

ТЕМА: ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

А. И. Задорожная

БАЛАНС ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ ПРИ РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИИ

Аннотация. В статье рассматриваются вступившие в силу с 1 января 2012 измененные правила налогового контроля трансфертного ценообразования в России с точки зрения соответствия их принципу баланса публичных и частных интересов. Автор анализирует как общее соответствие данному принципу принудительной корректировки налоговой базы налоговыми органами при применении правил налогового контроля трансфертного ценообразования, так и отдельные аспекты данного вопроса (понятие сделки для целей налогового контроля трансфертного ценообразования, а также полномочия налоговых органов при проверке полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами). Автор применяет теоретико-правовые подходы к понятию «баланса частных и публичных интересов» к действующим нормам о налоговом контроле трансфертного ценообразования в России, а также анализирует судебную и административную практику по данному вопросу. Основным выводом настоящего исследования является заключение о том, что корректировка налоговой базы налогоплательщика по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования сама по себе не нарушает баланс частных и публичных интересов, поскольку означает не создание ее в том месте, где ее не было (в сделке с взаимозависимым лицом), а «переквалификация» учтенной, «спрятанной» у другого лица прибыли в налоговую базу, сформировавшуюся по результатам сделки, у лица, который должен был ее учесть. В основе рассматриваемых норм лежат принципы равенства налогообложения, существа над формой, сохранения надлежащей налогооблагаемой базы и предотвращение двойного налогообложения, экономической обоснованности и справедливого налогообложения. В тоже время отдельные нормы Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) требуют пересмотра. Так, положения п. 11 ст. 105.7 НК РФ значительно снижают уровень определенности и предсказуемости в отношениях между налогоплательщиком и налоговым органом и поэтому не могут считаться соразмерно ограничивающими права налогоплательщиков. Используемый в разделе V.1 НК РФ термин «сделка» является более узким и менее точным, чем это необходимо для целей эффективного налогового контроля трансфертного ценообразования и таким образом, нарушает баланс публичных и частных интересов - не позволяет проконтролировать отношения, которые должны быть проконтролированы (например, трудовые отношения, перевод долга и т.п.), и в то же время формально помещает под контроль отношения, которые не могут быть проконтролированы. Контроль трансфертного ценообразования территориальными налоговыми органами в рамках налоговых проверок, не будучи ограниченным требованиями раздела V.1 НК РФ, ставит налогоплательщиков в неравное положение в зависимости от видов совершаемых ими сделок.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, принцип «вытянутой руки», баланс интересов, ФНС России, Руководство ОЭСР, налоговая проверка, территориальный налоговый орган, сделка, корректировка налоговой базы, взаимозависимые лица.

Review: In her article Zadorozhnaya analyzes guidelines for tax control of transfer pricing in Russia as amended effective of January 1, 2012, from the point of view of their conformity with the principle of the balance of public and private interests. The author analyzes both general conformity of involuntary adjustment of taxable base by tax authorities when rules of tax control over transfer pricing are applied and particular aspects of the subject matter (definition of transaction for the purposes of tax control over transfer pricing as well as competences of tax authorities when checking the calculation and

payment of taxes resulting from transactions between related parties). The author has applied theoretical legal approaches to the definition of the 'balance of private and public interests' in relation to effective rules regarding tax control of transfer pricing in Russia. The author has also analyzed judicial and administrative practice on the matter. The main conclusion of the present research is that adjustment of a taxpayer's taxable base based on the rules of tax control of transfer pricing does not distort the balance of public and private interests because it does not mean that the taxable base is not created in the place where it has never been before (i.e. during transactions between related parties) but the recorded profit 'hidden' by the other party is 'requalified' as part of the taxable base that has been formed as a result of transaction performed by the party which should have recorded it. These rules are based on the principles of taxation equality, 'substance over form', preservation of an appropriate taxable base and prevention of double taxation, economic justification and fair taxation. At the same time, the author states that there are some guidelines in the Tax Code of the Russian Federation (herein after TC of the RF) that need to be reviewed. Thus, provisions of Clause 11 of Article 105.7 of the TC of the RF significantly decrease the level of certainty and predictability in relations between taxpayers and tax authorities and this is why cannot be considered to be adequately restricting taxpayers' rights. Moreover, the term 'transaction' used in Section V.1 of the TC of the RF is narrow and less accurate than it is needed for the purposes of efficient tax control over transfer pricing which distorts the balance of public and private interests and does not allow to control the relations that should be controlled (such as labor relations, debt conversion, etc.) while sets control over the relations which cannot be controlled. According to the author, if not limited by the requirements of Section V.1 of the TC of the RF, control of transfer pricing by territorial tax authorities during tax audits creates unequal conditions for taxpayers depending on the type of transaction performed.

