
ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ СОГЛАШЕНИЙ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ КАК МЕТОДА ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ)

А.А. Костин

Кафедра административного и финансового права
Российский университет дружбы народов
ул. Миклухо-Маклая, 6, Москва, Россия, 117198

Статья посвящена изучению перспектив развития соглашений о ценообразовании как метода правового регулирования трансфертного ценообразования в Российской Федерации. Отдельное внимание уделено сравнению российского института соглашений о ценообразовании с американским аналогом.

Ключевые слова: соглашение о ценообразовании, трансфертное ценообразование, ОЭСР, транснациональные корпорации, налоговое администрирование.

Правовое регулирование сделок между взаимозависимыми лицами необходимо как для противодействия уклонению от уплаты налогов, так и для защиты национальной экономики от незаконного вывода финансовых средств за границу. Развитая система контроля за финансовыми потоками между аффилированными структурами призвана решить проблему налогового администрирования крупных холдингов и транснациональных корпораций, а также повысить открытость и привлекательность отечественных налоговых режимов.

Для достижения указанных целей с помощью Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» [3] был создан широкий инструментарий методов правового регулирования. Однако на практике большинство из них пока не применялось. В связи с этим особый интерес вызывают конкретные моменты применения положений раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации [1], посвященных проблеме регулирования трансфертного ценообразования.

Так, одним из наиболее значимых в плане правового регулирования трансфертного ценообразования событий 2012 г. является подписание первого в истории России соглашения о ценообразовании между ОАО «НК «Роснефть» и Федеральной налоговой службой Российской Федерации. Соглашение было подписано 20 ноября 2012 г. в рамках нового порядка налогового контроля за соответствием уровня цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыноч-

ным ценам, который был установлен с 1 января 2012 г. согласно Федеральному закону № 227-ФЗ от 18.07.2011 [3].

Целью данного соглашения было определение цены и порядка применения принципов и методов ценообразования для сделок по реализации нефти на российском рынке. Согласно информации ОАО «НК «Роснефть» участниками Соглашения также выступили 6 дочерних обществ компании. Соглашением о ценообразовании предусмотрена возможность планирования размера налоговых обязательств, которые будут возлагаться на предприятия «Роснефти» при реализации нефти на внутреннем рынке. Кроме того, подписанный документ призван предупредить возможные разногласия по вопросам, связанным с определением цен в данных сделках.

Подписание первого в истории России соглашения о ценообразовании вызвало отклик в работах зарубежных специалистов по трансфертному ценообразованию. Трейси Гомес из юридической фирмы МакДемот Вилл & Эмири в статье от 11 января 2013 г. [4] «Трансфертное ценообразование в России: еще один шаг вперед» пишет, что «соглашение не только знаменует собой первое соглашение о ценообразовании для российских налоговых органов, свидетельствуя о дальнейшем развитии в стране международных принципов трансфертного ценообразования, но может также предвещать сдвиги в международных альянсах. При этом ОАО «НК «Роснефть» заключило соглашение о ценообразовании всего лишь спустя 10 месяцев после того, как ФНС РФ выпустила руководство по процедуре заключения соглашения» [2].

Нельзя не отметить, что у налоговых органов США процедура подписания соглашений о ценообразовании занимает в среднем 40,7 месяцев [5]. Однако необходимо учитывать, что Служба внутренних доходов США в 2011 г. сумела закончить процесс подписания 43 соглашений о ценообразовании из 305 ранее поданных заявок. Таким образом, оперативность ФНС РФ при подписании соглашения с «Роснефтью» объясняется скорее отсутствием иных заявок помимо «Роснефти». При прогнозируемом росте числа заявителей можно уверенно предполагать увеличение времени, требуемого для заключения с ФНС РФ соглашений о ценообразовании.

Однако оперативность, с которой принципы и механизмы, разработанные в 2010 г. Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) [4], были внедрены в налоговую систему Российской Федерации, позволяют с уверенностью предполагать, что существующие методы правового регулирования получат не только широкое применение, но и будут совершенствоваться в дальнейшем.

