

О перспективах развития российского законодательства о трансфертном ценообразовании

В последнее время из различных источников появился целый ряд документов с планами и предложениями по дальнейшему совершенствованию и развитию российского налогового законодательства в сфере трансфертного ценообразования (ТЦО). Это и **Основные направления налоговой политики РФ на 2016-2018 годы** (далее – Основные направления, ОННП), и **большой объем поправок в раздел V.1 НК РФ, предложенных Торгово-промышленной палатой РФ**, и, наконец, **предложения Минфина, выраженные в опубликованном им 16 июня проекте закона о внесении очередных поправок в НК РФ по ТЦО** (далее – Законопроект Минфина о ТЦО).

Для того чтобы представить себе целостную картину всех этих идей и поправок, оценить их целесообразность и эффективность, перспективы скорейшего принятия, попробую представить их в структурированном виде.

Развитие законодательства о ТЦО в рамках взаимодействия с ОЭСР

В первоначальной и последующей версии «Основных направлений...» речь фактически идет о том, что совершенствование законодательства о трансфертном ценообразовании будет производиться в рамках реализации отдельных мероприятий **Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (т.н. План BEPS)**.

План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (**OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting – BEPS (ОЭСР/G20)**) (План BEPS) одобрен главами государств и правительств «Группы двадцати» в сентябре 2013 года под председательством России в Большой двадцатке. Таким образом, ОЭСР начинает оказывать все большее влияние на развитие российского налогового законодательства в тех сферах, где имеет или может иметь место международный элемент. Во всяком случае в прошлогодних Основных направлениях еще не был даже поименован, не говоря уже о какой-либо расшифровке предлагаемых им мероприятий. Ну а в этом году в середине июня ФНС России и ОЭСР провели совместный семинар, где одним из центральных вопросов стала как раз дальнейшая реализация Плана BEPS в российском законодательстве.

Мероприятия указанного плана предполагают выработку мер, направленных на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, устранение двойного «неналогообложения», ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, а также **пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием.**

Конкретные меры по совершенствованию законодательства о ТЦО в первоначальной версии ОННП сводились к следующему.

1) пересмотр требований к раскрытию информации о контролируемых сделках, содержащейся в документации о ценообразовании в целях налогового контроля и в уведомлениях о контролируемых сделках, в том числе с учетом предложений, опубликованных ОЭСР в рамках Плана BEPS;

2) увеличение санкций за непредставление документации о ценообразовании в целях налогового контроля и уведомления о контролируемых сделках и (или) представление в них недостоверных сведений с одновременным рассмотрением вопроса об освобождении налогоплательщиков от подготовки документации по несущественным сделкам;

3) совершенствование порядка признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения, уточнение порядка определения суммы доходов в целях признания сделок контролируемыми в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, уточнение порядка применения методов определения цен для целей налогообложения, предусмотренных гл. 14.3 НК РФ.

4) расширение периметра контролируемых сделок с высокими рисками манипулирования ценами и вывода налоговой базы за пределы Российской Федерации, в частности, на внешнеторговые сделки, сторонами (бенефициарами) которых являются резиденты офшорных юрисдикций, а также на внешнеторговые сделки, предмет которых являются товары, составляющие основные статьи экспорта Российской Федерации (нефть и товары, выработанные из нефти, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни);

5) уточнение полномочий Федеральной налоговой службы и территориальных налоговых органов при реализации положений раздела VI Кодекса.

Стоит отметить, что в более поздней версии «Основных направлений...» уже не стало пункта об увеличении санкций за непредставление документации о ценообразовании в целях налогового контроля и уведомления о контролируемых сделках.

Рассмотрение предложений Торгово-промышленной палаты РФ

Перед парламентскими слушаниями «Основных направлений налоговой политики РФ» от ТПП поступил целый ряд предложений, направленных на совершенствование налогового законодательства, в т.ч. законодательства о трансфертном ценообразовании. Одни из этих предложений Минфин принял, другие отклонил, а в отношении третьих не выразил никакого отношения к ним.

ТПП предложила **отменить контроль за ТЦО в отношении сделок, осуществленных между двумя российскими юридическими лицами (не применяющими специальных режимов налогообложения).**

ТПП объяснила это тем, что в ОННП на 2016-2018 гг. в качестве приоритетных целей были заявлены: деофшоризация российской экономики, усиление контроля в отношении сделок, потенциально влекущих вывод налоговой базы за пределы РФ.

Кроме того, по мнению ТПП, применение цен с учетом принципов ТЦО между двумя российскими юр. лицами ведет лишь к перераспределению доходов между бюджетами РФ, но не приводит к дополнительным налоговым поступлениям в бюджетную систему РФ. А вместе с тем, администрирование контролируемых сделок и отчетов по ним требует существенных затрат как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов.

Минфин не принял предложение ТПП отменить контроль за трансфертным ценообразованием для сделок между **российскими** налоговыми резидентами. Он отметил, что *"иногда этот контроль излишне обременителен, но до тех пор, пока налог на прибыль организаций формирует доходную базу бюджетов субъектов РФ, он представляется необходимым"*.

