



Трансфертное ценообразование диктует новый подход к подготовке налоговых служащих

В перспективе 2013–2015 годов приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики остаются прежними – создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе, поддержку инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности. Так, введенный с 01.01.2012 (за исключением отдельных положений) в действие ФЗ от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», внесенный в часть первую НК РФ Раздел VI «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» (далее ФЗ № 227-ФЗ) находит отклики, замечания и предложения общественности и особенно налоговых консультантов.

Объем этого раздела занимает четверть объема части первой НК РФ, в котором прописаны фактически с нуля правила регулирования трансфертного ценообразования, соответствующие международным стандартам. В рамках новых правил кардинально меняются подходы: налоговые органы должны будут не контролировать формальное соблюдение требований законодательства – отклоняется или не отклоняется цена реализации на 20% (как это было раньше), а выявлять соответствие цены сделки той цене, которая сложилась бы между независимыми контрагентами, т.е. приоритет отдается экономическому содержанию сделки над ее формой.

Возникает вопрос: «В чем же заключается смысл контроля за ценами, поскольку, как известно, цена определяется на основе рыночного спроса и предложения?».

Действительно, это так, но законы рынка срабатывают «автоматически», когда контрагенты являются несвязанными сторонами: продавец заинтересован продать товар дороже, а покупатель - купить его дешевле, если же продавец и покупатель входят в состав холдинга, ситуация иная: в таких структурах цены служат лишь гибким инструментом перераспределения финансовых ресурсов. Свободный «перелив» прибыли из одной компании в другую отражается прежде всего на величине налоговых обязательств сторон сделки. И если стороны находятся в разных государствах, налоговая база перемещается в другую юрисдикцию. Поэтому неудивительно, что большинство стран стремятся обеспечить

установление цен между взаимозависимыми лицами исходя из принципа «вытянутой руки», т.е. как если бы они были независимыми.

Статья 105.14 \square 227-ФЗ подробно раскрывает понятие контролируемых сделок. С вступлением закона в силу налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о заключении договоров, цена которых соответствует определенной сумме.

Названный выше ФЗ \square 227-ФЗ не был неожиданностью, поскольку его подготовка, обсуждение и принятие заняло значительное время, и крупные консалтинговые и аудиторские компании принимали активное участие не только в обсуждении, но одновременно готовили свою методологическую базу по его практическому применению и специалистов в области трансфертного ценообразования (далее – ТЦ).

Однако, не только у налогоплательщиков, но даже у этих компаний имеются проблемы с применением на практике положений ФЗ \square 227-ФЗ, о чем свидетельствуют многочисленные письма Минфина России разъяснительного характера, а также публикации ведущих специалистов Минфина и ФНС России в средствах массовой информации, проведение семинаров и т.д.

Характерным является то, что подготовка отчетности по контролируемым сделкам требует от налогоплательщика выполнение различных видов работ на высоком уровне, как минимум из них, это проведение:

- анализа законодательства о налогах и сборах, других отраслей законодательства, так или иначе необходимых для применения положений по ТЦ;
- экономического анализа;
- сравнительных исследований;

а также

- подготовка расчетов по контролируемым сделкам;
- взаимодействие с налоговыми органами в процессе осуществления с ними налогового контроля и досудебного урегулирования налоговых споров;
- арбитражные процессы и т.д.

Справится ли налогоплательщик самостоятельно с поставленными вопросами или ему потребуется помощь независимых налоговых консультантов?

В настоящее время на рынке труда количество специалистов по трансфертному ценообразованию крайне невелико, хотя уровень оплаты существенно выше, чем у обычного (не в обиду сказано) налогового консультанта. Вместе с тем спрос на специалистов в этой области резко возрос.

Работодатели объявили минимум требований, который необходим для

выполнения должностных обязанностей, в том числе:

- высшее юридическое или экономическое/налоговое образование (желательно МГУ, МГЮА);
- опыт работы от 1 до 3 лет;
- возраст от 28 до 40 лет.

Как максимум, предпочтение будет отдаваться специалистам, имеющим дополнительное профессиональное образование по специальности «консультант по налогам и сборам», налоговым юристам, аудиторам.

Таким образом, в налоговом консультировании появляется новое направление: специализация – ТЦ, аналогично специализации по НДС, налогу на прибыль, НДФЛ и др. налогам, налоговому планированию и т.д..

Как показывает опыт работы в новых условиях ТЦ, привлечение внешних консультантов (преимущество имеют крупные консалтинговые компании) более надежно, поскольку специалисты работают в целом над проектом, поэтому риски, связанные с субъективностью решений, нивелируются участием в проекте нескольких специалистов и многоуровневым контролем за принятием окончательных решений.

При этом, экономический выигрыш от выбора формы налогового консультирования: внешнее (разовое или на постоянной основе) или внутреннее, зависит от индивидуального решения налогоплательщика и от его материальных возможностей, а также от множества других факторов и обстоятельств, в том числе обусловленных:

- количеством контролируемых сделок (например, одна, но очень сложная; большое количество однотипных контролируемых сделок);
- по сложным сделкам – анализом контролируемых сделок и выбором метода, который налогоплательщик будет обосновывать свои позиции перед налоговыми органами при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица;
- рисками, связанными с ошибками при установлении трансфертных цен при больших объемах сделок;
- внутригрупповыми сделками – предпочтение отдается независимым внешним консультантам, не находящимся в сфере влияния отдельных компаний группы (например, преимущество пользуются сотрудники международных консалтинговых фирм или международных групп компаний, где в силу законодательства зарубежных юрисдикций существует практика отслеживания внутригрупповых цен).

