Финансовый контроль над трансфертными ценами

Ю.Н. Завьялова,
старший юрист
юридической компании
«Пепеляев, Гольцблат
и партнеры»

И.В. Хаменушко,
к.ю.н., партнер
юридической компании
«Пепеляев, Гольцблат
и партнеры»

1. Трансфертное ценообразование: понятие, причины возникновения

Актуальность вопроса о финансовом контроле в области трансфертного ценообразования объясняется фискальным значением этого направления контрольной деятельности. Проверяя соответствие цен товаров определенному среднерыночному уровню, налоговые органы преследуют цель выявления заниженных или завышенных цен, используемых налогоплательщиками для снижения налоговых выплат.

Следует помнить, что в отсутствие четких законодательных правил данное направление контрольной деятельности государства может существенно влиять на инвестиционный климат в стране, так как ни одна организация, ведущая предпринимательскую деятельность, не может с уверенностью утверждать, что ее цены не будут оспорены налоговыми органами.

До настоящего времени в теории налогового права отсутствует единое понимание того, какие цены являются трансфертными.

Следует различать:

а) трансфертные цены в широком смысле — это любые «необычные», «подозрительные» цены, подлежащие налоговому контролю (ст. 40 НК РФ), в отношении которых есть основания полагать, что их величина определена сторонами сделки не рыночным путем, не для достижения коммерческой цели, а исключительно для снижения налоговой нагрузки;

б) трансфертные цены в узком смысле — цены, используемые внутри групп компаний, между взаимозависимыми лицами. В этом смысле трансфертные цены — объективное следствие усложнения системы хозяйственных связей, а не продукт налогового планирования. Поскольку группы компаний могут использовать такие цены для налоговой экономии, для целей налогообложения контролируется соответствие применяемых цен рыночному уровню.

Причины возникновения трансфертных цен:

! международное структурирование бизнеса;

! функциональное структурирование бизнеса;

! стремление к снижению налогового бремени в отношении группы компаний (налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов).

2. Методы финансового контроля над трансфертными ценами

Финансовый контроль в данной сфере налоговых отношений реализован во всех трех известных формах[1]:

1) предварительный контроль (предварительное раскрытие налогоплательщиком информации, получение от налогового органа решения о налоговых последствиях предстоящей сделки);

2) текущий контроль (внутрихозяйственный, представляет собой мониторинг цен и их при-

[1] *Подробнее см.: Жестков С.В.* Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий). М.: Академический правовой университет, 2002. С. 112; *Бурцева А.М.* Методы трансфертного ценообразования: международный опыт // Российский налоговый курьер. 2004. № 1-2. Январь-февраль. См. также: Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию 1995 г.

ведение к рыночному уровню для целей определения налоговых обязательств);

3) последующий контроль — проверка налоговым органом соответствия трансфертных цен уровню рыночных цен.

Оговоримся, что в РФ предварительный контроль над трансфертными ценами не предусмотрен, текущий — не обязателен, и практически применяется только последующий контроль. Тем самым негативные следствия трансфертного ценообразования не пресекаются, и контроль сводится к избирательному воздействию на отдельных налогоплательщиков с плохо скрываемой целью пополнить бюджет, а не обеспечить законность.

В мировой практике известны два базовых принципа учета трансфертного ценообразования для определения налогооблагаемой прибыли:

а) метод «вытянутой руки» (Arm`s length method) в следующих модификациях:

! метод сопоставимой контролируемой цены;

! метод цены последующей реализации;

! метод «издержки плюс», затратный.

б) метод анализа прибыли:

! метод распределения прибыли группы компаний;

! метод чистой прибыли.

3. Правовые проблемы контроля над трансфертными ценами в РФ

3.1. Асимметричные правила

Методы учета трансфертного ценообразования по российскому законодательству — разновидности метода «вытянутой руки». Они в целом позволяют налоговым органам:

! пересмотреть цену реализации, примененную налогоплательщиком, начислить дополнительные суммы налога на прибыль и НДС, а также пеню;

! пересмотреть цену покупки, примененную налогоплательщиком, уменьшить сумму расходов и вычетов, начислить дополнительные суммы налога на прибыль и НДС, а также пеню.

