

УДК 336.22:330.131.7 (045)

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ СИММЕТРИЧНОЙ КОРРЕКТИРОВКИ

ВАРНАВСКИЙ АНДРЕЙ ВЛАДИМИРОВИЧ, канд. экон. наук, доцент кафедры «Налоговое консультирование» Финансового университета
E-mail: avarnavskii@gmail.com

Статья посвящена изучению эффективности механизма симметричных корректировок. В рамках исследования проанализирован действующий порядок и вносимые в него проектом закона № 714002–6 изменения. Предмет исследования – взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков в процессе применения симметричных корректировок. Цель исследования – выявление заложенного в законодательстве несовершенства взаимодействия, приводящего к возникновению источника налоговых рисков – налоговой неопределенности. Результат исследования – предложения по устранению выявленного несовершенства. В статье даются авторские определения понятий «источник налогового риска» и «причина налогового риска», «налоговые альтернативы» и «налоговая неопределенность», предлагается изменить схему взаимодействия исходя из того, что симметричная корректировка – обязательный результат налогового регулирования цен.

Ключевые слова: источник налогового риска; причина налогового риска; налоговые альтернативы; налоговая неопределенность; трансфертное ценообразование; симметричная корректировка.

Tax Risks Involved in Symmetric Adjustment

ANDREY V. VARNAVSKIY, PhD (Economics), assistant professor, the “Tax Consultancy” Chair, Financial University

The paper studies the efficiency of the mechanism of symmetric adjustments. The study analyzes the current procedure and amendments provided in the draft law № 714002-6. The subject of research is the interaction between the tax authorities and taxpayers while applying symmetric adjustments. The purpose of research is to identify the imperfections inherent in the law as they may result in tax uncertainty which is a source of tax risk. The result of research is a set of proposals on elimination of the identified imperfections. The article gives the author's definitions of such notions as “source of tax risk” and “cause of tax risk,” “alternative tax” and “tax uncertainty”. The authors propose to amend the scheme of interaction as symmetric adjustment is involved in the process of tax regulation of prices.

Keywords: source of tax risk; cause of tax risk; tax alternatives; tax uncertainty; transfer pricing; symmetric adjustment.

Результат проверки трансфертных цен – симметричная корректировка

При рассмотрении ВАС РФ дел ОАО «Нефтегазовая компания РуссНефть»¹ был применен так называемый закон сохранения налога в группе компаний, согласно которому если не доказано, что налог не уплачен там, где получена прибыль, нельзя утверждать, что дополнительно имеет место налоговая выгода. Скорее, речь идет о перераспределении финансовых потоков между компаниями, входящими в одну группу [1, с. 26]. Налоговое администрирование ценообразования направлено на противодействие использованию

трансфертных цен в сделках, совершаемых в целях уклонения от уплаты налогов [2, с. 247]. Механизм контроля трансфертного ценообразования по основным налогам также предназначен для борьбы с утечкой капитала за рубеж [3, с. 51]. Принцип, которым руководствуются многие государства, заключается в том, чтобы цены сделок с участием взаимозависимых лиц соответствовали рыночному уровню [2, с. 247]. В результате основанием для доначисления налогов при налоговом контроле трансфертного ценообразования во всем мире служит не доказательство факта возникновения «дыры» в бюджете применительно к системе сделок, а всего лишь доказанное отклонение цены одной конкретной сделки от рыночной цены [4, с. 45–49]. Таким образом, сам факт осуществления

¹ Постановления Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 № 6272/08, от 28.10.2008 № 6273/08, от 10.03.2009 № 9024/08, от 10.03.2009 № 9821/08.

сделки по трансфертной цене служит основанием для перерасчета налоговых обязательств сторон данной сделки. И если занизившая свои налоговые обязательства сторона доначисляет налог, то другая сторона сделки, которая переплатила налог, делает симметричную корректировку.

Многие авторы считают, что основной задачей симметричной корректировки является восстановление справедливости. Причем симметричные корректировки позволяют осуществлять контроль над трансфертными ценами справедливым образом, не ущемляя интересов ни одной из сторон сделки [2, с. 247], и способствуют достижению баланса публичных и частных интересов, так как в противном случае происходило бы необоснованное обогащение государства [4, с. 46].

