

УДК 336.225.61

СОГЛАШЕНИЕ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМ РИСКОМ И ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ТРАНСФЕРТНЫМ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕМ

Ю.П. Олофинская

аспирант кафедры мировой экономики и налогообложения
ФГБОУ ВПО «Национальный исследовательский Томский государственный университет» (Томск)

Одним из методов превентивного управления рисками налогового контроля цен по сделкам в современном российском законодательстве является заключение предварительного соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиками о допустимом уровне цен при работе с контрагентами.

В статье рассмотрены особенности формирования условий соглашений в российской и зарубежной практике. Показаны преимущества и недостатки соглашения с позиций государства и налогоплательщика, предложены некоторые корректировки действующего в РФ подхода к заключению соглашений.

Ключевые слова: налоговый контроль, трансфертное ценообразование, предварительное соглашение.

Введение в 2011 г. нового механизма контроля трансфертного ценообразования на основании Федерального закона № 227-ФЗ [1] существенно меняет порядок взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, предусматривая превентивное обеспечение про-

ведения данной формы налогового контроля. На налогоплательщиков возложена обязанность самостоятельного уведомления налоговых органов о наличии контролируемых сделок и формировании пакета доказательных документов, подтверждающих обоснованность при-

менения цен. Однако риски возникновения налоговых споров и доначисления сумм налоговых платежей при этом сохраняются. Одним из методов управления данным налоговым риском является заключение предварительного соглашения о ценообразовании.

Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием в международной практике в основном направлен на анализ особенностей формирования цен участников и партнеров транснациональных корпораций, осуществляющих деятельность в разных налоговых юрисдикциях. Различия в уровне налогообложения по основным налогам позволяют существенно оптимизировать налоговые платежи, манипулируя стоимостью входного сырья и уровнем рентабельности. Задачей налоговых органов в данной связи является недопущение снижения объема налоговых поступлений в бюджет своей страны. При этом доказательство несоответствия заявляемых цен рыночным опирается на национальное налоговое законодательство и предполагает взаимодействие с налоговыми органами иных государств.

Для упорядочения взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков при обосновании применяемых цен во многих странах используются предварительные соглашения относительно порядка формирования цены, что позволяет в дальнейшем избежать налоговых проверок и доначислений налогов.

Соглашения могут быть односторонними (между компанией и налоговым органом одной страны), двухсторонними (участвуют компании и налоговые органы двух стран) и многосторонними (между компаниями и налоговыми органами нескольких стран) [2, с. 48]. В Великобритании, Франции, Канаде, Японии обычный срок действия соглашения – три – пять лет, в Германии – не менее трех, но не более пяти лет, в США, как правило, пять лет.

Плата за соглашение в большинстве развитых стран (Великобритания, Франция, Германия, Япония, Китай) не взимается. В США, Италии, Польше взимается сбор, дифференцированный по тем или иным основаниям (страна применения, заключение соглашения или его продление, вид соглашения (внешнее или внутреннее, одностороннее или многостороннее), категория субъекта – малый или крупный бизнес и т.д.) [2, с. 49–51].

Новое российское налоговое законодательство также предусматривает возможность заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. В соответствии с положениями главы 14.6 Налогового кодекса (НК) РФ [3, с. 166–169] заключить предварительное соглашение о ценообразовании могут только налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших.

Предметом соглашения являются:

- виды и перечни контролируемых сделок;
- порядок определения цен;
- порядок и описание методик ценообразования для целей налогообложения;
- перечень источников информации, подтверждающих соответствие цен реализации условиям соглашения;
- срок действия соглашения;
- перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих выполнение условий соглашения [3, с. 166].

Соглашение может заключаться на срок до трех лет и продляться при соблюдении предусмотренных в нем условий, но не более чем на два года. Государственная пошлина в настоящее время составляет 1,5 млн руб. Она не взимается при повторном представлении проекта соглашения и не возвращается при принятии решения об отказе от заключения соглашения о ценообразовании.

В НК РФ предусматривается, что основная масса соглашений будет носить односторонний характер, возможно представительство одного налогоплательщика от группы компаний. Двухсторонние соглашения допускаются при осуществлении внешнеторговых сделок, когда одной из сторон является налоговый резидент иностранного государства, с которым у РФ заключено соглашение об избежании двойного налогообложения. При заключении соглашений, связанных с внешнеторговыми сделками, ФНС России будет придерживаться принципов, содержащихся в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций [4].

Структура соглашения включает следующие разделы: 1) стороны соглашения; 2) срок его действия; 3) сделки, являющиеся предметом соглашения; 4) методология определения цен для целей налогообложения; 5) дополнительные положения и важные допущения; 6) мониторинг выполнения условий соглашения; 7) механизм обеспечения условий соглашения; 8) условия продления соглашения; 9) прекращение соглашения; 10) конфиденциальность условий соглашения; 11) реквизиты сторон [5].

Одновременно с соглашением ФНС требует предоставлять дополнительную информацию, имеющую существенное значение при заключении соглашения (см. главы 14.2 и 14.3 НК РФ), обеспечивающую проведение детального экономико-правового анализа участников данной и сопоставимых сделок, рыночных и финансово-коммерческих условий реализации сделки, а также обоснование методики ценообразования для целей налогообложения и выбора источников информации.