Keywords: *transfer pricing, the arm's length principle, balance of interests, Federal Tax Service of Russia, OECD Guidelines, tax audit, territorial tax authority, transaction, adjustment of taxable base, related parties.*

Манипулирование ценами сделок в целях снижения налоговой нагрузки группы компаний неизбежно приводит к столкновению с публичными фискальными интересами государства. Правила налогового контроля трансфертного ценообразования (в том числе о корректировке налоговой базы, рассмотренные выше) лишь позволяют обнаружить данное столкновение ввиду своей цели противодействия такому манипулированию ценами.

Однако чрезмерное вмешательство в конституционные права и свободы и ограничение прав участников гражданского оборота по своему усмотрению формировать цену сделки, недопустимо, кроме как в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, абз. 2 п. 2 ст. 1 Гражданского кодекса Российской Федерации [1] (далее – ГК РФ)).

Таким образом, налоговому праву придется решать одну из самых сложных проблем, балансируя между частными и публичными интересами, находя способы такого государственного регулирования трансфертного ценообразования, при котором была бы предусмотрена

возможность контроля цен и последующей корректировки налоговой базы, но только в целях правильного исчисления налогов.

Проблема столкновения публичных и частных интересов в области публичного права существовала всегда: «Появление самого государства предполагает наделение его правом ограничения частного в целях публичного» [2]. Джон Локк (*John Locke*) писал: «Человек отказывается от своей естественной свободы и надевает на себя узы гражданского общества...для того, чтобы удобно, благополучно и мирно совместно жить, спокойно пользуясь своей собственностью и находясь в большей безопасности, чем кто-либо, не являющийся членом общества» [3]. Тем более остро вопрос о столкновении публичных и частных интересов стоит в вопросах налогообложения: «Отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и иных обязательных платежей - это имущественная сфера как частных собственников, так и публичных субъектов, баланс частных и публичных интересов в ней особенно тонок и неустойчив. Конституционные положения, которые оформили этот баланс, даны в формулировках максимальной степени абстрактности: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» и «никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда».

Между этими конституционными положениями лежит Налоговый кодекс РФ, призванный обеспечить интерес публичный» [4].

При этом вопрос о том, что такое баланс частных и публичных интересов является дискуссионным. В научной литературе высказаны различные мнения о том, что такое баланс частных и публичных интересов в сфере налогообложения:

1. По мнению С.С. Поповой «баланс публичных и частных интересов представляет собой постоянное стремление к достижению определенного *равновесия* между преследуемой государством целью (собрать как можно больше налогов для выполнения своих функций) и созданием такой налоговой системы, которая была бы не слишком обременительна для налогоплательщиков» [5]. В.С. Соловьев [6] рассматривает баланс интересов в налоговом праве как постоянное стремление к *равенству* между частными и публичными интересами.

Также, в решении Европейского Суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) от 23 сентября 1982 по делу Спорронг (*Sporrong*) и Лоннрот (*Lönroth*) против Швеции [7], ЕСПЧ указал, что суд должен был установить, было ли государством при принятии решения соблюдено «справедливое равновесие» (*a fair balance*) между требованиями интересов общества и необходимыми условиями защиты прав личности.

2. Некоторые исследователи говорят о *сочетании и совпадении* частных и публичных интересов: «Сочетание (обеспечение баланса) интересов различных субъектов при правовом регулировании предпринимательской (хозяйственной) деятельности состоит в том, что путем правового регулирования государство через воздействие на материальные условия деятельности носителей частного интереса пытается формировать у них интересы, совпадающие с интересами общества и государства» [8]. Действительно, если публичный интерес - это «признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит условием и гарантией ее существования и развития» [9], то ни о каком противопоставлении не может идти речь.

3. Наиболее обоснованным является подход, по которому «для баланса частных и публичных

интересов (Российская Федерация - субъект частного права) характерно отсутствие требования равновесия, справедливости, однако должно соблюдаться требование *соразмерности ограничения прав*, и сам баланс состоит в установлении предельного допустимого ограничения при обеспечении приоритета публичного интереса. Вместе с тем существенное значение имеет соблюдение гарантий прав налогоплательщика, прежде всего, прав на судебную защиту» [10].

В соответствии с ч. 3 ст. 55 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом *только в той мере*, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

В своих актах по жалобам о неконституционности налоговых законов Конституционный Суд Российской Федерации (далее – Конституционный Суд РФ) указывает на необходимость соблюдения баланса частных и публичных интересов при регулировании налоговых отношений. Конституционный Суд РФ исходит из того, что *налогообложение всегда является ограничением права собственности* [11]. При этом Конституционный Суд РФ в постановлении от 16.07.2008 №9-П указывает, что, руководствуясь принципами верховенства права и юридического равенства, *вмешательство*, производимое государством в отношении собственности *не должно быть произвольным*. Должна наличествовать *соразмерность* между используемыми средствами и преследуемой целью, с тем, чтобы баланс ценностей, защищаемых конституционно, мог быть обеспечен [12].