Для этого существует несколько причин. Во-первых, Россия не делает секрета из своего намерения добиваться полноправного членства в ОЭСР и готова завершить формальный процесс присоединения в конце 2013 г. либо в начале 2014 г. (для этого осталось только присоединиться к антикоррупционной конвенции ОЭСР). Во-вторых, интересы национальной экономической безопасности требуют решительных действий по борьбе с уклонением от уплаты налогов посредством оффшоров и международных налоговых соглашений.

Пристальный интерес со стороны зарубежных стран к развитию методов правового регулирования трансфертного ценообразования в России во многом обусловлен неопределенностью будущего ОЭСР. Так, Индия и Китай уже давно выражают тихое недовольство касательно инициатив ОЭСР по ценообразованию и другим вопросам Типовых договоров. В последнее время оппозиция стала более активной и ярко выраженной, ставя под сомнение пользу и актуальность организации с точки зрения интересов менее развитых стран. Действия России стали для ОЭСР долгожданным одобрением ее деятельности, а также стимулом для развития международного режима трансфертного ценообразования.

Таким образом, становится понятным предположение Трейси Гомеса о вероятных сдвигах в международных альянсах в связи с развитием институтов правового регулирования трансфертного ценообразования в России. Внедрив положения «Руководства по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов», разработанных ОЭСР в 2010 г., Россия тем самым стимулирует страны БРИК изменить позицию и последовать ее примеру.

Для анализа потенциальной эффективности методов правового регулирования трансфертного ценообразования необходимо провести юридический анализ соответствующих положений Раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации [1], а также провести сравнение с зарубежными аналогами.

Согласно п. 2 ст. 105.19 НК РФ соглашение о ценообразовании представляет собой соглашение между налогоплательщиком и Федеральной налоговой службой Российской Федерации о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения [1].

Данное определение практически идентично определению, содержащемуся в п. 2.04 Регламента о доходах 2006-9 США, согласно которому «соглашение о ценообразовании — это соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом, в котором стороны заранее определяют лучшие методы трансфертного ценообразования контролируемых сделок по смыслу § 482 Кодекса внутренних доходов США и регламента. Соглашение определяет контролируемые сделки или транзакции, методы трансфертного ценообразования, срок соглашения о ценообразовании, оперативные положения и условия соблюдения, соответствующие корректировки и критические допущения в отношении будущих событий, документирование соглашений о ценообразовании и обязанности по годовой отчетности» [6].

В соответствии с положениями ст. 105.20 НК РФ возможно заключение следующих видов Соглашений о ценообразовании:

– соглашения между налогоплательщиком и ФНС России (п. 1 ст. 105.20 НК РФ);

– соглашения между несколькими российскими взаимозависимыми организациями (группой налогоплательщиков), совершающими однородные контролируемые сделки, и ФНС России (п. 3 ст. 105.20 НК РФ);

– соглашения между налогоплательщиком, ФНС России и уполномоченным органом исполнительной власти иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

При этом налогоплательщик вправе обратиться в ФНС России с заявлением о заключении Соглашения с участием органа исполнительной власти иностранного государства в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Российской Федерации согласно п. 2 ст. 105.20 НК РФ. По состоянию на февраль 2013 г. подобный порядок Министерством финансов Российской Федерации еще не разработан.

С целью обеспечения единообразного понимания терминов, связанных с различными видами Соглашений, ФНС России в Письме от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» рекомендует использовать терминологию согласно Руководству ОЭСР, а именно:

– термин «одностороннее соглашение» используется для любых соглашений, которые заключаются без участия компетентных органов исполнительной власти иностранного государства;

– термин «двустороннее соглашение» используется для соглашений, заключаемых с участием органа исполнительной власти иностранного государства соответственно.

Подобная классификация является общепринятой и основывается на положениях Руководства ОЭСР. Однако налоговые органы США выделяют также «многостороннее соглашение» в случае участия в соглашении органов исполнительной власти нескольких иностранных государств.

