки сможет соответственно уменьшить свою налоговую базу. Корректировка возможна лишь в случае, если налогоплательщик, в отношении которого произведен пересчет цен, исполнил решение налоговых органов о доначислении налога.

Корректировка осуществляется на основании уведомления о возможности симметричной корректировки, высылаемого налоговым органом. В случае неполучения такого уведомления контрагент налогоплательщика вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о выдаче уведомления о возможности симметричной корректировки.

Соглашение о ценообразовании

Для крупнейших налогоплательщиков⁴ закон предусматривает возможность заключить с налоговыми органами соглашение о ценообразовании.

Предметом такого соглашения являются:

- виды и (или) перечни контролируемых сделок и товаров (работ, услуг), в отношении которых заключается соглашение;
- порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения;
- перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения;
- срок действия соглашения;
- перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих условия исполнения соглашения;
- иные условия по соглашению сторон.

Соглашение может быть заключено на срок, не превышающий трех лет.

Допускается заключение многостороннего соглашения о ценообразовании (в случае совершения однородных контролируемых сделок между несколькими российскими взаимозависимыми организациями).

⁴ Критерии крупнейших налогоплательщиков установлены Приказом ФНС РФ от 16 мая 2007 г. N ММ-3-06/308@. Согласно приказу, налогоплательщиками федерального уровня признаются компании, уплачивающие налоги на сумму более 1 миллиарда рублей, а также те, чьи активы или выручка составляют более 20 миллиардов рублей. Для крупнейших налогоплательщиков регионального уровня показатели выручки и активов установлены в пределах от 1 миллиарда до 20 миллиардов рублей. Для организаций, осуществляющих услуги в сфере связи и транспортные услуги, установлены отдельные лимиты.

Выводы

В целом, новый закон вводит более современные стандарты регулирования трансфертного ценообразования и закрывает некоторые очевидные «пробелы» действующего законодательства. Он предусматривает новые методы установления рыночных цен по контролируемым сделкам, не устанавливая, в отличие от действующих норм, строгую очередность применения этих методов. Закон содержит ряд положений, явно благоприятствующих представителям крупного бизнеса. Это, во-первых, освобождение от признания контролируемыми сделок между участниками консолидированных групп налогоплательщиков, во-вторых, возможность заключения соглашения о ценообразовании для крупнейших налогоплательщиков. Положительным моментом для российских налогоплательщиков является введение возможности симметричных корректировок для контрагентов налогоплательщиков, в отношении которых производится пересчет цен сделок.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990