Кроме того, «Анализ выработанных Конституционным Судом РФ формулировок, характеризующих баланс частных и публичных интересов, позволяет увидеть, что данная конструкция используется им в различных значениях:

- как охраняемая конституционная ценность, и тогда обеспечение баланса признается целью и смыслом деятельности Конституционного Суда РФ
- как общеправовой принцип, который возлагает на законодателя обязанности обеспечения искомого баланса

- как критерий конституционности нормы, который используется Конституционным Судом РФ в качестве мерила деятельности законодателя и правоприменительной практики» [13].

Это означает, что нормы налогового права, чтобы считаться конституционными, должны оцениваться с точки зрения соблюдения баланса публичных и частных интересов.

Проведем анализ соразмерности и, соответственно, конституционности, норм, устанавливающих принцип «вытянутой руки» и возможности корректировки налоговой базы на «условно полученный доход (прибыль, выручку).

Возможность последующего пересмотра налоговой базы для целей налогообложения снижает уровень определенности делового оборота и затрагивает конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из статей 8 (часть 1) и 34 (часть 1) Конституции РФ [14]. Однако, как, во-первых, указал Конституционный Суд РФ в отношении ранее действующих норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации [15] (далее – НК РФ) в Определениях №441-О [16] и №442-О [17] от 04.12.2003, состоит в том, что рыночная цена определяется не произвольно, а в соответствии с требованиями п.п. 4 - 11 ст. 40 НК РФ. Во-вторых, этом такое регулирование направлено на обеспечение безусловного выполнения *всеми физическими и юридическими лицами обязанности платить законно установленные налоги*, как того требует ст. 57 Конституции РФ, и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы.

Данная позиция Конституционного Суда РФ, на наш взгляд, релевантна для правил налогового контроля трансфертного ценообразования, вступивших в силу с 1 января 2012 года [18] и представляется обоснованной в части второго аргумента в защиту конституционности рассматриваемых норм. Фактически стороны сделки, применяющие трансфертное ценообразование для целей экономии на налогах, прибыль получают, однако режим налогообложения данной прибыли изменяется таким образом, который позволяет взаимозависимым лицам снижать свою общую налоговую нагрузку (за счет исполь-

зования низконалоговых юрисдикций и т.д.). В этом смысле корректировка налоговой базы налогоплательщика по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования означает не создание ее в том месте, где ее не было (в сделке с взаимозависимым лицом), а «переквалификация» учтенной, «спрятанной» у другого лица прибыли в налоговую базу, сформировавшуюся по результатам сделки у лица, который должен был ее учесть. «Условно полученный доход (прибыль, выручка) – есть реальный доход (прибыль, выручка), но отраженные в налоговом учете контрагента. С помощью корректировки налоговой базы налоговый орган восстанавливает режим общий для всех субъектов рыночной экономики и нивелирует преимущества взаимозависимых лиц.

Причем, поскольку деятельность налоговых органов при налоговом контроле трансфертного ценообразования не направлена на поиск переведенной к другим участникам группы прибыли, участники группы компаний принимают риск двойного налогообложения, связанный с такой корректировкой.

Таким образом, рассматриваемые нормы о налоговом контроле трансфертного ценообразования не противоречат балансу публичных и частных интересов, а наоборот, поддерживают. В их основе лежат такие принципы налогообложения, как:

1. Принцип равенства налогообложения, поскольку налоговые преимущества могут оказывать непосредственное влияние на конкурентоспособность экономических субъектов (п. 1.7 Руководства ОЭСР);
2. Принцип существа над формой, «согласно которому обязательные платежи должны взиматься исходя из экономического содержания (смысла) сделки независимо от правовой формы, в которую она облечена» [19];
3. Принцип сохранения надлежащей налогооблагаемой базы и предотвращение двойного налогообложения (п. 7 Вводных положений Руководства ОЭСР);
4. Принцип экономической обоснованности (п. 3 ст. 3 НК РФ);
5. Принцип справедливого налогообложения (как отмечает Г.Р. Голованов, ни Конституция РФ, ни НК РФ не содержат даже упоминания о

принципе справедливости в налоговой сфере [20], однако принцип справедливости является общеправовым и определяется как «соответствие между ролью лица в обществе и его социально-правовым положением; это соразмерность между деянием и воздаянием, между заслуженным поведением и поощрением, между преступлением и наказанием и т.п.» [21].