Очевидно, что результат применения правил ст. 40 НК РФ асимметричен: например, начисление дополнительной выручки продавцу не повлечет увеличения расходов, признаваемых для целей налогообложения, у покупателя.

Тем самым налог, по сути, будет исчислен дважды, утратит свое экономическое основание. Взыскание недоимки перерастает в наказание (дополнительное обременение) за использование нерыночных цен.

Однако попытки признания неконституционными положений ст. 40 НК РФ успеха не имели, как следует из Определения Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации», и Определения Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации».

3.2. Сделки в отношении любого предмета

По мнению налоговых органов, правила ст. 40 НК РФ позволяют пересчитать налоговый результат сделки, направленной не только на реализацию товаров, работ и услуг, но и на передачу результатов интеллектуальной деятельности, совершение банковских операций и др.

Единообразной практики по данному вопросу нет. Известна судебная практика, признающая незаконность применения ст. 40 НК РФ в отношении некоторых видов сделок.

Например, показателен пример из арбитражной практики, когда суды признавали[2], что положения ст. 40 НК РФ, предоставляющие налоговым органам полномочия осуществлять контроль за правильностью применения цен на товары (работы, услуги), не применимы при определении размеров процентной ставки по договорам банковского вклада, поскольку в данном случае проценты

[2] Постановление ФАС ЗСО от 22 10. 2001 г. № Ф04/3218-1061/А45-2001; постановление ФАС ЗСО от 17.10.2001 г. № Ф04/3220-1062/А45-2001; постановление ФАС ВСО от 15.07.2003 г. № А33-13698/02-С3н-Ф02-2083/03-С1; постановление ФАС ЗСО от 04.02.2004 г. № Ф04/534-81/А45-2004.

не являются стоимостью данного вида банковских услуг.

Более того, суды указывали[3], что банковские операции не отнесены к услугам в смысле ст. 38 НК РФ, в частности, банк не оказывает возмездной услуги, поскольку банк не получает плату по договору банковского вклада, а выплачивает физическому лицу проценты, которые как расходы банка включаются в себестоимость банковских услуг. Кроме того, согласно п.1 ч. 3 ст. 39 НК РФ, осуществление операций, связанных с обращением российской и иностранной валюты, не признается реализацией товаров, работ, услуг.

В то же время суды отмечают, что банковская деятельность представляет собой разновидность услуг, поскольку ее результаты реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Операции по предоставлению кредитов, с которыми у банков связано получение дохода, являются услугами в рамках кредитования. Предоставляя кредит, банк получает проценты, которые являются стоимостью оказанной услуги[4].

Таким образом, то, что действующая редакция ст. 40 НК РФ применима в настоящее время к определению для целей налогообложения именно цен на товары, работы или услуги, подтверждается многочисленными примерами из арбитражной практики.

Между тем предлагаемым к рассмотрению в Государственной Думе Федерального собрания РФ проектом федерального закона «О внесении изменений в статьи 20 и 40 части первой Налогового кодекса РФ» власти попытались внести соответствующие коррективы, которые позволили бы распространить ст. 40 НК РФ на большее число правовых ситуаций. Так, предлагается все правила, предусмотренные данной статьей, распространить на цены в сделках, предметом которых являются имущественные права, информация, интеллектуальная собственность, а также на тарифы, ставки, расценки, наценки.

Не затрагивая вопросы реальной возможности применения принципов и положений новой редакции к конкретной ситуации по сделке, например, с имущественными правами, отметим лишь, что это — право законодателя устанавливать соответствующее правовое регулирование в порядке, предусмотренном законом. Статья 2 указывает на порядок вступления в силу и применения, а именно: по истечении одного месяца со дня его официального опубликования по сделкам, совершенным со дня вступления его в силу.

В то же время, как полагают авторы, законопроект содержит в себе ловушку для налогоплательщиков.

Статья 2 сформулирована таким образом[5], что позволит налоговым органам при проведении мероприятий налогового контроля по проверке деятельности налогоплательщика за налоговые периоды до вступления предлагаемой редакции закона в силу проверять соответствие цен рыночному уровню и не только в отношении товаров, работ и услуг, но и имущественных прав, информации, интеллектуальной собственности. В свою очередь, действующая редакция ст. 20 и 40 НК РФ, положения которой должны применяться при оценке правомерности деятельности налогоплательщика в области ценообразования для целей налогообложения в указанные периоды, не распространяет свое действие на дополнительно перечисленные объекты.