Некоторые специалисты полагают, что при осуществлении симметричной корректировки, решается перераспределительная задача, так как она позволяет обеспечивать обратное перемещение налоговой базы и налогов из одного региона в другой, а не принуждать группу компаний уплачивать налоги в бюджеты обоих регионов [4, с. 47].

Однако функционально симметричная корректировка служит не отдельным инструментом налогового контроля цен, а представляет собой логичное завершение процедуры налогового администрирования. Иными словами, наряду с принятием решения о доначислении налога, должна ставиться задача о применении симметричной корректировки другой стороной сделки. Таким образом, симметричная корректировка — это результат налогового администрирования трансфертного ценообразования. При подобной постановке вопроса симметричная корректировка будет выступать сдерживающим фактором для налоговых органов, поскольку нет смысла пересматривать цены сделок, если поступления в бюджетную систему в целом не изменятся или не требуется перемещение налоговых поступлений из одного бюджета в другой [4, с. 48].

Риски или взаимодействие?

Снижение налоговых рисков, связанных с трансфертным ценообразованием, имеет огромное значение не только для налогоплательщиков, но и для государства, поскольку ущерб от неправомерных действий определенной группы налогоплательщиков может существенно повлиять на объем налоговых поступлений [5, с. 113].

К основными причинами возникновения риска при контроле цен по сделкам для целей налогообложения некоторые специалисты относят неопределенность и изменчивость российского налогового законодательства, а также желание налогоплательщиков минимизировать налоговые платежи, оперируя трансфертным механизмом [6, с. 88]. Фактически они рассматривают как тождественно равные понятия «неопределенность» и «желание». Однако «желание» само по себе не может быть причиной возникновения риска, если невозможно его реализовать.

В данном случае целесообразнее рассмотреть не желания, а действия, предпринятые налогоплательщиком на минимизацию налоговых платежей. Именно действия субъекта и являются причиной налогового риска, но эти действия должны быть основаны на его выборе. Причем понятия «выбор» и «действие» взаимосвязаны: действие осуществляется на основе выбора, а выбор не приводит без какой-либо активности к возникновению риска. Классическим примером является игра в орлянку. С одной стороны, игрок делает выбор, какой стороной упадет монета и тем самым принимает на себя риск, но, если бросок не будет сделан, то риск никак не может быть реализован. С другой стороны, просто подброшенная монета, без сделанного игроком выбора, тоже не приводит к возникновению риска.

Неопределенность налогового законодательства является скорее не причиной возникновения риска контроля цен, а его источником. Причина любого налогового риска — действие субъекта, основанное на выборе налогоплательщика. Причем отказ от выбора — это тоже выбор. Возможность выбора обусловлена наличием нескольких альтернатив. Налоговые альтернативы — это две или более исключают друг друга возможности применения налогового законодательства. Наличие альтернатив обусловлено неопределенностью, а, как известно, неопределенность как раз и является источником риска, связанного с предпринимательством. Однозначно избежать неопределенности в сфере налогообложения можно только посредством заключения между налогоплательщиком и налоговым органом соглашения по конкретным альтернативам.

При рассмотрении налогового администрирования трансфертного ценообразования с точки зрения риска многие авторы разделяют риски налогоплательщиков [6, с. 88–89] и риски, с

которыми сталкиваются налоговые органы в процессе администрирования [3, с. 57]. Фактически это одни и те же риски, основанные на одних и тех же альтернативах, только анализ проводится в аспекте различных субъектов. В настоящей статье мы остановимся на поиске не рисков, а налоговых альтернатив, которые предусмотрены действующей редакцией раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) и возникающих в случае принятия проекта закона № 714002–6 «О внесении изменений в раздел V.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Проект).

Совершенствование национального законодательства, выступает важным фактором минимизации налоговых рисков [7, с. 23]. Изменения, вносимые в законодательство о налогах и сборах, могут также служить фактором риска [5, с. 112]. Именно по этим причинам в настоящей статье анализируются и действующие положения НК РФ и Проект.

Большинство авторов обходят молчанием определение такого термина, как «фактор риска», при том что сам по себе термин используется часто и, как правило, подразумевает набор параметров, которые могут служить факторами налогового риска. Между тем отсутствие устоявшегося определения приводит к тому, что в качестве факторов налогового риска предлагается учитывать явления, порождающие налоговые риски. Но факторы не могут создавать, они лишь изменяют что-то. Соответственно явления, порождающие налоговые риски, и показатели, воздействующие на налоговый риск, — это два различных уровня.