Поскольку корректировка налоговой базы производится, если это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ (абз. 2 п. 1 ст. 105.3 НК РФ), то исправление налоговой базы со стороны налогового органа и налогоплательщика производится в сторону увеличения. Данное правило повторяется в п. 7 ст. 105.9, п. 7 ст. 105.10, п. 6 ст. 105.11, п. 10 ст. 105.12 и п. 14 ст. 105.13 НК РФ применительно к механизмам реализации методов, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. Т.е. налогоплательщик, обнаруживший завышение налоговой базы по принципу «вытянутой руки» не сможет самостоятельно скорректировать ее в сторону уменьшения.

Насколько такое правило поддерживает баланс частных и публичных интересов?

На первый взгляд оно означает, что при описанной выше «ошибке» налогоплательщика государство не предоставляет возможности вернуть (иными словами, изымает) излишен уплаченный налог, а статус взаимозависимости из преимущества, которое и так нивелируется принципом «вытянутой руки», превращается в недостаток, что ставит взаимозависимых и независимых налогоплательщиков в неравное положение.

Однако механизм симметричной корректировки, предусмотренный как для сделок между российскими налогоплательщиками в НК РФ (ст. 105.18), так и для трансграничных сделок в соглашениях об избежании двойного налогообложения в рамках взаимосогласительной процедуры (взаимосогласительная процедура предусмотрена ст. 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и соответствующими двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения),

обеспечивает налогоплательщикам возможность корректировки налоговой базы в сторону уменьшения. Так, завышение налогооблагаемой базы у одной стороны по сделке косвенно означает занижение ее у контрагента, в силах которого восстановить имущественный интерес государства с помощью самостоятельной корректировки налоговой базы и «открыть» возможность корректировки налоговой базы своему контрагенту. С практической точки зрения сложности могут возникнуть в отношении трансграничных сделок ввиду различий в нормативном регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования в разных странах, однако, эта проблема связана с гармонизацией налоговых законодательств стран на международном уровне, а не к принципиальному подходу в применении принципа «вытянутой руки».

Наибольшие споры вызывает п. 11 ст. 105.7 НК РФ (аналогичен ранее действовавшему п. 12 ст. 40 НК РФ) по которому судом могут быть учтены иные обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия цены, примененной в сделке, рыночной цене, без ограничений, предусмотренных главой 14.2 НК РФ и главой 14.3 НК РФ. По мнению Емельянова А.И. данная норма «в значительной мере снижает определенность положений ст. 40 НК РФ и делает последствия применения этой нормы гораздо менее прогнозируемыми как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Кроме того, норма пункта 12 не содержит каких-либо определенных ориентиров и для судов, рассматривающих споры» [22].

Первым аргументом Конституционного суда РФ в защиту конституционности правил налогового контроля трансфертного ценообразования являлось отсутствие произвольности, нормативное ограничение действий государства. Однако, на наш взгляд, рассматриваемые пункты 11 ст. 105.7 НК РФ и 12 ст. 40 НК РФ как раз означают наличие такой произвольности.

Конституционный Суд РФ в определении от 18.09.2014 №1822 – О отмечает, что данное положение НК РФ обеспечивает возможность *дополнительного судебного контроля за законностью и обоснованностью действий налогового органа* при доначислении налогоплательщику сумм налога, начислении пени и штрафа с учетом принципов состязательности и равноправия

сторон судопроизводства (статья 123, часть 3, Конституции РФ). Кроме того, оспариваемое правовое регулирование предоставляет возможность доказывать необоснованность действий налогового органа, направленных на доначисление налогов, в том числе в суде, который исходя из принципов справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (статьи 10, 118 и 120 Конституции РФ) оценивает имеющиеся в деле доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном их исследовании. Данные аргументы также ранее были высказаны Конституционным судом РФ в Определениях №441-О и 442-О.

Таким образом, по мнению Конституционного суда РФ, произвольность действий суда направлена на защиту налогоплательщика, а не налогового органа и будет во всяком случае ограничена его внутренним убеждением, принципами справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия. Представляется, что такой подход Конституционного суда РФ все же не отменяет противоречия с ранее высказанной позицией (аргументом о нормативном характере ограничений действий государства). Обеспечение определенности положения налогоплательщика и предсказуемости действий властного субъекта является одной из основных задач законодателя на стадии нормативного регулирования налогового контроля трансфертного ценообразования, а не судебного разбирательства. Именно нормативное обеспечение определенности и предсказуемости, в том понимании, в котором употребляет его Конституционный Суд РФ в постановлениях от 28.03.2000 №5-П [23], от 20.02.2001 №3-П [24] обеспечивает баланс публичных и частных интересов. Представляется, что рассматриваемые положения п. 11 ст. 105.7 НК РФ и п. 12 ст. 40 НК РФ, напротив, нарушают его и поэтому не могут считаться соразмерно ограничивающими права налогоплательщиков.