Какие же выгоды получает государство в результате заключения соглашений о ценообразовании?

Основной эффект, на наш взгляд, – это ориентация налогоплательщиков на честное ценообразование, без использования механизма регулирования цен для снижения налоговых платежей, поскольку регулирование цен компаний может быть результатом единой и обоснованной политики ценообразования. Качественное и полное предварительное раскрытие информации об участниках сделок, их функциях в производственно-коммерческих операциях, о порядке формирования цен в зависимости от внешних и внутренних факторов и рисков нацелено на гармонизацию отношений налоговых органов и налогоплательщиков и их информационную открытость. Кроме того, появляется возможность защищать интересы российского бюджета и российских налогоплательщиков при работе корпораций на международной арене.

Для налогоплательщика предварительное соглашение о ценообразовании является своеобразной «подушкой безопасности». Проведение текущего мониторинга и доказательство соответствия применяемых цен

рыночным неизбежно в деятельности большинства налогоплательщиков (налогоплательщиков – взаимозависимых лиц и по сделкам, приравненным к контролируемым по ст. 105.14 НК РФ) [3, с. 157–159], в том числе экспортеров нефти и нефтепродуктов, черных и цветных металлов, драгоценных металлов и камней, минеральных удобрений (если сумма доходов по сделкам превышает 60 млн руб. за календарный год). Следовательно, снижаются возможные риски несогласия налоговых органов с предоставленной налогоплательщиком документацией и доказательством им справедливости примененной цены по сделке при подаче уведомления по итогам налогового периода.

Повышенные трудозатраты налогоплательщиков при заключении соглашения будут компенсироваться отсутствием или снижением затрат в ходе налоговых проверок и разбирательств.

Причин для возникновения налоговых споров в соответствии с положениями реализуемого законодательства более чем достаточно. Так, налоговые споры могут возникать относительно применяемых для сравнения сделок по финансово-коммерческим, рыночным, товарным и прочим характеристикам; выбранного временного интервала и самих сделок, используемых для сопоставления; выбора в качестве независимой стороны сделки налогоплательщика; подхода к корректировке условий сделки для обеспечения ее сопоставления; используемой базы данных и набора отраженных в ней факторов; выбранного метода определения дохода (прибыли, выручки) в сделках для целей налогообложения; порядка корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности при использовании для сопоставления иностранных организаций и мн. др.

А поскольку механизм контроля цен по сделкам для российской налоговой практики еще не прошел практической апробации, заключение предварительного соглашения также позволит обезопасить налогоплательщиков от методических и процессуальных погрешностей при реализации данной формы контроля.

Понятно, что процесс заключения соглашений требует дополнительных административных расходов и у налогоплательщиков, и у налоговых органов. Кроме того, он неизбежно будет сопровождаться рядом рисков, управление которыми потребует качественного и детального согласования всех возможных ситуаций, например установления допустимых критериев отклонения цен при заключении соглашения.

Наиболее значимая группа рисков связана с возможным изменением итоговых цен реализации вследствие существенного различия внешних и внутренних факторов, влияющих на себестоимость продукции на момент заключения соглашения и в процессе его дей-

ствия. Для крупнейших российских налогоплательщиков, как правило, связанных с добычей и реализацией природных ресурсов, на динамику цен может повлиять изменение геополитической обстановки и налоговой политики, открытие альтернативных источников, ухудшение условий добычи сырья и т.п. В результате и сами налогоплательщики и налоговые органы могут потребовать внесения изменений в соглашение.

В целях упорядочения подходов к заключению соглашения в п. 4 ст. 105.19 НК РФ рекомендуется разработать и внести типовой перечень допущений относительно будущих событий, влияющих на ценообразование, и согласовать методики изменения цен.

Особо хотелось бы обратить внимание законодателей на нецелесообразность взимания довольно высокой платы при заключении соглашения. Учитывая, что в большинстве стран никакие сборы не применяют или сопоставляют затраты с затратами налоговых органов, следует существенно снизить размер государственной пошлины или отменить ее на этапе становления новой формы контроля. Кроме того, можно было бы дифференцировать государственную пошлину при первоначальном заключении соглашения и его продлении. Следует также предусмотреть возможность заключения многосторонних соглашений и внести изменения в главу 14.6 НК РФ.

Предварительное соглашение о ценообразовании еще только внедряется в практику взаимоотношений крупных налогоплательщиков и налоговых органов, проходит этап апробации. Как представляется, реализация данного механизма позволит повысить качество налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

Литература

1. О внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения: Федер. закон Рос. Федерации от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ.
2. Тютюрюков В.Н. Практика предварительного налогового контроля трансфертного ценообразования // *Налоги и налогообложение*. 2009. Февр. С. 46–51.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. Новосибирск: *Норматика*, 2014. 704 с.
4. Руководство ОЭРС по трансфертному ценообразованию. URL: www.oecd.org (дата обращения: 27.05.2014).
5. О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения: Письмо Федер. налог. службы Рос. Федерации от 12 янв. 2012 г. № ОА-4-13/85@.