Такие поправки существенно ухудшат положения налогоплательщика, поскольку создадут органам налогового контроля дополнительные механизмы начисления недоимки, пени и не исключено, что штрафов. В настоящее время налогоплательщик, осуществляющий хозяйственную деятельность, руководствуется в целом положениями ст. 20 и 40 НК РФ применительно к ценам по сделке, где объектом являются товары, работы и услуги[6].

По мнению авторов, такое положение неконституционно и не должно быть принято, поскольку придает закону, ухудшающему положение налогоплательщика, обратную силу.

В ст. 57 Конституции РФ и в п. 2 ст. 5 НК РФ установлен запрет на ухудшение положения налогоплательщика путем придания закону обратной силы. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 07.02.2002 г. № 37-О, налогоплательщик вправе защитить свои права, если он полагает, что изменившееся налоговое законодательство создает менее благоприятные условия по сравнению с ранее установленными.

[3] Постановление ФАС ЗСО от 21.01.2002 г. № Ф04/233-1349/А27-2001.

[4] Постановление ФАС ПО от 11.04.2001 г. № А57-9349/00-17; постановление ФАС ПО от 26.04.2001 г. № А57-11011/00-24, постановление ДО от 05.02.2003 г. № Ф03-А49/02-2/2985.

[5] «Применительно к сделкам, предметом которых являлись товары (работы, услуги, имущественные права, информация, интеллектуальная собственность), совершенным до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, применяются положения статей 20 и 40, действующие до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.»

[6] С учетом особенностей, установленных соответствующими главами о налогах части второй НК РФ.

3.3. Взаимозависимость

Проверка соответствия примененных налогоплательщиком цен рыночному уровню цен проводится исключительно в случаях, перечисленных в п. 2 ст. 40 НК РФ (п. 13 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

В свою очередь, такое основание контроля, как взаимозависимость, может применяться налоговыми органами достаточно широко: перечень случаев взаимозависимости в п. 1 ст. 20 НК РФ не исчерпывающий.

В то же время, как следует из п. 2 ст. 20 НК РФ, суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным статьей 20 НК РФ, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Следует обратить внимание на то, что наличие взаимозависимости в иных ситуациях, не перечисленных в статье, может устанавливаться только судом, а не налоговым органом. Однако это не означает, что проверка налоговым органом применения цен может быть осуществлена только после признания судом факта взаимозависимости лиц по заявлению налогового органа.

Указанная позиция закреплена в Информационном письме ВАС РФ № 71. Высший Арбитражный Суд РФ отметил, что установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечисленные в п. 1 ст. 20 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пени.

На практике с таким вопросом в судебное заседание сам налоговый орган не выходит, а выносит решение в отношении налогоплательщика о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, используя в его основе выявленные (с точки зрения проверяющих) факты взаимозависимости, для чего свою позицию о взаимозависимости формулирует и создает доказательственную базу уже на стадии налоговой проверки.

Следует обратить внимание на то, что оспаривание налоговым органом цены сделок для целей налогообложения в ситуации, когда не усматривается ни один из признаков взаимозависимости лиц (ст. 20 НК РФ), не влечет недействительности решения о доначислении налога и пени.

В отношении судебного установления факта взаимозависимости в целях применения ст. 40 НК РФ Конституционный Суд РФ в Определении № 441-0 от 04.12.2003 г. отметил, что право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах и отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров.

Таким образом, Конституционный Суд РФ считает, что в целях налогообложения основаниями признания лиц взаимозависимыми являются основания, указанные также и в неналоговых законах, т.е. сузил круг фактических обстоятельств, служащих основанием для признания в налоговых целях лиц взаимозависимыми, до формальных, т.е. тех, которые урегулированы правом.

В частности, определения взаимозависимых лиц, которыми являются, в том числе аффилированные лица и, как указал Конституционный Суд РФ, лица, заинтересованные в совершении сделок, содержатся:

- в п. 1 ст. 81 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- в п. 1 ст. 45 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»;
- в абз. 2 п. 5 ст. 12 Федерального закона от 08.12.2003 г. № 165-ФЗ «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров»;
- в ст. 4 Закона РСФСР от 22.03.1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках».
- в подпункте «г» п. 1 ст. 19 Закона Российской Федерации от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе».