Явление, порождающее налоговые риски, является источником риска, т.е. неопределенностью, которая возникает из-за недостаточности однозначной информации о налоговых полномочиях (здесь данный термин используется в значении прав, предоставленных кому-либо на совершение чего-либо). Фактически налоговая неопределенность подразумевает ситуацию, при которой права участников налоговых правоотношений совершать действия в сфере налогообложения либо не определены вообще, либо установлены неоднозначно, т.е. существуют альтернативы.

Природа налоговой неопределенности формируется под воздействием двух причин: комплексности налоговых отношений и разнонаправленности интересов сторон, участвующих в этих отношениях. Таким образом, получается, что именно

изучение взаимодействия сторон налоговых правоотношений по реализации налоговых полномочий позволяет вырабатывать решения, направленные на сокращение налоговых рисков. Именно по этой причине в настоящей статье законодательство будет анализироваться на предмет совершенствования взаимодействия сторон, участвующих в симметричных корректировках.

Схема взаимодействия

Одним из самых эффективных способов представления каких бы то ни было взаимодействий является визуализация, позволяющая определить взаимосвязи и последовательность взаимодействия. Для изучения порядка реализации налоговых полномочий в процессе налогового администрирования трансфертного ценообразования мы использовали три схемы. Первая схема (*рис. 1*) визуализирует существующий механизм осуществления взаимодействия при налоговом администрировании цен, вторая схема (*рис. 2*) — отражает предложения Проекта, третья схема (*рис. 3*) — воспроизводит предлагаемые автором усовершенствования.

Во всех трех схемах применяются следующие сокращения:

НПЛ1 — налогоплательщик № 1 — лицо, обязанное погасить задолженность перед бюджетом, возникающую в связи с корректировкой;

НПЛ2 — налогоплательщик № 2 — лицо (другая сторона сделки), которое имеет право на применение симметричной корректировки;

ФНС — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов;

ТНО — территориальный налоговый орган;

СК — симметричная корректировка;

УВСК — уведомление о возможности симметричных корректировок;

УКС — уведомление о контролируемых сделках;

ИР «ТЦ» — информационный ресурс «Трансфертная цена».

Действующей редакцией НК РФ предусмотрен следующий алгоритм:

- 1) участники контролируемой сделки подают в территориальный налоговый орган (ТНО) уведомление о контролируемых сделках (УКС);
- 2) ТНО аккумулирует у себя УКС от различных налогоплательщиков;