Соглашение о ценообразовании является широко используемым в мировой практике инструментом, который может способствовать разрешению наиболее сложных вопросов, возникающих при реализации законодательства об определении цен для целей налогообложения. При этом выработка согласованной позиции происходит на принципах равной информированности сторон, открытости и взаимного доверия [2].

При этом заключение Соглашения о ценообразовании позволяет налогоплательщикам и налоговым органам:

– согласовать позиции относительно порядка определения цен и (или) применения методов ценообразования для целей налогообложения к конкретным контролируемым сделкам (группам однородных сделок), в том числе еще до их совершения;

– минимизировать возможные разногласия по спорным вопросам, связанным с определением цен для целей налогообложения.

Также следует отметить, что при условии соблюдения положений заключенного Соглашения налогоплательщик может с более высокой долей уверенности оценить размер будущих налоговых обязательств, связанных с контролируемыми сделками, и снизить риски возможного применения санкций, предусмотренных ст. 129.3 НК РФ.

Таким образом, заключение Соглашения может позволить налогоплательщикам сократить уровень затрат, связанных с осуществлением мероприятий по выполнению требований законодательства об определении цен для целей нало-

гообложения, а также снизить административную нагрузку, связанную с осуществлением процедур контроля за соблюдением указанного законодательства.

При заключении Соглашения ФНС России будет исходить из того, что предлагаемая методология определения цен для целей налогообложения обеспечивает исполнение положений п. 1 ст. 105.3 НК РФ, согласно которым, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В случае если при рассмотрении заявления о заключении Соглашения выявлена информация, в частности, указывающая на наличие рисков уклонения от уплаты налогов, заключение такого Соглашения ФНС России будет признано необоснованным.

В Приложении 3 к Письму ФНС РФ от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» [2] предлагается примерная структура соглашения о ценообразовании, которая предусматривает следующие разделы:

- Раздел 1. Стороны соглашения;
- Раздел 2. Срок действия соглашения;
- Раздел 3. Сделки, являющиеся предметом соглашения;
- Раздел 4. Методология определения цен для целей налогообложения;
- Раздел 5. Дополнительные положения и важные допущения;
- Раздел 6. Мониторинг выполнения условий соглашения;
- Раздел 7. Механизм обеспечения соблюдения условий соглашения;
- Раздел 8. Условия продления соглашения;
- Раздел 9. Прекращение соглашения;
- Раздел 10. Конфиденциальность условий соглашения;
- Раздел 11. Реквизиты сторон.

Указанное Приложение 3 к Письму ФНС РФ от 12.01.2012 [2] можно сравнить с Приложением А к Годовому отчету Казначейства США касательно соглашений о ценообразовании от 02.04.2012 [5].

В отличие от ФНС РФ, американское Казначейство не ограничивается сухим перечислением разделов, а предлагает полноценный проект соглашения о ценообразовании. Полноценный проект безусловно более предпочтителен для удобства заявителей, однако по содержанию американские соглашения о ценообразовании во многом схоже с тем, что подписала «Роснефть» с ФНС РФ. Это объясняется прежде всего тем, что методы, применяемые Россией и США для правового регулирования трансфертного ценообразования, взяты из «Руководства по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов», разработанных ОЭСР в 2010 г.

Таким образом, можно сделать обоснованный вывод, что посредством соглашения о ценообразовании российский бюджет гарантировал себе налоговые

поступления со стороны крупнейшего налогоплательщика — «Роснефти». В свою очередь, «Роснефть» договорилась с налоговиками о том, что последние не будут проверять реальную стоимость внутрихолдинговых сделок в обмен на заранее предоставленную в ФНС информацию о взаимоотношениях с «дочками».

Впрочем, подробности соглашения пока не разглашаются. В ФНС пояснили, что это является предметом коммерческой тайны, а в «Роснефти» предпочли не комментировать ситуацию.

Согласно информации РБК-daily, «сейчас в очереди на заключение соглашений о трансфертном ценообразовании стоят еще несколько крупных компаний (ранее замглавы ФНС А. Оверчук сообщал, что о своем интересе к соглашениям о ценообразовании в ведомство заявили около 50 холдингов). Однако в ФНС такую информацию не подтверждают и заявляют, что никакой очереди нет, а «есть установленный законом срок заключения таких соглашений».