Однако Конституционный Суд РФ указал, что суды вправе определять рыночную цену товаров хотя и не произвольно, однако учитывая любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки.

Внесенным на рассмотрение в Государственную Думу новым законопроектом о внесении соответствующих поправок в ст. 20 и 40 НК РФ предлагается расширить перечень тех формальных ситуаций, когда лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

В целом авторы полагают, что ситуация в итоге существенно не изменится: положения п. 2 ст. 20 НК РФ в действующей редакции и так содержат в себе потенциальную возможность не ограничиваться судам установленным НК РФ перечнем оснований признания взаимозависимости в отношениях по сделке.

Полагаем, что позиция Конституционного Суда РФ в отношении того, что такие основания, тем не менее, должны быть закреплены в законах (неналоговых) останется в силе, в том числе и в практике применения ст. 20 НК РФ в ее предлагаемой редакции (если она будет принята). Конституционный Суд, рассматривая конституционность положений статьи 40 НК РФ, указал, что в силу конституционного принципа верховенства закона и вытекающего из него принципа основанности на законе деятельности органов исполнительной власти налоговые органы нуждаются в законодательной основе для своей деятельности. Именно связанностью налоговых органов законом объясняется стремление законодателя к детальному урегулированию соответствующих положений. Однако, поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации их, в частности, как абстрактно сформулированных норм-принципов определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения. В связи с этим Конституционный Суд не усмотрел неконституционности в положениях ст. 40 НК РФ, несмотря на то, что налогоплательщик указал, что оспариваемые нормы являются неопределенными, когда доначисление налогов, взыскание пени и штрафов зависит не от определенного законом перечня конкретных ограничений прав, а от усмотрения судебных органов.

Конституционный Суд РФ высказался таким образом, что нормы ст. 40 НК РФ, а также ст. 20 НК РФ, находящейся в системной связи с п. 12 ст. 40 НК РФ, по характеру и значению таковы, что изначально не могут быть детализированы в силу неограниченного числа конкретных правовых ситуаций, которые они регулируют. Подтверждением тому является и общий принцип применения ст. 20 НК РФ, закрепленный в п. 1: «взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц…»

Причины попытки в новой редакции ст. 20 НК РФ детализировать случаи взаимной зависимости, в частности, практикующим юристам пока не понятны. В предлагаемой редакции п. 1 ст. 20 НК РФ также сформулирована аналогичная общая норма-принцип, которая должна лежать в основе применения всей статьи. Например, работник и работодатель могут быть признаны взаимозависимыми, только если отношения между ними намеренно приводят к искусственному занижению налоговой базы и соответствующим налоговым последствиям.

Детализация формальных оснований взаимозависимости могла бы быть объяснимой с точки зрения защиты фискальных интересов государства, если бы, например, в настоящее время предусматривался разный режим взыскания налогов с организации по результатам вынесенного решения о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Так, при наличии оснований взаимозависимости, прямо перечисленных в ст. 20 НК РФ, налоговый орган мог бы производить взыскание налога в бесспорном порядке, а при отсутствии таких оснований — решать в судебном порядке[7]. Тогда такое расширение было бы объяснимо.

В настоящее время такой нормы нет. Налоговый орган выносит решение о доначислении недоимки и пени и проводит процедуру списания в бесспорном порядке, основываясь в своих решениях как на формально перечисленных основаниях признания взаимозависимости, так и иных, которые, по мнению проверяющих, оказали влияние на условия и экономические результаты деятельности. Суд, исследуя позицию налогового органа, также проверяет ее на соответствие общему принципу установления взаимозависимости, а также принимает во внимание конкретные обстоятельства и фактически сложившиеся отношения между участниками сделки.

Как справедливо отмечают в некоторых СМИ, поправки несут в себе не улучшение ситуации с трансфертным ценообразованием, а ее усложнение.

[7] Как, например, существует п. 1 ст. 45 НК РФ, согласно которому «взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами; на юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика».

3.4. Информация

В основу решения налогового органа и (или) суда должна быть положена официальная информация о рыночных ценах (п. 11 ст. 40 НК РФ).