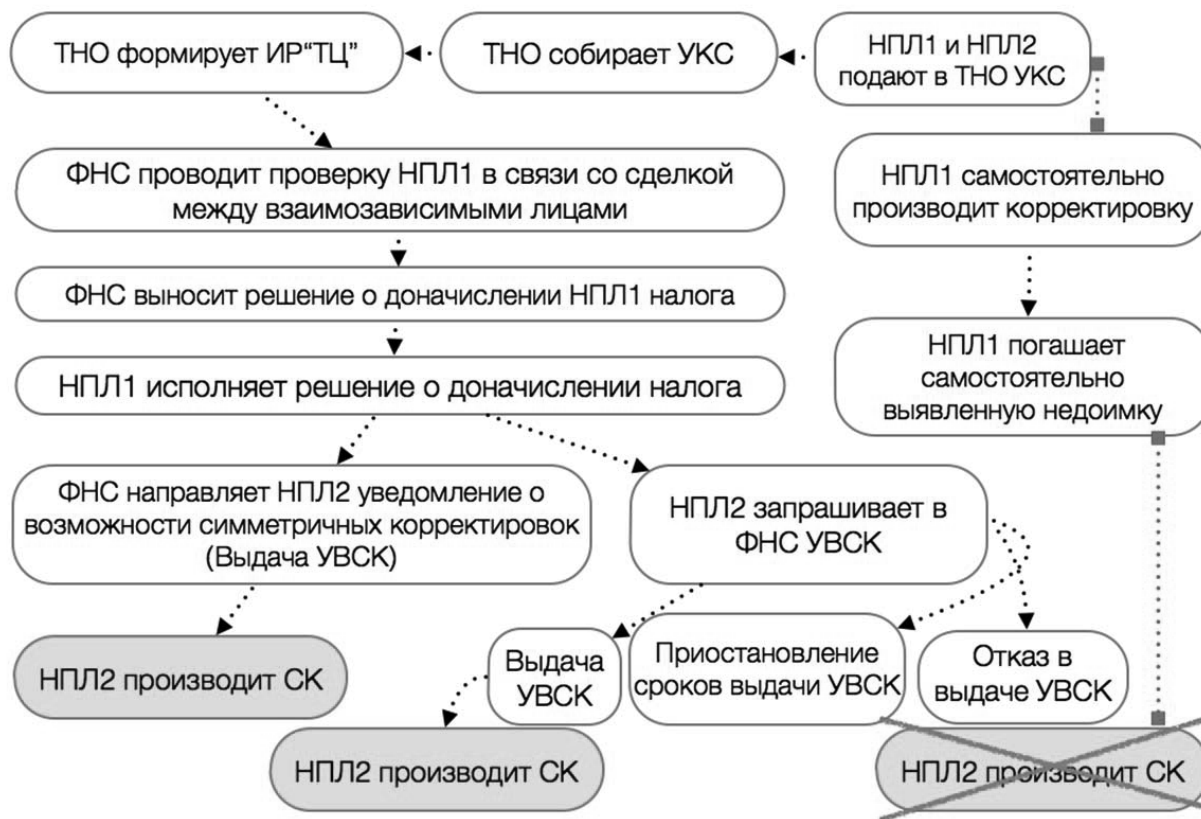


Рис. 1. Схема взаимодействия согласно действующей редакции НК РФ

- 3) ТНО формирует ИР «ТЦ» из собранных УКС;
- 4) на основании, предусмотренных ст. 105.17 НК РФ, и данных ИР «ТЦ» федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, осуществляет проверку налогоплательщика № 1 в связи с его участием в сделке между взаимозависимыми лицами.

Фактически ФНС проверяет сделку, точнее устанавливает, правильно ли стороны сделки применили цены. Иными словами, получается, что проверка автоматически проводится в отношении обеих сторон сделки. По одной и той же сделке даже у разных ее сторон может быть только один комплект документов (если не имеются какие-то разногласия). Соответственно не важно, кто из участников сделки предоставляет эти документы;

- 5) на основании проведенной проверки ФНС выносит решение о доначислении налогоплательщику № 1 суммы налогов;

- 6) налогоплательщик №1 исполняет решение о доначислении налога.

На данном этапе также присутствует элемент неопределенности, ибо не уточняется, было ли исполнение решения добровольным или же взыскание налога осуществлялось в принудительном порядке в соответствии со ст. 46, 47 НК РФ, что также можно рассматривать как исполнение налогоплательщиком решения налогового органа [2, с. 248]. Иными словами, возникает вопрос, служит ли взыскание налога в принудительном порядке основанием для применения симметричной корректировки?

На этом этапе возможны два варианта развития событий.

Вариант 1:

- 7') ФНС направляет налогоплательщику № 2 уведомление о возможности симметричных корректировок (УВСК);

- 8') налогоплательщик № 2 на основании полученного уведомления применяет симметричную корректировку.

Вариант 2:

7”) ФНС не направляет налогоплательщику № 2 уведомление о возможности симметричных корректировок и по этой причине налогоплательщик № 2 самостоятельно запрашивает уведомление;

8”) ФНС по запросу налогоплательщика № 2 может:

8”1) выдать УВСК;

8”2) приостановить сроки выдачи УВСК;

8”3) отказать в возможности симметричных корректировок.

Только в случае 8”1 налогоплательщик № 2 на основании полученного уведомления применяет симметричную корректировку.

По нашему мнению, данная схема неэффективна.

Во-первых, приостановить сроки выдачи УВСК или отказать в возможности применения симметричных корректировок налоговый орган может при условии, что пропущены сроки уведомления налогоплательщика № 2. Иными словами, налоговый орган должен нарушить установленные ему сроки (пусть за это и не предусмотрена

ответственность), и только в этом случае он сможет применить запретительные меры. Более того, у ФНС нет оснований, чтобы не направлять УВСК налогоплательщику № 2. Соответственно у налогоплательщика появляется возможность обращения в суд. Установление обязанности, за нарушение которой не предусмотрена ответственность, и которая фактически противоречит дальнейшему выполнению функций, — является системной ошибкой.