Так, например, в деле ООО «Сибэкс» [25] со ссылкой на рассматриваемый п. 11 ст. 105.7 НК РФ суд, основываясь «на внутреннем убеждении, принципах справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия», а также «в пользу налогоплательщика» в качестве одного из источников информации о рыночных ценах раз-

решил использование данных налоговых органов, не отвечающих требованиям общедоступности, что прямо противоречит п. 4 ст. 105.6 НК РФ.

В продолжение анализа баланса публичных и частных интересов при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования в настоящем исследовании будут отдельно и подробно (ввиду своего частного характера по отношению к общим нормам о корректировке налоговой базы) рассмотрены нормы о:

- 1) понятии сделки для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием
- 2) проверке полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

Понятие сделки для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием

В новом разделе V.1 НК РФ для регулирования вопросов налогового контроля трансфертного ценообразования используется понятие «сделка». В соответствии со ст. 11 НК РФ и ст. 153 ГК РФ сделка означает действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

М.В. Кротов отмечает, что «в цивилистической литературе не велось значительных дискуссий о понятии сделки, в основном ученые ограничивались уточнением или расшифровкой отдельных положений, соглашаясь в целом с легальным определением сделки. В целом это определение не вызывает принципиальных возражений, поскольку оно подчеркивает главное, что должно отличать сделку от иных юридических фактов – направленность на возникновение, прекращение или изменение гражданских правоотношений» [26].

Однако, возникают практические проблемы применения термина из отрасли частного права:

1. Государство может осуществить контроль только двусторонних обменных отношений между взаимозависимыми лицами, т.к. (1) они представляют собой рыночные эквивалентные отношения, и (2) государство имеет объективное основание возможности контроля - информацию о рынке.

Из системного толкования норм пунктов 1-2 ст. 105.3 НК РФ следует, что под термином «сдел-

ка» НК РФ понимает сделку с участием как минимум двух лиц. Исходя из правил ч. 1 ст. 154 ГК РФ двух- или многосторонние сделки называются договорами. Условие о цене согласовывается в возмездных договорах (п. 1 ст. 423 ГК РФ).

Принимая во внимание возможность налогового контроля трансфертного ценообразования в возмездных отношениях важно обратить внимание на то, что не каждый договор может быть проконтролирован со стороны государства, а только двусторонний возмездный. Односторонние и безвозмездные договоры, напротив, не могут образовывать рыночных отношений и не имеют каких-либо объективных оснований для налогового контроля. Несомненно, щедрость дарителя, например, не может быть предметом объективной оценки со стороны государства. Следует отметить, что некоторые виды договоров императивно являются безвозмездными (договор дарения, безвозмездного пользования имуществом (ссуды) – с ними сложностей не возникает. Если же безвозмездность носит диспозитивный характер (например, в договорах хранения, займа, поручительства), для целей налогообложения публичный субъект презюмирует, что на рынке независимые стороны заключили бы возмездный договор, т.к. каждая из сторон преследует свой коммерческий интерес.

Таким образом, *сделкой для целей налогового контроля трансфертного ценообразования* в широком смысле может считаться не каждая сделка, а только возмездный договор между взаимозависимыми лицами, повлекший возникновение объекта налогообложения. Поскольку размер объекта налогообложения, применительно к любому из перечисленных в п.4 ст. 105.3 НК РФ налогов определяется ценой договора, государство контролирует никакие иные условия, кроме как условие о цене. Цена в данных обменных отношениях рассматривается как эквивалент товару (работе, услуге).

2. Между цивилистами существуют разногласия о причастности тех или иных фактов к сделкам (например, относительно квалификации корпоративных актов, административных актов, трудовых договоров в качестве сделок, выделении такого вида сделок, как распорядительные сделки). Более подробно данный вопрос рассмотрен в статье «О понятии сделки для целей налогового контроля трансфертного ценообразования» [27].

Налоговый контроль трансфертного ценообразования имеет совершенно другую цель, он предполагает контроль надлежащего учета налоговой базы, т.е. для целей налогового контроля трансфертного ценообразования важны не столько разграничение ситуаций односторонних сделок передачи права (или передачи вещи), сколько возникновение объекта налогообложения.

В соответствии с п.1 ст. 38 НК РФ объект налогообложения представляет собой *реализацию* товаров (работ, услуг), *имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство*, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. В широком понимании предметом контроля за соблюдением правил трансфертного ценообразования являются возмездные эквивалентные отношения, т.к. вступая в такие отношения стороны согласовывают цену или с точки зрения принципа «вытянутой руки» предполагается, что должны были бы ее согласовать. В узком смысле, для целей эффективного контроля государству важна не столько договоренность, сколько действие, которым стороны породили обстоятельство, с которым законодатель связывает возникновение налоговой базы, причем (1) в конкретном размере и (2) на конкретную дату/период. Только в случае наличия факта, с которым связывается возникновение налоговой базы, и известных параметрах этого факта государство сможет проверить, насколько такой размер налоговой базы (определяемый исходя из цены) соответствует рыночному уровню на заданную дату/период времени.