Проблема состоит в том, что таких источников, по сути дела, нет. Поскольку п. 11 ст. 40 НК РФ не дает разъяснения относительно того, что следует понимать под «официальным источником информации о рыночных ценах», сложилась сложная и противоречивая арбитражная практика, что создает определенные трудности еще на стадии формирования организацией своей ценовой политики, направленной на минимизацию налоговых рисков.

Судебная практика отличается разнообразием. Приведем примеры (см. табл. 1 и 2).

Таблица 1. **Источники, не являющиеся официальной информацией о рыночных ценах**

Данные Государственного комитета по статистике, сведения органов исполнительной власти	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.04.2001 г. по делу № А26-4221/00-02-04/242, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.01.2003 г. по делу № Ф04/361-728/А75-2003, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 03.09.2003 г. по делу № Ф04/4433-1419/А27-2003
Акты неуполномоченных государственных и муниципальных органов: Государственного комитета по управлению государственным имуществом, распоряжения главы муниципального образования, таможенных органов	Постановления ФАС Московского округа от 11.04.2001 г. по делу № КА-А40/1396-01, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.02.2003 г. по делу № Ф04/690-125/А27-2003 г. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.03.2003 г. по делу № А33-12819/01-СЗа-Ф02-533/02-С1, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 03.09.2001 г. по делу № Ф04/2566-772/А27-2001
Коммерческие организации, заключившие сделки с аналогичными товарами, другие налогоплательщики, реализующие аналогичные товары	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.07.2001 г. по делу № А56-5147/01; Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 12.11.2001 г. по делу № А26-2883/01-02-07/111
Торгово-промышленная палата РФ	Постановления ФАС Северо-Западного округа от 13.05.2002 г. по делу № А56-859/02, от 12.08.2002 г. по делу № А56-858/02
Информация о ценах предложений из газеты «Из рук в руки»	Постановление ФАС Московского округа от 04.12.2002 г. по делу № КА-А40/7832-02
Бюллетень иностранной коммерческой информации (БИКИ)	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.01.2003 г. по делу № Ф04/357-1641/А27-2002
Среднестатистические данные органов статистики	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 01.04.2002 г. по делу № А13-5339/01-15, Постановление ФАС Московского округа от 09.07.2001 г. по делу № КА-А40/3370-01
В качестве рыночной цены не может рассматриваться средняя цена реализации услуг налогоплательщика	Пункты 4 и 5 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ (Инф. письмо Президиума ВАС РФ № 71 от 17.03.2003 г.)

Авторы полагают, что согласно общему подходу судов в качестве источника официальной информации может быть признан любой источник, если предлагаемые в нем данные о рыночных ценах определены исходя из общих принципов определения цены товаров, работ и услуг для целей налогообложения, описанных в ст. 40 НК РФ.

При этом, как следует из п. 4, 5 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации», определенность имеется в отношении собственных цен налогоплательщика по сделкам с независимыми контрагентами: использовать информацию об этих ценах в качестве доказательства уровня рыночных цен нельзя.

Кроме того, информация должна относиться к разумным сопоставимым условиям сделок. Зачастую налогоплательщик успешно защищает свою позицию в суде, ссылаясь на несопоставимость экономических условий своих сделок со сделками, цены по которым налоговый орган считает рыночными. Так, например, цены внешнего рынка не могут сравниваться с ценами внутреннего рынка (по большому счету, отсутствие законодательного определения рынка — самостоятельная проблема российских правил трансфертного ценообразования). Вот как арбитражная практика рассматривает правила расчета рыночной цены (см. табл. 3).

