

УДК 332

Восканян Роза Оганесовна

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового менеджмента,
Российский экономический университет имени Г.В. Плеханов
voskanian.ro@rea.ru

Чухненко Вячеслав Владимирович

кандидат юридических наук, доцент кафедры гражданского и
предпринимательского права,
Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста
России)
VVChuchnenko@gmail.com

Roza O. Voskanian

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of
Financial Management Plekhanov Russian University of Economics
voskanian.ro@rea.ru

Vjacheslav V. Chuhnenko

Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor
of Civil and business law All-Russian State University of Justice
VVChuchnenko@gmail.com

**ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ
ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

TRANSFER PRICING OF MUTUALLY-DEPENDENT ORGANIZATIONS

Аннотация. В статье раскрываются основные способы использования трансфертного ценообразования взаимозависимыми лицами в целях сокращения налоговых отчислений в бюджет государства, в т.ч. посредством искусственного дробления бизнеса и использования нематериальных активов. Предлагается трактовка понятия «трансфертная цена», проводится анализ действующего нормативно-правового регулирования данного вопроса в России. Авторами подчеркивается масштаб экономического урона, наносимого как на государственном, так и на международном уровне. Рекомендуется повысить внимание контрольных органов в отношении организаций, замеченных в трансфертном ценообразовании и сократить количество проверок для организаций, не замешанных в преступных деяниях.

Ключевые слова: налоги, налоговая оптимизация, трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, мошенничество, бенефициар.

Abstract. Attention is drawn to the main ways of using transfer pricing by related parties to reduce tax deductions to the state budget, including through artificial fragmentation of business and the use of intangible assets. An interpretation of the concept of “transfer price” is proposed, an analysis of the current legal regulation of this issue in Russia is carried out. The authors

emphasise the scale of economic damage inflicted on both the state and international levels. Recommendations are given to increase the attention to control bodies concerning organisations seen in transfer pricing and to reduce the number of checks for organisations not involved in criminal acts.

Keywords: *taxes, tax optimization, transfer pricing, interdependent parties, fraud, beneficiary.*

Глобализация второй половины XX в. стала основной причиной появления коммерческих организаций, осуществляющих свою деятельность на территории разных государств и являющихся при этом взаимозависимыми. В условиях расширения хозяйственных связей, межфирменной кооперации и открытости экономических систем, возрастающей конкуренции, неопределенности особое значение приобретает способность прогнозировать рыночные тенденции [1] и повышать эффективность ведения бизнеса [2], в т.ч. посредством оптимизации налоговых выплат.

Согласно действующему российскому налоговому законодательству, взаимозависимыми признаются организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Отметим, что в настоящий момент в законодательстве раскрываются только формы влияния организаций друг на друга через владение определенной долей в уставном капитале, однако очевидно, что организация, обладающая весомой долей участия в иной организации, может оказывать значительное влияние на принимаемые решения. Взаимозависимые лица, осуществляя влияния на экономические результаты друг друга, обладают возможностью управлять объемами налоговых выплат в бюджеты различных государств, что, безусловно, является угрозой экономической безопасности. Отмечается, что популярное утверждение о не подконтрольности международного бизнеса (ТНК, ТНБ) существенно только до той поры, пока не создает значимую угрозу национальным интересам государства [3].

Целью настоящей статьи выступает анализ действующего нормативно-правового регулирования взаимозависимых лиц и трансфертного ценообразования, а также исследование способов уменьшения налоговых выплат организаций, составляющих группу взаимозависимых лиц.

Участие в капитале иной организации посредством приобретения доли в основном нацелено на применение минимальной ставки по налогу на прибыль в отношении полученных дивидендов. Ст. 284 НК РФ в пп. 1 ч. 3 определяет, что подобное допускается при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее одного календарного года непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50 % вкладом в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

Основным способом уменьшения налоговых выплат организации выступает использование трансфертного ценообразования, посредством которого взаимозависимые лица могут оказывать влияние на финансовые результаты.

Под трансфертной ценой предлагается понимать цену актива, используемую при его купле-продаже, не соответствующую рыночному уровню.

Вопросам регулирования трансфертных цен посвящен отдельный раздел V.1 НК РФ, в котором закреплены, в частности: критерии отнесения лиц к взаимозависимым, а сделок, заключаемых ими, – к контролируемым; порядок определения рыночной цены контролируемой сделки и предоставления уведомления о контролируемых сделках и иные вопросы.

Осуществляя международную деятельность, организации продают друг другу товары по трансфертной цене, создавая видимость убыточности основной деятельности. Списывая крупные суммы на производственные затраты, организации получают низкие прибыли и формируют чистый убыток, позволяющий не выплачивать налог на прибыль организаций.