Во-вторых, ФНС вправе отказать в возможности применения симметричных корректировок лишь в связи с несоблюдением порядка подачи заявления или неподтверждением указанной в заявлении информации. Фактически эта ситуация означает, что налогоплательщик будет иметь право на применение симметричной корректировки, но по формальным признакам не сможет им воспользоваться. Данная ситуация усугубляется отсутствием возможности повторной подачи заявления о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок, что является грубейшим нарушением полномочий налогоплательщика.

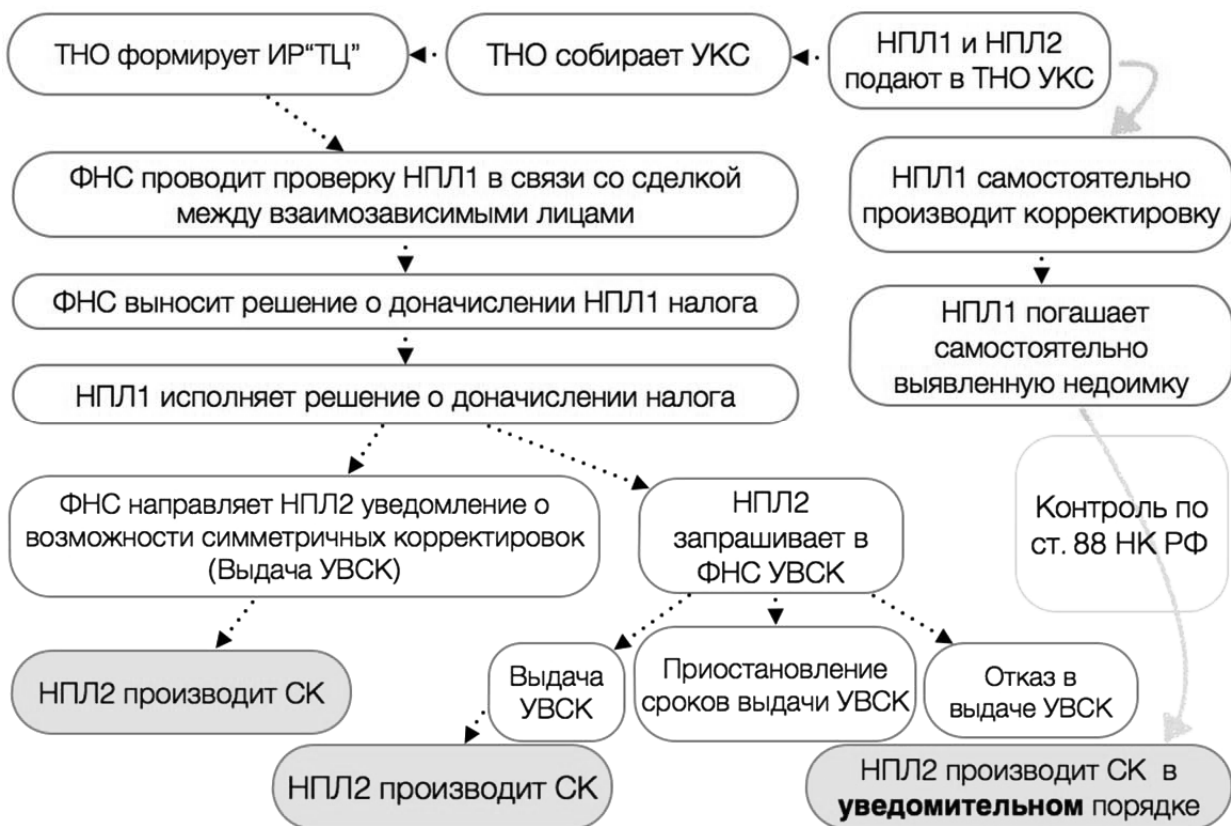


Рис. 2. Схема взаимодействия согласно изменениям, предложенным Проектом

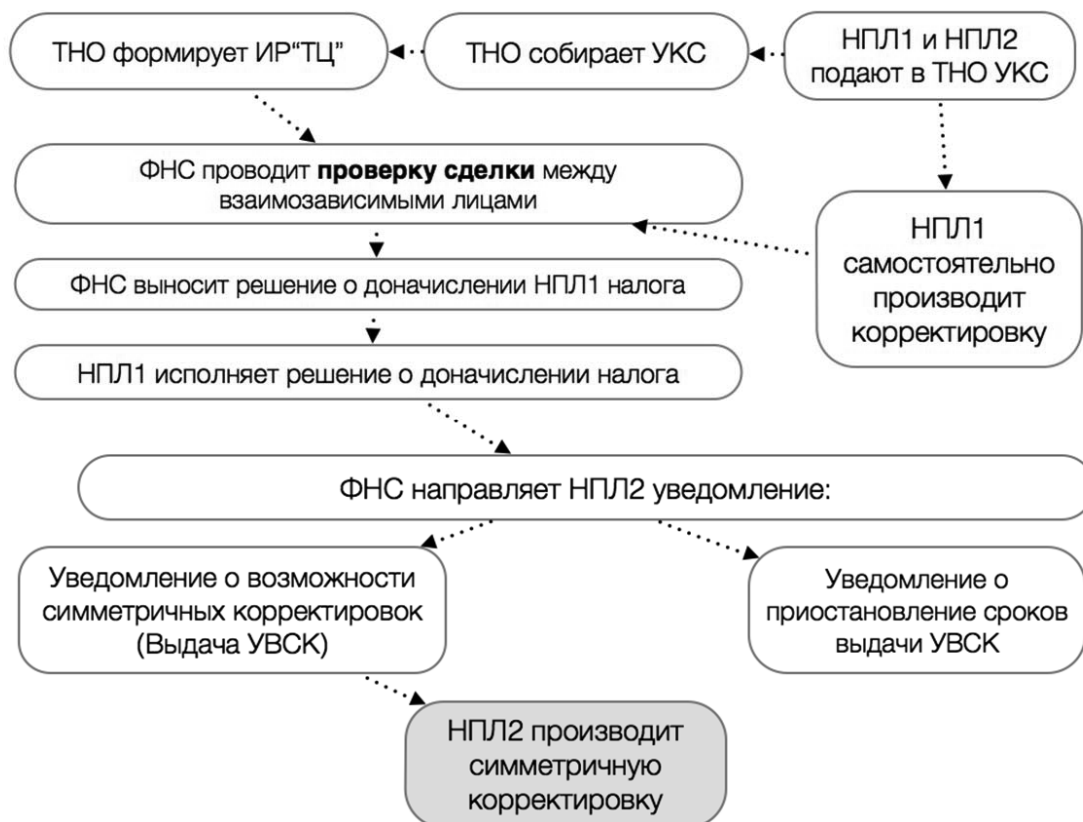


Рис. 3. Предлагаемая схема взаимодействия

И главный вопрос: если одной стороне сделки был доначислен налог, разве другая сторона может не иметь права на симметричную корректировку?

Дополнительно на схеме видно, что существующая модель самостоятельной корректировки никак не связана с подачей уведомления о контролируемых сделках, что также является нарушением логики взаимодействия. Кроме того, схема отражает абсолютную дисфункцию механизма взаимодействия в отношении корректировки симметричной самостоятельной. Налогоплательщик, являющийся одной стороной сделки, вправе провести самостоятельно корректировку налоговой базы, но по ее результатам другая сторона сделки не может осуществить симметричную корректировку. Эту дисфункцию как раз и призван исправить Проект.

Проект предлагает устранить дисфункцию механизма взаимодействия в отношении корректировки симметричной самостоятельной. Данное усовершенствование является крайне необходимым, но при внесении любых изменений всегда

следует осуществлять их проверку на предмет создания новых дисфункций. В данном случае возникает функциональное противоречие. Весь контроль за процессом симметричных корректировок осуществляется на федеральном уровне. Однако в отношении п. 10 ст. 105.18 НК РФ (в ред. Проекта) предусмотрен порядок проведения камеральной проверки в соответствии со ст. 88 НК РФ. Иными словами, фактически мы имеем выпадающий из общей схемы элемент — контроль за корректировками осуществляется не на федеральном уровне, а на уровне территориальных налоговых органов. Кроме того, хотя проверка ценообразования по ряду положений аналогична налоговым проверкам, она относится к другим формам налогового контроля, предусмотренным НК РФ [8, с. 1].