Таблица 2. **Источники официальной информации о рыночных ценах**

Официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к местонахождению (местожительству) продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже либо при реализации (приобретении) на другой бирже — информация о биржевых котировках, состоявшихся сделках на этой другой бирже	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.06.2003 г. по делу № А05-15248/02-879/22; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.08.2002 г. по делу № А56-858/02
Информация государственных органов по статистике, органов, регулирующих ценообразование, торговых инспекциях и иных уполномоченных органов, расположенных на соответствующей территории	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 07.06.2000 г. по делу № Ф04/1412-250/А75-2000; Постановление ФАС Поволжского округа от 31.01.2002 г. по делу № А12-5428/01-С21; Постановление ФАС Центрального округа от 16.01.2004 г. № А54-2185/03-С11
Информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации	Постановление ФАС Уральского округа от 30.07.2002 г. по делу № Ф09-1563/02-АК
В случае представления налогоплательщиком в обоснование цены сделки отчета независимого оценщика, содержащего подробное описание процедуры и методов оценки рыночной стоимости конкретного товара, и непредставления налоговым органом сведений из официальных источников информации, опровергающих данные указанного отчета	Постановление ФАС Московского округа от 19.08.2002 г. по делу № КА-А40/5310-02
Данные маркетингового исследования (определение рыночной цены независимой оценочной компанией, действующей на основании и в соответствии с выданной в установленном законом порядке лицензии на осуществление оценочной деятельности, не свидетельствует о нарушении требований ст. 40 НК РФ)	Постановление ФАС Московского округа от 17.10.2001 г. по делу № КА-А40/5888-01; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.07.2000 г. по делу 32199; Постановление ФАС Московского округа от 18.06.1998 г. по делу № КА-А41/1233-98; Постановление ФАС Московского округа О от 19.08.2002 г. по делу № КА-А40/5310-02

3.5. Рынок

Применение правил контроля над трансфертными ценами требует сравнения цен, образовавшихся во внерыночных условиях, с ценами открытого рынка. Нормативное определение рынка в ст. 40 НК РФ дано следующим образом: «Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории».

При этом проведенный анализ сформировавшейся арбитражной практики говорит лишь о том, что норма, дающая определение рынка, практически не применяется ни налогоплательщиками, ни налоговыми органами, ни судами.

Но при этом авторы считают, что ее значение существенно, поскольку несет в себе разумные цели. Например, сегодня зачастую споры вызывает даже такой элементарный вопрос, как сравнение цен внутреннего и внешнего рынка. Например, два порта, расположенные в непосредственной близости, — украинский и российский, оказывают сходные портовые услуги, но по разным ценам, что позволяет налоговым органам предъявлять претензии, ссылаясь на цены украинского порта как на якобы рыночные.

Необходимость изначального определения рынка объективна. Поскольку условия внутреннего и внешнего рынков, а следовательно, и условия внутренних и экспортных сделок, как справедливо отметил ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 22.10.2001 г. по делу № Ф04/3210-335/А81-2001, не сопоставимы.

Представляется, что цены внешнего рынка не могут сравниваться с ценами внутреннего рынка, но остается вопрос региональных особенностей ценообразования.

В отсутствие стандартизированного подхода сумма налоговых выплат, которые могут быть начислены налогоплательщику, зависит от усмотрения налоговых органов и судов, т.е. не поддается ни прогнозу, ни предвидению. В новой редакции ст. 40 попытались уйти от определения рынка: положения новой редакции не содержат его определения.

Таблица 3. **Правила расчета рыночной цены**

Объективный расчет рыночной цены невозможен, если проводить сравнение только с одной организацией	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.06.2001 г. по делу № Ф04/1607-155/А81-2001
Расчет рыночной стоимости только по пяти предприятиям при фактически гораздо большем количестве организаций, осуществляющих такой же вид деятельности, не может отражать подлинной картины цены, сложившейся в регионе	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.02.2002 г. по делу № А10-2210/01-Ф02-136/02-С1
Нельзя определять рыночную цену по ценам муниципального предприятия, продукция которого имеет более высокие цены, не учитывая цены других предприятий региона, производящих и реализующих идентичную (однородную) продукцию	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 04.06.2001 г. по делу № Ф04/1607-155/А81-2001
Цена приобретения товара не является рыночной, поскольку касается сделки между налогоплательщиком и поставщиком товара и не может автоматически (без соблюдения требований ст. 40 НК РФ) рассматриваться как рыночная в целях налогообложения при иных правоотношениях (безвозмездная передача товара), не касающихся названной сделки (купли-продажи)	Постановление ФАС Московского округа от 15.07.2003 г. № КА-А40/4710-03
Использование показателя себестоимости услуг нельзя признать использованием рыночных цен	Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 г. № 71; Постановление ФАС Поволжского округа от 20.01.2004 г. по делу № А57-11144/02-16
Невозможность использования информационного метода определения рыночной цены товара не доказывается письмом только органа статистики. Налоговый орган должен был представить информацию о рыночной цене товара, полученную от иного органа, располагающего подобными сведениями, либо доказать отсутствие такой возможности	Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.02.2004 г. № А79-4023/2003-СК1-4066
Пункты 3 и 4 ст. 40 НК РФ требует, чтобы результаты спорных сделок оценивались исходя из рыночной цены, а не из средней цены. Если установлено отсутствие на соответствующем рынке товаров сделок по идентичным товарам, а также невозможность определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены, возможно применение иных методов определения рыночной цены — метода цены последующей реализации и затратного метода	Постановление Президиума ВАС РФ от 19.11.2002 г. № 1369/01; Постановление ФАС Центрального округа от 31.10.2003 г. по делу № А64-3959/02-17; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 24.12.2003 г. по делу № Ф03-А49/03-2/315; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.02.2003 г. № А33-6187/02-Сза-Ф02-3998/02-С1; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 11.01.2001 г. по делу № Ф08-3887/2000-113А