Согласно мнению старшего партнера «Пепеляев Групп» Д. Щекина, государству невыгодно заключать соглашения о ценообразовании с крупным бизнесом, поскольку ФНС «стратегически не заинтересована в большом количестве таких соглашений, ведь в противном случае у инспекций будут связаны руки для доначислений». Однако с данным выводом нельзя согласиться по следующим причинам.

Во-первых, соглашение о ценообразовании позволяет гарантировать государству определенный уровень налоговых поступлений от организации.

Во-вторых, необходимо учитывать, что налоговое администрирование трансфертного ценообразования относится к наиболее сложным, дорогостоящим и трудозатратным аспектам деятельности налоговых органов.

Согласно данным Службы внутренних доходов США, в 2011 г. на администрирование соглашений о ценообразовании было затрачено 69 850 человеко-часов [5], что составляет небольшой процент от общих затрат на правовое регулирование трансфертного ценообразования в целом.

Таким образом, при всем желании вмешаться в дела крупных корпораций ФНС РФ просто физически не сможет проконтролировать и проверить все компании. Однако при наличии соглашения о ценообразовании процесс налогового контроля организации значительно упрощается, что выгодно как организации, так и государству в лице налоговых органов.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.12.2012) // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — 3 авг.
- [2] Письмо ФНС РФ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» № ОА-4-13/85@ от 12.01.2012 // СЗ РФ. — 2012. — № 24. — 16 янв.
- [3] Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» № 227-ФЗ от 18.07.2011 // СЗ РФ. — 2011. — № 30. — 25 июля.

- [4] *A. Tracy Gomes*. Russia Transfer Pricing: Another BRIC in the Wall. Foreign Country Developments. OECD Developments. — Advance Pricing Agreement (APA), 2013.
- [5] Internal Revenue Bulletin. Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements. — N.Y., 2012.
- [6] Internal Revenue Code § 482: Allocation of income and deductions among taxpayers. Revenue Procedure Released. — I.R.S., 2005.

**DEVELOPMENT PROSPECTS OF PRICING AGREEMENTS
AS A METHOD OF LEGAL REGULATION OF TRANSFER
PRICING IN THE RUSSIAN FEDERATION
(COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS)**

A.A. Kostin

The Department of Administrative and Financial Law
Peoples' Friendship University of Russia
6, Miklukho-Maklaya st., Moscow, Russia, 117198

Article is devoted to studying of prospects of development of advance pricing agreements as a method of legal regulation of transfer pricing in the Russian Federation. The special attention is paid to comparison of the Russian institute of advance pricing agreements with the American analogue.

Key words: advance pricing agreements, transfer pricing, OECD, multinational corporations, tax administration.

REFERENCES

- [1] Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 03.12.2012) // Sobranie zakonodatel'stva RF. — 1998. — № 31. — 3 avg.
- [2] Pis'mo FNS RF «O zaklyuchenii soglashenij o tsenoobrazovanii dlya tselej nalogooblozheniya» № OA-4-13/85@ ot 12.01.2012 // SZ RF. — 2012. — № 24. — 16 yanv.
- [3] Federal'nyj zakon «O vnesenii izmenenij v otдел'nye zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federatsii v svyazi s sovershenstvovaniem printsipov opredeleniya tsen dlya tselej nalogooblozheniya» № 227-FZ ot 18.07.2011 // SZ RF. — 2011. — № 30. — 25 iyulya.
- [4] *A. Tracy Gomes*. Russia Transfer Pricing: Another BRIC in the Wall. Foreign Country Developments. OECD Developments. — Advance Pricing Agreement (APA), 2013.
- [5] Internal Revenue Bulletin. Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements. — N.Y., 2012.
- [6] Internal Revenue Code § 482: Allocation of income and deductions among taxpayers. Revenue Procedure Released. — I.R.S., 2005.