Предлагаемая схема взаимодействия основана на следующих нововведениях.

1. В связи с участием налогоплательщиков в сделке между взаимозависимыми лицами ФНС осуществляет проверку сделки в целом, а не одного налогоплательщика.

2. Самостоятельно произведенная налогоплательщиком № 1 корректировка является дополнительным основанием для осуществления ФНС проверки сделки. Данное нововведение позволяет «включить» симметричные корректировки в общую схему.
3. ФНС обязана уведомить другую сторону сделки о ее полномочиях в отношении симметричных корректировок. При этом предусматриваются два варианта: разрешить или перенести срок. ФНС не вправе отказать в симметричной корректировке, так как налоговое администрирование трансфертного ценообразования — это не дополнительная форма пополнения бюджета, а только инструмент восстановления справедливости.

Корректируем «налоговую базу», изменяем «сумму налога»

Логическая цепочка, обозначенная названием данного подраздела, кажется вполне естественной. Одно вытекает из другого, и указанные понятия никак не могут быть равнозначны. Однако в пп. 3 п. 6 ст. 105.3 и п. 1 ст. 105.18 НК РФ одновременно и в одинаковом смысле применяются понятия «налоговая база» и «сумма налога». Данная понятийная ошибка выражается в семантической конструкции «корректировка налоговой базы и сумма налога». Ясно, что эти два понятия не являются тождественными, тем более, что корректировка налоговой базы автоматически приводит к изменению суммы налога, т.е., одна корректировка вытекает из другой.

Положениями п. 5 ст. 105.3 НК РФ предусмотрена корректировка исключительно соответствующих налоговых баз. Вместе с тем п. 13 ст. 105.3 НК РФ ограничивается применение всего раздела V.1 лишь случаями увеличения и (или) уменьшения налоговой базы вследствие осуществления сделки. Но изменение суммы налога не рассматривается вышеназванным пунктом! Во всех остальных случаях разделом V.1 НК РФ разрешается лишь уменьшение суммы налога, а не налоговой базы.

Очевидная неопределенность в градации базисных понятий является классическим примером неоднозначности информации о налоговых полномочиях. Представляется более эффективным с точки зрения реализации участниками процесса контроля цен своих полномочий применение следующей семантической последовательности:

корректировка налоговой базы приводит к изменению (уменьшению или увеличению) суммы налога, т.е. корректироваться (подлежать исправлению) должна налоговая база. Сумма налога изменяется вследствие исправления налоговой базы.

Исправление налоговой базы в разрезе измененной интерпретации конкретной сделки является абсолютно симметричным для обеих сторон сделки. Если базисным показателем является «сумма налога», принцип абсолютной симметричности не может быть соблюден без ущерба для одной из сторон (либо бюджета, либо налогоплательщика). Корректировка же налоговой базы, являясь симметричной, позволяет избежать данной коллизии.

Кроме того, структурирование основных базисных понятий при изменении условий конкретной сделки позволит применять как метод пересмотра цены, так и другие методы, предусмотренные разделом V.1 НК РФ. И существующая и предусмотренная Проектом редакция ст. 105.18 НК РФ определяет симметричную корректировку исключительно через применение цен.

Главой 14.3 раздела V.1 НК РФ предусмотрены метод сопоставимой рентабельности (ст. 105.12) и метод распределения прибыли (ст. 105.13). Информацию об организациях, занимающихся сопоставимой деятельностью, найти в России несколько легче, чем информацию о сопоставимых сделках. Соответственно наиболее распространенным методом, используемым в налоговом контроле за ценами, становится метод сопоставимой рентабельности [9, с. 66].

Применение данных методов не предусматривает установление рыночной цены. В случае применения данных методов в ходе проверки налог доначисляется без определения конкретной цены в сделке, т.е. формальное основание для применения симметричной корректировки отсутствует. Таким образом, в действующей редакции НК РФ другая сторона сделки лишается преимуществ механизма симметричной корректировки. Структурирование основных базисных понятий позволяет избежать и данную налоговую неопределенность.

Вывод

Вышеизложенные предложения по изменению схемы взаимодействия, с учетом совершенствования понятийного аппарата, позволят довести

механизм регулирования трансфертного ценообразования до логически завершенного состояния.