3.6. Штраф

Действующая норма п. 1 ст. 40 НК РФ содержит ловушку для налогоплательщика. Исчисляя сумму налогов на основании фактических цен, налогоплательщик действует правомерно, так как цена считается рыночной, пока по результатам проверки не установлено иное. В отличие от зарубежного законодательства НК РФ не предписывает налогоплательщику пересчитывать трансфертные цены для целей исчисления налоговых выплат. Даже произведя такое действие добровольно, налогоплательщик не застрахован от неприятностей, если налоговый орган использует другой источник информации или иначе определит рынок товара.

При этом налогоплательщик рискует суммой недоимки и пени, которые будут уплачены в случае, если примененная цена будет признана не соответствующей уровню рыночных цен.

По мнению налоговых органов, по результатам проверки цен необходимо применять штраф по ст. 122 НК РФ. По мнению авторов, с таким подходом нельзя согласиться, так как специальная норма (п. 3 ст. 40 НК РФ) наделяет налоговый орган правом вынести только решение о взыскании недоимки и пени.

Такая позиция была высказана также в ряде постановлений арбитражных судов[8]. Суды разделили такую точку зрения, что наличие оснований для применения ст. 40 НК РФ и доначисление сумм налога и пени, не влечет за собой бесспорное право на применение налоговых санкций при осуществлении налогового контроля в порядке ст. 40 НК РФ.

[8] Постановление ФАС Дальневосточного округа от 30.08.2004 г. по делу № Ф03-А51/04-2/2073, Постановление ФАС Уральского округа от 15.07.2004 г. по делу № Ф09-2757/04-АК.

Показателен пример, когда ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 18.04.2002 г. по делу № А42-3803/01-26-57/02 высказался следующим образом: «налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени... Основания для начисления в таком случае штрафов в статье 40 НК РФ не приведены, отсылки к другим нормам Кодекса в части привлечения налогоплательщика к ответственности в названной статье не содержатся».

Следует обратить внимание на то, что в вышеуказанном законопроекте предприняли попытку исключить случаи такого толкования положений ст. 40 НК РФ, специально указав, что «налоговый орган вправе... вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за неуплату (неполную уплату) налога...»

Но важно отметить, что ни действующая редакция ст. 40 НК РФ, ни предлагаемые поправки попрежнему не требуют обязательного пересчета цен по сделкам, исходя из оценки результатов такой сделки на основе рыночных цен или регулируемых цен. В связи с этим представляется непоследовательным установление штрафа за деяние, которое по сути не является правонарушением (если не будет доказано наличие вины в совершении неправильного исчисления налога, как того требует ст. 106 НК РФ. Ведь неуплата налога сама по себе не является достаточным доказательством наличия состава налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ).

4. Трансфертное ценообразование и внутрихозяйственный контроль

В настоящее время основной путь сокращения риска конфликта между налоговыми органами и подконтрольными им субъектами — это выделение в системе внутрихозяйственного контроля организаций (самостоятельных юридических лиц, а также групп компаний) особого направления — мониторинга применяемых цен. Это позволит самостоятельно выявлять цены, существенно (на 20 % и более) отклоняющиеся от рыночных, после чего организация сможет выбрать решение:

- ! о пересчете налоговых обязательств исходя из рыночных цен;
- ! о дополнительном обосновании экономической целесообразности фактической цены сделки.