Несмотря на явный мошеннический характер данной схемы, привлечь международные организации к налоговой ответственности затруднительно. Существуют определенные сложности в определении их сущности, поскольку с точки зрения централизованного управления структура международной организации в виде головной компании, филиалов и дочерних компаний рассматривается как единое целое, однако с точки зрения учета и права следует рассматривать каждое ее подразделение вне зависимости от его значимости как отдельное юридическое лицо. Гражданское законодательство в этом вопросе построено на общем правиле о том, что учредитель юридического лица не отвечает по обязательствам созданного им юридического лица, а юридическое лицо не отвечает по обязательствам учредителя (соответствующие вопросы в отношении иностранного юридического лица будут разрешаться на основании его личного закона) (п. 3 ст. 56 ГК РФ). Вместе с тем, в некоторых случаях допускается привлечение к солидарной ответственности основного хозяйственного общества (в том числе, иностранного, но при условии соблюдения п. 4 ст. 1202 ГК РФ) по сделкам, заключенным дочерним обществом, по правилам, установленным п. 2 ст. 67.3 ГК РФ. В данном случае речь идет о реализации так называемой «доктрины снятия корпоративной вуали», что, однако, не отменяет вывод о самостоятельности этих юридических лиц. При этом представительства и филиалы не признаются самостоятельными юридическими лицами (п. 3 ст. 55 ГК РФ).

На основании этого международные организации, создавая целую сеть взаимозависимых лиц, используют международное право: соглашения об избежании двойного налогообложения (в настоящее время Российская Федерация является участницей 83 таких соглашений), соглашения о поощрении и взаимной защите капиталовложений. Кроме того, используются

отдельные аспекты национальных законодательств с целью умышленного избежания налогообложения.

Иногда государству в лице налоговых органов и в последующем судов удается пресечь подобные действия. Например, в 2017 году Верховный суд РФ поддержал позицию нижестоящих судов и налогового органа на том основании, что конечным бенефициаром по договору купли-продажи доли в уставном капитале российского юридического лица оказалась не организация, зарегистрированная на Кипре (с которым заключено двустороннее соглашение), а компания, зарегистрированная на Британских Виргинских островах, с Правительством которых у России соответствующего соглашения нет [4].

Широкое распространение получило использование трансфертного ценообразования в отношении нематериальных активов, чью справедливую стоимость на сегодняшний день оценить весьма сложно. Проблема обоснования цены на нематериальные активы позволяет взаимозависимым лицам существенно занижать получаемые прибыли. Предположим, что организация понесла существенные затраты на создание нематериального актива, однако поскольку неизвестна будущая доходность данного актива и срок окупаемости, организация продает его за бесценок взаимозависимой организации. Последняя в свою очередь осуществляет деятельность на территории налоговой юрисдикции с низкой ставкой налога на прибыль организаций, получает высокую чистую прибыль, которая, естественно, в страну создания нематериального актива уже никоим образом не поступает, а распределяется в виде дивидендов между собственниками. Таким образом, собственники разработавшей нематериальный актив организации получают высокие дивиденды из-за рубежа от взаимозависимой организации, поскольку собственники у данных организаций зачастую одни и те же.

Другим способом является искусственное дробление бизнеса. В целях снижения налогового бремени руководители организаций целенаправленно создают группы взаимозависимых лиц. Иллюстрацией служит информация, изложенная в определении Конституционного Суда Российской Федерации 2017 г.: «Общество в результате искусственного дробления бизнеса (путем создания группы взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей) получило необоснованную налоговую выгоду, выразившуюся в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость и единому налогу на вмененный доход за счет использования налогоплательщиками, входящими с ним в группу, специальных налоговых режимов» [5]. Чтобы доказать получение налогоплательщиками необоснованной выгоды, налоговые органы должны доказать то, что дробление бизнеса осуществлялось между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения, вместо исчисления и уплаты налогов по общей системе налогообложения основным участником, ведущим реальную деятельность [6, с. 27].

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о важности рассмотрения судебной властью России взаимозависимых лиц в виде единой организации. Отмечается, что законодательство Российской Федерации уже движется в направлении, чтобы признать группу взаимозависимых лиц как единое налогообязанное лицо [7, с. 39-44].

Выше мы приводили определение взаимозависимых организаций, которое нуждается в конкретизации. Так, согласно п. 1 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются лица, оказывающие вследствие особенности своих отношений влияние на условия и результаты сделок, а также на экономические результаты деятельности.

Для признания физических и юридических лиц взаимозависимыми должны быть соблюдены критерии, установленные в ст. 105.1 НК РФ. Например, взаимозависимость может быть связана с наличием у организации и физического лица определенной доли в уставном капитале юридического лица, дающей право голоса в нем; наличием у них полномочий или статуса, позволяющих управлять действиями компании; наличием родственных связей между физическими лицами.

Следует отметить, что указанные критерии могут быть использованы и при определении того, является ли сделка, совершаемая юридическими лицами, крупной. В соответствии с п. 1 ст. 78 ФЗ «Об акционерных обществах» к крупным сделкам относятся как одна сделка, так и несколько взаимосвязанных сделок. ВАС РФ в Постановлении Пленума от 16.05.2014 г. № 28 [8] к признакам взаимосвязанности сделок общества отнес преследование сторонами единой хозяйственной цели при их заключении. Иные признаки были сформированы в судебной практике в последующем: заключение договоров с одним и тем же лицом (взаимосвязанными лицами), переход имущества в конечном счете к одному лицу (группе взаимосвязанных лиц) и т.п.