Используемый в главе V.1 НК РФ термин «сделка» является более узким и менее точным, чем это необходимо для целей эффективного налогового контроля трансфертного ценообразования и таким образом, нарушает баланс публичных и частных интересов - не позволяет проконтролировать отношения, которые должны быть проконтролированы (например, трудовые отношения, перевод долга и т.п.), и в то же время формально помещает под контроль отношения, которые не могут быть проконтролированы.

При установлении принципа «вытянутой руки» в п. 1 ст. 105.3 НК РФ следует учитывать, что не каждая сделка и не только отношения, признаваемые сделкой, могут быть проконтролированы со стороны государства – предметом налогового контроля трансфертного ценообразования являются возмездные эквивалентные отношения, формирующие рыночные отношения и образующие объективные условия деятельности участников рынка.

Кроме того, использование понятия «сделки» не отражает связи отношений между взаимозависимыми лицами с возникающей в них налоговой базой в конкретном налоговом периоде. Использование термина «операции, влекущие возникновение налоговой базы» представляется наиболее обоснованным, т.к. позволит избежать дискуссионного узкого толкования термина «сделка» применительно к отношениям налогового контроля трансфертного ценообразования, а также позволит эффективно применять нормы, направленные на своевременное и полное информирование налоговых органов о сделках между взаимозависимыми лицами и соответствующей им налоговой обязанности.

Проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

До 01.01.2012 проверка соответствия цен в сделках рыночному уровню в соответствии со ст. 40 НК РФ проверялась в рамках налоговых проверок. С введением главы 14.5 НК РФ «Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами», которой предусмотрена проверка федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов, в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ) (далее – Центральный аппарат ФНС), следует говорить о новой форме налогового контроля, отличного от налоговых проверок, а именно о «проверке в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами».

По правилу абз. 3 п.1 ст. 105.17 НК РФ контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок. Из данного положения косвенно следует

вывод, что именно *контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам* и является предметом проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В то же время, исходя из п. 4 ст. 105.3 НК РФ Центральным аппаратом ФНС при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ, проверяется *полнота исчисления и уплаты четырех видов налогов*. По п. 5 ст. 105.3 НК РФ в случае выявления занижения сумм, указанных в п.4 ст. 105.3 НК РФ, Центральным аппаратом ФНС *производятся корректировки соответствующих налоговых баз*. Данные положения ст. 105.3 НК РФ в совокупности с установлением принципа «вытянутой руки» в п. 1 ст. 105.3 НК РФ подтверждают вывод о том, что предметом проверки является не соответствие цен в сделках рыночному уровню само по себе, а полнота исчисления и уплаты налогов в соответствии с принципом «вытянутой руки».

Несогласованность между положениями ст. 105.3 и ст. 105.17 НК РФ в определении предмета проверки, тем не менее, не означает различий в подходах законодателя к данному вопросу. П. 1 ст. 105.17 НК РФ основной целью имеет разграничение предметов налоговых проверок и проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, и позволяет сделать только косвенный вывод о предмете проверки трансфертного ценообразования, в то время как положения п. 1, 4 и 5 ст. 105.3 НК РФ декларируют общий принцип и содержание налогового контроля трансфертного ценообразования.

П. 2 ст. 105.3 НК РФ, ст. 105.5 – 105.6 и гл. 14.3 НК РФ конкретизируют порядок проведения контроля полноты исчисления и уплаты налогов в соответствии с принципом «вытянутой руки» путем установления источников информации о рыночных ценах (рентабельности), правил о сопоставимости условий деятельности проверяемого лица и независимых участников рынка, применения методов определения рыночных цен (рентабельности) и непосредственно расчета рыночного уровня цен (рентабельности) методов определения рыночных цен.

Полномочия территориальных органов по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

В соответствии с п. 2 ст. 105.3 НК РФ и п. 3 ст. 105.3 НК РФ контроль цен в сделках между взаимозависимыми лицами является полномочием Центрального аппарата ФНС России.

На основании с 3 п.1 ст. 105.17 НК РФ контроль соответствия цен, примененных в **контролируемых сделках**, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок, а проводится в рамках отдельной формы налогового контроля - проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В то же время Минфин России считает [28], что в рамках налоговых проверок налоговые органы могут выявить факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценами в сделках.

Некоторые исследователи [29] считают такое толкование необоснованно расширительным и приводят в поддержку своей позиции следующие аргументы, которые условно можно разделить на два основных:

1. *Формальное противоречие п. 2 ст. 105.3 НК РФ и абз. 3 п.1 ст. 105.17 НК РФ*

Налоговое законодательство регулирует властные отношения, предполагающие подчинение одной стороны другой – налогоплательщика налоговому органу [30]. Налоговые нормы должны отличаться формальной определенностью, точностью, ясностью, что обеспечивает их правильное применение [31]. Применительно к налоговому контролю принцип формальной определенности норм означает, что полномочия налоговых органов, осуществляющих проверку, должны быть четко указаны в НК РФ.