Вместе с тем он признал, что контроль за ТЦО по внутрироссийским сделкам стоит сохранить лишь в тех случаях, когда возможный ущерб для бюджетной системы и, в особенности, для бюджетов субъектов РФ, является незначительным.

В качестве компромисса он предложил увеличение суммового порога, при превышении которого внутрироссийские сделки будут признаваться контролируемыми, с 1 млрд. руб. до 2-3 млрд. руб. с последующей периодической индексацией в зависимости от уровня инфляции.

Кроме того, он согласился с предложением ТПП **ввести суммовой критерий существенности в целях представления документации по ТЦО (например, менее 5% от суммы доходов по совершенным за календарный год сделкам, но не выше 10 млн. руб.).**

ТПП объяснила необходимость этой меры тем, что в соответствии с действующими нормами НК РФ, в случае если общая сумма оборотов по

сделкам между парой контрагентов превысила суммовой критерий для таких сделок (например, 1 млрд. руб.), то любая сделка даже на самую минимальную сумму между данной парой контрагентов будет являться контролируемой и по каждой из таких сделок будет необходимо предоставление документации, что накладывает существенную административную нагрузку на налогоплательщиков с т.з. ее подготовки и формирования внутренних процедур контроля. Вместе с тем, ввиду несущественности сумм таких сделок (например, до 10 млн. руб.) потенциальные риски для бюджета также не будут значительными, однако предлагаемая мера позволит обеспечить снижение нагрузки на ФНС.

В итоге в тексте Законопроекта Минфина о ТЦО, опубликованного 16 июня этого года на сайте www.regulation.gov.ru появились следующие поправки о том, что:

- Основной суммовой критерий для признания сделок контролируемыми увеличивается с 1 млрд. рублей до 2 млрд. рублей (подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ);

- Устанавливается освобождение от представления в налоговый орган документации в отношении конкретной сделки, если сумма доходов по такой сделке составляет менее 5% от суммы доходов по совершенным за соответствующий календарный год сделкам между сторонами этой сделки, но не превышает 10 млн. руб. (новый п. 3.1 ст. 105.15 НК РФ).

Также в ОННП появилось такое предложение как **корректировка условий, при соблюдении которых сделки не признаются контролируемыми с целью учета степени значимости обособленных подразделений: предлагается не признавать контролируемыми внутрироссийские сделки налогоплательщиков, у которых есть обособленные подразделения, не оказывающие существенного влияния на деятельность налогоплательщика.**

На сегодняшний день одним из обязательных условий, необходимых для исключения сделок между взаимозависимыми лицами из числа контролируемых по общему суммовому критерию (1 млрд. руб.), является условие о том, что стороны сделки не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации.

В итоге в текст Законопроекта Минфина о ТЦО включена поправка о том, что:

- Наличие обособленных подразделений на территории другого субъекта РФ само по себе не будет являться препятствием для исключения сделок с участием такого налогоплательщика из числа контролируемых, если эти подразделения либо совсем не уплачивают (не обязаны уплачивать) налог

на прибыль в бюджет другого субъекта либо доля этого налога составляет менее 5% от суммы налога, подлежащего зачислению в бюджет субъекта РФ по месту нахождения головной организации (подп. 2 п. 4 ст. 105.14 НК РФ).

Дополнительные предложения ТПП, рассмотренные после слушаний Основных направлений

1) ТПП предложила дополнить раздел V.1 НК РФ ст. 105.14 НК нормой о том, что сделки, не признаваемые контролируруемыми, не подлежат налоговому контролю в части ценообразования налоговыми органами.

Реализация такого предложения, вероятно, могла бы положить конец одному из самых острых наметившихся в судебной практике вопросов по ТЦО о том, подлежат ли налоговому ценовому контролю в рамках обычных (камеральных и выездных) проверок сделки между взаимозависимыми лицами, которые не относятся к числу контролируемых.

Налогоплательщики в судах добились уже целого ряда успехов в том, что склонить чашу весов по этому вопросу в свою пользу.

И вот уже в тексте Законопроекта Минфина о ТЦО появилась поправка о том, что **новым основанием для проведения налоговой ценовой проверки станет информация территориального налогового органа о возможном несоответствии цен, примененных в сделках между взаимозависимыми лицами и приравненных к ним сделках, рыночным ценам (п. 1 ст. 105.17 НК РФ).**

Здесь, по всей видимости, Минфин готов к тому, что суды будут признавать неправомерным проверку цен территориальными налоговыми органами в рамках обычных (камеральных/выездных) проверок и намерен разрешить ФНС России (в лице ее Центрального аппарата) проводить ценовую проверку на основании одного лишь предположения территориального налогового органа, что цена, примененная в сделках между взаимозависимыми лицами и приравненных к ним лицам, не соответствует рыночным ценам.