Этот путь сопряжен с определенными проблемами:

1) практическая проблема состоит в том, что в силу неопределенности норм ст. 40 НК РФ риск конфликта с налоговыми органами не исключается полностью ни одним из решений (оспорено может быть как соответствие фактической цены рыночному уровню, так и выбранный налогоплательщиком ориентир рыночного уровня цен);
2) правовая проблема состоит в переложении на налогоплательщика бремени доказывания в спорах, связанных с трансфертным ценообразованием.

Есть и иные пути, которые наряду с внутрихозяйственным контролем снижают степень неопределенности в отношениях между контролирующими органами и подконтрольными субъектами:

Внутренняя документация:

- ! приказы о маркетинговой политике;
- ! приказы руководства внутри группы о правилах калькуляции цен на услуги и товары, реализуемые внутри группы;
- ! подробные правила калькуляции цен с учетом условий, отклоняющихся от обычных экономических условий.

Независимая оценка:

- ! результаты маркетинговых исследований независимых специализированных фирм;
- ! заключения оценщиков.

В целом понимание того, что налогоплательщик должен и в настоящее время постараться обосновать применяемые цены, нашло свое отражение в законопроекте.

Предлагаемая редакция сформулирована следующим образом:

> *«Для подтверждения соответствия цен товаров (работ, услуг), примененных в сделках, ... уровню регулируемых и рыночных цен налогоплательщики представляют налоговому органу документы (документ), составленные в произвольной форме... и содержащие следующие сведения:*

1) о деятельности налогоплательщика, связанной с контролируемой сделкой;

2) описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание условий и сроков осуществления платежей по этой сделке;

3) об используемых налогоплательщиком, являющимся стороной контролируемой сделки, активах, о функциях, выполняемых им, о принимаемых им рисках, связанных с этой контролируемой сделкой;

4) описание методов, источников информации и других данных, которые использовались при определении цены товара (работы, услуги), примененной сторонами контролируемой сделки;

5) расчет доходов (прибыли) организации, полученных в результате совершения контролируемой сделки;

6) описание альтернативных методов определения цены товара (работы, услуги) и доходов (прибыли), которые могли быть использованы, но не использовались организацией, а также обоснование неиспользования этих методов;

7) об экономической выгоде, получаемой налогоплательщиком по контролируемой сделке в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и других исключительных прав (при наличии соответствующих обстоятельств);

8) о рыночной стратегии налогоплательщика, если эта рыночная стратегия оказала влияние на цену товара (работы, услуги), примененную в контролируемой сделке;

9) о прочих экономических и юридических факторах, которые оказали влияние на цену товара (работы, услуги), примененную в контролируемой сделке (при наличии соответствующих обстоятельств».

В заключение хотелось бы отметить следующее.

Правила ст. 20 и 40 НК РФ носят процедурный характер: как определяется уровень рыночных цен по совершенным налогоплательщиком сделкам в целях налогообложения. Вносимые в указанные статьи поправки будут применяться с того момента, когда они вступят в законную силу, и к тем сделкам, которые будут совершены после вступления их в силу. В то же время правила, предусмотренные указанными статьями в действующей редакции, а также практика их применения не потеряют своей актуальности для налогоплательщиков по крайней мере еще три года: оценка правомерности действий налогоплательщика по определению цен для налогообложения должна основываться на том правовом регулировании, которое существовало в период его действия. И это справедливо.

В настоящей статье авторы постарались осветить наиболее интересные и острые вопросы практики применения ст. 20 и 40 НК РФ, в том числе через призму предлагаемых нововведений. □

Редакция приносит извинения за допущенные неточности в предыдущем номере журнала (см.: Конопляник А. Договор к Энергетической Хартии: механизмы разрешения споров // Нефть, Газ и Право. 2005. № 1):

(1)	с. 37 (последний столбец табл. 1, для Латвии):	вместо	"16.12.3003" следует читать "16.12.2003";
(2)	с. 37 в скобках в конце последнего предложения:	вместо	"(против Киргизии, Молдавии, Монголии)" следует читать "(против Киргизии, Болгарии, Монголии)".