Литература

1. Закон сохранения налога. Интервью с председателем ВАС РФ А.А. Ивановым // *Налоговед.* 2010. № 3. С. 26.
2. Плетнева Г.Н. Симметричная корректировка при осуществлении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами // *Ресурсы Информация Снабжение Конкуренция.* 2013. № 3. С. 247–250.
3. Олофинская Ю.П. Контроль налоговыми органами цен по сделкам: классификация рисков администрирования // *Известия ИГЭА.* 2014. № 4 (96). С. 51–58.
4. Зарипов В.М. «Блеск и нищета» симметричной корректировки // *Налоговед.* 2012. № 3. С. 45–49.
5. Гончаренко Л.И., Вишневецкая Н.Г. Налоговый контроль применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками: актуальны ли изменения правил?
6. Гриневич Л.С., Олофинская Ю.П. Внедрение методики управления рисками контроля цен по сделкам в практическую деятельность российского бизнеса // *Вестник Томского государственного университета. Экономика.* 2014. № 4 (28). С. 87–94
7. Гончаренко, Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // *Налоги и налогообложение.* 2009. № 1. С. 17–24.
8. Грундел Л.П. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России // *Управление экономическими системами: электронный научный журнал.* 2014. № 70 URL: <http://www.uecs.ru/uecs70-702014/item/3106-2014-10-24-08-14-28>.
9. Лобанов А.В. Налоговые риски государства, связанные с применением методов налогового контроля уровня цен в сделках между взаимозависимыми лицами // *Экономика. Налоги. Право.* 2014. № 1. С. 62–67.

References

1. The law of conservation tax. Interview with Chairman of Supreme Arbitration Court of the Russian Federation A.A. Ivanov. [Zakon sokhraneniya naloga. Interv'yu s predse-

- datelem VAS RF A. A. Ivanovym]. *Nalogoved.* 2010, No 3, p. 26.
2. Pletneva G.N. Corresponding adjustment in the exercise of tax control in connection with the transactions between related parties. [Simmetrichnaya korrektyrovka pri osushestvlenii nalogovogo kontrolya v svyazi s soversheniem]. *Information Resources Supply Competition*, 2013, No 3, pp. 247–250.
3. Olofinskaya U.P. Control by the tax authorities transactions prices: classification administration risks [Kontrol' nalogovymi organami tsen po sdelkam: klassifikatsiya riskov administrirovaniya]. *Izvestiya of IGEA*, 2014, No. 4 (96), pp. 51–58.
4. Zaripov V.M. “Brilliance and poverty” of corresponding adjustment. [“Blesk i nisheta” simmetrichnoi korrektyrovki] *Nalogoved*, 2012, No. 3, pp. 45–49.
5. Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G. Fiscal control of transfer pricing rules applied by the largest taxpayers: whether the recent changes are relevant?
6. Grinevich L.S., Olofinskaya U.P. Implementation of management techniques of control prices risk into the practical activity of Russian business. [Vnedrenie metodiki upravleniya riskami kontrolya tsen po sdelkam v prakticheskuyu deyatel'nost' rossiyskogo biznesa]. *Bulletin of the Tomsk state University. Economy*, 2014, No. 4 (28), pp. 87–94.
7. Goncharenko L.I. Tax risks: a theoretical view on the content of the concept and factors of emergence [Nalogovye riski: teoreticheskiy vzglyad na sodержanie ponyatiya i faktory vzniknoveniya]. *Taxes and taxation*, 2009, No. 1, pp. 17–24.
8. Grundel L.P. Tax regulation of transfer pricing in Russia [Nalogovoe regulirovanie transfertnogo tsenoobrazovaniya v Rossii]. *Management of economic systems: electronic scientific journal*, 2014, No. 70. Available at: URL: <http://www.uecs.ru/uecs70-702014/item/3106-2014-10-24-08-14-28>.
9. Lobanov A.V. State tax risks associated with the use of methods of tax control of prices in transactions between related parties [Nalogovye riski gosudarstva, svyazannye s primeneniem metodov nalogovogo kontrolya urovnya tsen v sdelkakh mezhdu vzaimozavisimymi litsami]. *Economics. Taxes. Law*, 2014, No. 1, pp. 62–67.