Если же в применении территориальными органами статьи 105.3 НК РФ существует пробел, он не может быть преодолен правоприменительными актами – разъяснениями финансовых органов или судебными решениями, потому что касается полномочий налоговых органов.

2. *Несоответствие целям норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования и воле законодателя*

Из Пояснительной записки к законопроекту [32] следует, что действие этих норм распространяется на организации и физических лиц, которые совершают контролируемые сделки,

предусмотренные законопроектом, а также на налоговые органы. Иначе говоря, любая норма, введенная данным законом, регулирует отношения, связанные с контролируруемыми сделками, и не может обосновывать полномочия налоговых органов применительно к неконтролируемым сделкам.

Практика применения статьи 40 НК РФ показала неэффективность пересмотра цен в рамках имеющихся видов налогового контроля. Сложность оценки рыночности цены потребовала создать не только отдельный вид контроля, но и орган, компетентный в вопросах ценообразования, то есть обладающий соответствующим кадровым составом и материальной базой (информационными источниками). Также проверка обоснованности цены требовала значительных временных и материальных затрат, необходимо было сократить круг сделок, в отношении которых мог бы осуществляться такой контроль. С этой целью и было установлено понятие «контролируемые сделки», а также суммовой порог для каждой категории контролируемых сделок.

Таким образом, позиция Минфина России не учитывает задачи, на решение которых был направлен Федеральный закон №227-ФЗ, а также игнорирует аутентичную волю законодателя. Кроме того, она ведет к необоснованному расширению сферы применения контроля за ценами и, соответственно, внеправовому наделению полномочиями территориальных налоговых органов.

До введения анализируемых норм НК РФ в российской судебной практике на основе Постановления Пленума ВАС РФ №53 сформировалась концепция необоснованной налоговой выгоды.

По п.3 Постановления Пленума ВАС РФ №53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены *операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом* или учтены операции, обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Как рассматривалось ранее при использовании механизма трансфертного ценообразования для целей снижения налогового бремени, стороны сделки фактически получают прибыль, соответс-

твующую рыночному уровню, но изначально с помощью цен в сделках изменяют режим налогообложения данной прибыли таким образом, который позволяет им снижать общую налоговую нагрузку группы компаний. Т.е. учет нерыночной цены для целей налогообложения и есть учет операции не в соответствии с ее действительным экономическим смыслом, а значит, и есть необоснованная налоговая выгода. Данный вывод подтверждается и судебной практикой [33].

При введении анализируемых норм НК РФ с 1 января 2012 года законодатель прямо не обозначил соотношение института налогового контроля трансфертного ценообразования с устоявшейся практикой о необоснованной налоговой выгоде.

На наш взгляд, исходя исключительно из анализа норм НК РФ позицию критиков рассматриваемых писем Минфина обоснована. Так, из п. 2 и 3 ст. 105.3 НК РФ не следует ограничений по видам сделок (контролируемых или неконтролируемых, между взаимозависимыми лицами или между не взаимозависимыми лицами), «рыночность» цен в которых может быть проверена/оспорена ФНС России. Помимо рассматриваемых норм п. 2 и 3 ст. 105.3 НК РФ при регулировании правил определения рыночного уровня цен (рентабельности) НК РФ (ст. ст. 105.6, ст. 105.7) неоднократно уточняет, что данные правила применяются «при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица» (п. 1 ст. 105.6 и п. 1 ст. 105.7 НК РФ) или «при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ “Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами”» (п. 4 ст. 105.3 НК РФ).

Так, в деле об оспаривании решения налогового органа о доначислении налога на прибыль, НДС и НДСП за 2012 год [34] суд отметил, что действия Инспекции в ходе камеральных и выездных проверок по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами противоречат п.3 ст. 105.3 НК РФ, в силу которого признается презумпция соответствия цены договора уровню рыночных цен и возможность доказательства обратного лишь Центральным аппаратом ФНС.

В то же время, как рассматривалось ранее в настоящей статье, баланс частных и публичных

интересов означает *соразмерность ограничения прав*, и сам баланс состоит в установлении предельного допустимого ограничения при обеспечении приоритета публичного интереса.