Основная тяжесть ложится на первый год, в котором имеет факт совершения

контролируемых сделок, поскольку 20 мая года следующего за ним, налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства), крупнейшие налогоплательщики – по месту учета в качестве и крупнейших налогоплательщиков, о факте совершения контролируемых сделок.

В случае сохранения структуры сделок, в последующем информация должна актуализироваться, обновляться, отслеживаться (затратная часть в последующие периоды существенно ниже, чем в первый год). Но при этом, необходимо учитывать, что применение на практике нового законодательства вызывает массу вопросов по применению нормативных правовых актов, связанных с реализацией прав, обязанностей и полномочий лиц, являющихся участниками отношений в области ТЦ. Только время покажет, как исполняется налогоплательщиками приказ ФНС России от 27.02.2012 № ММВ-7-13/524 по порядку заполнения Уведомления о контролируемых сделках: готовы ли налогоплательщики исполнить свою обязанность, а налоговые органы квалифицированно работать с этой информацией и документами без утечки информации, касающейся коммерческой деятельности.

Для подготовки специалистов в своей компании с нуля – более затратная часть, поскольку обучение в этой сфере не может быть краткосрочным в силу следующих обстоятельств:

- обучение не может быть ограничено посещением только одного специального обучающего семинара по ТЦ, поскольку, как правило, лекторы однодневного мероприятия нацелены на аудиторию, владеющую основами законодательства и практикой работы по этому направлению;
- стоимость этих обучающих семинаров довольно высока;
- как правило, есть вероятность, что ответ на конкретный вопрос так и не будет получен;
- доступность понимания широкого спектра вопросов в рамках ограниченного времени зависит также от подбора лекторов (либо ведущие специалисты налоговых и финансовых органов – информация «из первых уст», либо налоговые юристы, либо аудиторы и т.п., вряд ли основная масса налогоплательщиков сможет участвовать в корпоративных семинарах крупнейших налогоплательщиков);
- поскольку применение отдельных методов основывается на правилах бухгалтерского учета, законодательство по которому действует с 2013 г. и многие стандарты (ПБУ) находятся в стадии разработки (согласования, утверждения), немаловажное значение имеет практический навык и восприятие новшеств; т.д.

На период обучения есть вероятность, что необходимо будет привлечь внешних налоговых консультантов в целях профессионального суждения.

В связи с этим, создание внутреннего отдела (группы) либо специализации налогового консультанта на трансфертном ценообразовании, на первоначальном

этапе характеризуется низкой отдачей и эффективностью.

Внешнее консультирование имеет способность к быстрой адаптации к изменениям законодательства о налогах и сборах, поскольку имеет налаженный бизнес-процесс, методологические наработки (подходы) в этой области (ведь предпосылками трансфертного ценообразования была многолетняя практика работы со ст.ст. 20 и 40 НК РФ). Например, в целях сбора информации для анализа уровня цен по контролируемым сделкам поиск информации по базам различных источников осуществляется специальными созданными для этих целей программами, которые имеют преимущество накапливать и систематизировать эту информацию. Кроме того, внешние консультанты имеют доступ к множеству информационных источников, в т.ч. и зарубежным, и органам государственной статистики.

Что касается налоговых проверок, то следует отметить следующее.

Проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами будет осуществлять ФНС России на основании уведомлений о контролируемых сделках с правом проведения мероприятий налогового контроля, установленными ст.ст. 95 и 97 НК РФ, также правом истребования документов (информации) в соответствии со ст.ст. 93 и 93.1 НК РФ. При этом порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах имеет свои особенности, которые отражены в главе 14.5 «Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами», но общим является то, что – на стадии проведения проверок, рассмотрения их результатов, апелляционного обжалования и судебных разбирательствах на полном законном основании интересы налогоплательщика может представлять его законный или уполномоченный представитель.

В связи с этим, значение налоговых консультантов, выступающих в роли представителя налогоплательщика, в ТЦ не подлежит сомнению.

Таким образом, становление и формирование нового направления налогового консультирования в сфере ТЦ предопределяет пересмотр и разработку программ обучающего процесса с учетом особенностей этой сферы деятельности на научной основе.

Подводя итог вышеизложенному, 5-ти образовательным учреждениям, занимающимся подготовкой кадров для налоговой службы РФ (Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Финансовый университет при Правительстве РФ, Высшая школа экономики, Московский налоговый институт, Российский новый университет), необходимо рекомендовать срочно откорректировать до 1 сентября 2013 г. учебные планы магистратуры, специалитета и бакалавриата по специальностям, направлениям и профилям подготовки в сфере налогов и налогообложения с учетом изменения законодательства по вопросам трансфертного ценообразования.

Автор: Сулейманов Д.Н., первый проректор Московского налогового института, кандидат экономических наук, профессор кафедры "Экономика и управления финансами", эксперт Конкурсной комиссии для проведения конкурса на замещение вакантных должностей федеральной государственной гражданской службы, Аттестационной комиссии и Комиссии по соблюдению требований к служебному поведению федеральных государственных гражданских служащих Центрального аппарата Федеральной налоговой службы России, член Рабочей группы по выработке единых подходов к реализации механизмов саморегулирования в сфере налогового консультирования ФНС России