Далее здесь же предлагается норма о том, что **ФНС при получении такой информации обязана установить соответствие условиям отнесения проверяемой сделки к контролируемой сделке в соответствии со ст. 105.14 НК РФ.**

Однако последствия такого установления или неустановления остаются в тексте законопроекта неурегулированными. Территориальный налоговый орган и сам бы мог установить такое соответствие или несоответствие, и если уж этот вопрос передается на уровень ФНС, то необходимо четко прописать в норме

последствия того, если такая сделка все-таки не будет отнесена к контролируемым.

2) ТПП предложила исключить из под контроля и нормирования внутригрупповых займов/поручительств. По мнению Палаты действующие требования законодательства о ТЦО приводят к искусственному завышению расходов в дочерних обществах и не приносят дополнительных выгод для бюджетной системы РФ, накладывая при этом дополнительную административную нагрузку на налогоплательщиков. Внесение указанных изменений позволит наиболее эффективно и без возможных налоговых последствий перераспределять свободные финансовые ресурсы, а также значительно упростит налоговое администрирование указанных операций как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

В тексте Законопроекта Минфина о ТЦО этот вопрос пока остался нерешенным, хотя, как известно, в налоговом периоде 2015 года беспроцентные и низкопроцентные займы можно выдавать без оглядки на раздел V.1 НК РФ (п. 1.2 ст. 269 НК РФ) и уже всё чаще звучать предложения о том, чтобы подобное регулирование сохранилось и после 2015 года.

3) ТПП предложила установить единый суммовый критерий в размере 60 млн. руб. для целей признания трансграничных сделок контролируемыми.

В настоящее время такой контроль начинается с 0 рублей, что накладывает существенную административную нагрузку на налогоплательщиков с т.з. подготовки обосновывающей документации и формирования внутренних процедур контроля. Вместе с тем ввиду несущественности сумм таких сделок (до 60 млн. руб.) потенциальные риски для бюджета также не будут значительными, однако предлагаемая мера позволит обеспечить снижение нагрузки на ФНС.

Это предложение Минфин поддержал и в тексте его Законопроекта о ТЦО появилась норма о том, что **устанавливается специальный суммовый критерий (60 млн. руб.) для сделок между взаимозависимыми лицами, одно из которых не является резидентом РФ** (сейчас этот критерий фактически равен нулю).

4) ТПП предложила признать рыночными ценами в сделках с контрагентами из оффшорных юрисдикций (сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами), если такие контрагенты не являются взаимозависимыми с налогоплательщиком.

По мнению ТПП, если такой контрагент действительно не является взаимозависимым с налогоплательщиком, у последнего фактически отсутствует возможность манипулирования ценами в сделке с целью минимизации налога. Таким образом, отсутствует и целесообразность налогового контроля цены в такой сделке.

В этой связи ТПП предложила закрепить презумпцию (неопровержимую) о том, что цена в сделке, совершенной с контрагентом, зарегистрированным в оффшорной юрисдикции, признается рыночной, в случае если такой контрагент не является взаимозависимым с налогоплательщиком и налогоплательщик раскрывает ФНС информацию о бенефициарах указанного контрагента.

Это предложение пока не нашло своего отражения в Законопроекте Минфина о ТЦО.

5) ТПП предложила расширить перечень оснований для проведения симметричных корректировок. Это предлагается сделать для операций, осуществляемых на территории РФ с участием постоянных представительств иностранных компаний, в случае если контролируемая сделка относится к деятельности постоянного представительства и отражена иностранной компанией в составе налоговой базы по налогу на прибыль в РФ и при условии, что обе стороны сделки являются прибыльными (уплатили налог на прибыль в РФ).

По мнению ТПП при отсутствии убытка с обеих сторон таких контролируемых сделок (как по налоговой отчетности постоянного представительства иностранной компании, так и российских юридических лиц) применение симметричных корректировок нейтрально для бюджета, отсутствуют предпосылки для искажения налоговой базы, приходящейся на сделки, осуществляемые на территории РФ, улучшается положение налогоплательщиков при осуществлении корректировки сумм налогов, налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, в случае их занижения.

Это предложение пока также не нашло своего отражения в Законопроекте о ТЦО.

Из тех предложений, которые есть в указанном Законопроекте, но еще не были озвучены выше, можно отметить следующие:

1) Устанавливается порядок определения суммы доходов по сделке в ситуации, когда лицо, получающее доход по контролируемой сделке, не исчисляет налог на прибыль. В этом случае (как уже неоднократно разъяснял Минфин в своих письмах) сумма доходов определяется расчетным путем с применением метода начисления по правилам гл. 25 НК РФ (п. 9 ст. 105.14 НК РФ);

2) Предусматривается, что величина основного и специальных суммовых критериев для признания сделок контролируемыми подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий год (новый п. 12 ст. 105.14 НК РФ);

3) Установлено, что срок для представления истребуемых документов (так же как и срок для представления документации на основании ст. 105.15 НК РФ) составляет 30 дней со дня получения соответствующего требования (п. 7 ст. 105.17 НК РФ).

4) Целый блок поправок касается нового порядка исчисления интервала рентабельности с учетом того, что в дополнение к максимальному и минимальному значению интервала рентабельности вводится «медианное значение интервала рентабельности (ст. ст. 105.8 -105.12 НК РФ).