При этом законодатель прямо закрепил два основания, по которым лица не могут признаваться взаимозависимыми (п.п. 4, 5 ст. 105.1 НК РФ).

Признание лиц взаимозависимыми может привести к наступлению следующих последствий:

1. Сделки между ними могут быть признаны контролируруемыми. При этом критерии такого признания зависят от статуса взаимозависимых лиц (ст. 104.14 НК РФ). Законодатель выделяет контролируемые сделки с взаимозависимыми лицами – резидентами РФ, контролируемые сделки с нерезидентами РФ, а также контролируемые сделки с резидентами офшорных зон.

2. Выгода, полученная ими, может быть признана необоснованной (ст. 54.1 НК РФ).

3. С зависимого юридического лица может быть взыскана в судебном порядке недоимка, выявленная в ходе налоговой проверки и числящаяся более трех месяцев (п. 2 ст. 45 НК РФ) и т.п.

Подводя итог вышесказанному, следует отметить, что распространение взаимозависимых лиц причиняет большой экономический урон государству.

Несвоевременное и неполное получение налоговых выплат наносит удар по выполнению плана по привлечению налоговых доходов, по формированию доходной части бюджета государства, а также по возможности государства выполнять свои финансовые обязательства.

На наш взгляд, следует проводить более жесткую политику и увеличить количество налоговых проверок в отношении организаций, уже единожды попавшихся на подобной незаконной деятельности, в то время как рекомендуется сократить количество проверок для бизнеса, который ни разу не был замешан в преступных деяниях.

Литература:

1. Ващенко Т.В. Поведенческие финансы как современный инструмент управления финансами российских компаний // Финансовый менеджмент. 2012. № 4. С. 28-33.

2. Люкшин А.М. Понятие финансовой глобализации и ее воздействие на валютный рынок России / А. М. Люкшин, В. В. Наумов // Экономика и предпринимательство. 2014. № 12 (4). С. 118-125.

3. Моряк Е.Н. Дробление бизнеса в сфере общепита и торговли // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 11. URL: <https://www.audarpress.ru/magazine/predpriyatiya-obschestvennogo-pitaniya-buhuchet-i-nalogooblozhenie/2017-11>

4. Определение Верховного суда Российской Федерации от 14.12.17 №301-КГ17-18409 по делу № А11-6602/2016 // СПС КонсультантПлюс.

5. Определение Конституционного Суда РФ от 19.12.2017 № 2824-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав частью второй статьи 389.2 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» / Конституционный Суд Российской Федерации // URL: <http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision281200.pdf>

6. Ордов К.В. Влияние финансовой глобализации на денежно-кредитную политику и конкурентоспособность компаний // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2011. № 30. С. 67-71.

7. Постановление Пленума ВАС РФ от 16.05.2014 № 28 «О некоторых вопросах, связанных с оспариванием крупных сделок и сделок с заинтересованностью» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2014. № 6.

8. Путеводитель по корпоративным спорам. Вопросы судебной практики: Крупные сделки акционерного общества. С. 97 // СПС КонсультантПлюс.

Literature:

1. Vashchenko T.V. Behavioural finance as modern instrument of management of finance of the Russian companies//Financial management. 2012. No. 4. Page 28-33.

2. Lyukshin A.M. *Concept of financial globalization and its impact on the foreign exchange market of Russia* / A.M. Lyukshin, V.V. Naumov//*Economy and business*. 2014. No. 12 (4). Page 118-125.

3. Moriak E. N. *Drobleniye of business in the sphere of a public catering and trade*//*Catering establishments: accounting and taxation*. 2017. No. 11. URL: <https://www.audar-press.ru/magazine/predpriyatiya-obschestvennogo-pitaniya-buhuchet-i-nalogooblozhenie/2017-11>

4. *Definition of the Supreme Court of the Russian Federation of 14.12.17 No. 301-KG17-18409 on case No. A11-6602/2016*//*Union of Right Forces ConsultantPlus*.

5. *Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation of 19.12.2017 No. 2824-O "About refusal in acceptance to consideration of the complaint of the citizen Buneev Sergey Petrovich to violation of his constitutional rights a part of the second Article 389.2 of the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation"* / *the Constitutional Court of the Russian Federation*//URL: <http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision281200.pdf>

6. Ordov K.V. *Impact of financial globalization on monetary policy and competitiveness of the companies*//*Financial analytics: problems and decisions*. 2011. No. 30. Page 67-71.

7. *The resolution of the Plenum of the Supreme Court of Arbitration of the Russian Federation of 16.05.2014 No. 28 "About some questions connected with contest of large deals and transactions with interest"*//*the Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation*. 2014. No. 6.

8. *Guide to corporate disputes. Questions of judicial practice: Large deals of joint-stock company*. Page 97//*Union of Right Forces ConsultantPlus*.