Запрет проверки соблюдения принципа «вытянутой руки» в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами будет означать, что (1) использование механизма трансфертного ценообразования в целях снижения налогового бремени в таких сделках, а также в сделках между формально не взаимозависимыми лицами допустимо, (2) при этом государство лишено возможности доказывать использование трансфертного ценообразования в целях получения необоснованной налоговой выгоды в них, (3) взаимозависимые компании в отношении своих неконтролируемых сделок, а также независимые лица находятся в неравном положении с взаимозависимыми компаниями, совершающими контролируемые сделки. Но принцип вытянутой руки п. 1 ст. 105.3 НК РФ также универсален, как презумпция рыночности цен п. 3 ст. 105.3 НК РФ. В связи с этим, хотя формально доказывание необоснованной налоговой выгоды, полученной с помощью трансфертного ценообразования, на наш взгляд, такое «ограничение» прав, представляется несоразмерно легким по отношению к указанным выше принципам равенства, справедливости и экономической обоснованности налогообложения, а также принципам существа над формой и сохранения надлежащей налогооблагаемой базы. Представляется, что именно на этом подходе основана и противоположная судебная практика в России [36], которая фактически отдает «незначительные» сделки (в частности, это сделки, сумма доходов (расходов) по которым составляет менее 1 млрд. рублей, а значит, они «менее значимы» для бюджета Российской Федерации) под контроль трансфертного ценообразования территориальных налоговых органов и этим восстанавливает указанные выше принципы. В деле ООО «СтавГазоборудование» [35] Верховный Суд РФ указал, что НК РФ исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 НК РФ, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, а также сделки, по которым объем доходов не превышает установленные

статьей 105.14 НК РФ суммовые критерии. Однако в соответствии с положениями статьи 82 НК РФ одной из форм налогового контроля соблюдения законодательства о налогах и сборах является проведение налоговыми органами камеральных и выездных налоговых проверок, в ходе которых, в том числе, устанавливаются наличие либо отсутствие доказательств, свидетельствующих о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды.

Остается решить только один вопрос. Если правила налогового контроля трансфертного ценообразования в России имеют четкие ограничения (в отношении налогов, к которым применима корректировка налоговой базы, судебного порядка взыскания налогов, порядка применения правил о

сопоставимости, методах расчета рыночных цен, источниках информации о рыночных ценах, мероприятиях налогового контроля, оснований для освобождения от ответственности за неуплату (неполную уплату) налога), то практика о необоснованной налоговой выгоде никаких ограничений не имеет. А значит, серьезный, но предсказуемый контроль трансфертного ценообразования для незначительных сделок превращается в ужас налогоплательщика, предупредить который в отсутствие нормативной регламентации он не может. Такое положение существенно нарушает баланс частных и публичных интересов, т.к. ставит налогоплательщиков в неравное положение в зависимости от видов (объемов) совершаемых ими сделок.

Библиография

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 30.12.2015) // СПС «Консультант Плюс»
2. Поляков А.В., Тимошина Е.В. Учебник. Теория государства и права. СПб., 2005. С. 362.
3. Локк. Дж. Два трактата о правлении. Книга вторая // Локк. Дж. Сочинения. В 3 т. М., 1988. С. 317.
4. Шевелева Н.А. Баланс частных и публичных интересов // Конституция Российской Федерации: доктрина и практика. М., 2009. С. 205.
5. Попова С.С. Принцип недопустимости двойного налогообложения в решениях Конституционного суда Российской Федерации // Право и политика. М., 2005. №4. С. 12.
6. Соловьев В.А. Вопросы баланса публичного и частного интересов в налоговом праве // Финансовое право. М., 2002. №4. С. 38.
7. Решение Европейского Суда по правам человека от 23 сентября 1982 по делу Спорронг и Лоннрот против Швеции (Case of Sporrong and Lönnroth v. Sweden) // <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57580#>

References (transliterated)

1. Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 30.11.1994 №51-FZ (red. ot 30.12.2015) // SPS «Konsul'tant Plyus»
2. Polyakov A.V., Timoshina E.V. Uchebnik. Teoriya gosudarstva i prava. SPb., 2005. S. 362.
3. Lokk.Dzh. Dva traktata o pravlenii. Kniga vtoraya // Lokk.Dzh. Sochineniya. V 3 t. M., 1988. S. 317.
4. Sheveleva N.A. Balans chastnykh i publichnykh interesov // Konstitutsiya Rossiiskoi Federatsii: doktrina i praktika. M., 2009. S. 205.
5. Popova S.S. Printsip nedopustimosti dvoynogo nalogooblozheniya v resheniyakh Konstitutsionnogo suda Rossiiskoi Federatsii // Pravo i politika. M., 2005. №4. S. 12.
6. Solov'ev V.A. Voprosy balansa publichnogo i chastnogo interesov v nalogovom prave // Finansovoe pravo. M., 2002. №4. S. 38.
7. Reshenie Evropeiskogo Suda po pravam cheloveka ot 23 sentyabrya 1982 po delu Sporrong i Lonnrot protiv Shvetsii (Case of Sporrong and Lönnroth v. Sweden) // <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57580#>