

УДК 351.713

*Д. Н. КУШНЕРОВ, канд. экон. наук*  
*Белорусский государственный университет транспорта*

## **МЕТОДЫ КОНТРОЛЯ ЗА ТРАНСФЕРТНЫМ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕМ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

Описаны условия и порядок контроля со стороны налоговых органов за соответствием цен в сделках. Указаны преимущества консолидированного налогообложения в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

В настоящее время с проблемами трансфертного ценообразования столкнулись экономики многих стран мира. Являясь одним из способов управления финансовыми потоками внутри крупных корпораций, трансфертные цены зачастую применяются как один из способов уклонения от уплаты налогов. Следствием применения таких цен является потеря доходов государственного бюджета. Поэтому многие страны, столкнувшиеся с проблемами трансфертного ценообразования, стараются выработать эффективные меры противодействия этому явлению.

Не является исключением и Республика Беларусь. В соответствии с Налоговым кодексом налоговые органы осуществляют контроль за соответствием цен, применяемых плательщиками. Контролю подвергаются цены в следующих случаях:

- при реализации недвижимого имущества, когда цена сделки отклоняется в сторону понижения более чем на 20 % от рыночной цены;
- при осуществлении внешнеторговой деятельности (в том числе между взаимозависимыми лицами), если сумма сделки (сделок с одним лицом) в течение года превышает 60 миллиардов белорусских рублей и цена отклоняется более чем на 60 % от рыночной.

По белорусскому законодательству взаимозависимыми признают физических лиц и (или) организации, наличие отношений между которыми оказывает непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Такими отношениями, в частности, являются:

- отношения между лицами, являющимися учредителями (участниками) одной организации;

- когда одно лицо выступает учредителем (участником) другой организации, если доля такого участия составляет не менее 20 %;
- когда одно лицо находится (непосредственно или косвенно) под контролем другого лица;
- когда лица совместно (непосредственно или косвенно) контролируют третье лицо.

Если при проверке налоговым органом выявляются нарушения при ценообразовании на объекты, подлежащие контролю, то проверяющий орган вправе вынести решение о корректировке налоговой базы по налогу на прибыль и перерасчете налога на прибыль исходя из рыночных цен. Такая корректировка производится без изменения стоимостных показателей в платежных инструкциях и первичных учетных документах, подтверждающих отгрузку (приобретение) товаров, а результаты корректировки отражаются в акте проверки.

Преимущественными объектами для исследования со стороны налоговых органов являются сделки с субъектами хозяйствования:

- зарегистрированными (имеющими постоянное местопребывание) в иностранных государствах, в которых уровень налогообложения (в первую очередь – по налогу на прибыль) ниже, чем в Республике Беларусь;
- являющимися в иностранном государстве резидентами особых экономических зон или иных специальных режимов, где установлен льготный режим налогообложения;
- которые прямо или косвенно являются взаимозависимыми лицами по отношению к белорусскому предприятию – продавцу товара;
- по результатам осуществления сделок с которыми плательщик отражает убытки.

Рыночная цена на товар определяется с учетом надбавок (скидок), применяемых при заключении сделок. При этом учитываются в том числе скидки, вызванные:

- сезонными колебаниями спроса на товары;
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой при продвижении на рынки новых товаров, а также при их продвижении на новые рынки.

Кроме того, при определении рыночных цен учитываются количество поставляемых товаров, их качественные характеристики, сроки исполнения обязательств, условия платежей, условия поставки, курс иностранной валюты, функции, выполняемые сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, необходимость уплаты комиссионного (агентского) вознаграждения за выполнение торгово-посреднических функций, а также распределение ответственности между сторонами.

Рыночные цены налоговая инспекция может определить, применяя один из трех методов:

- 1) по цене сделки с идентичным (однородным) товаром;
- 2) методом цены последующей реализации;
- 3) затратным методом.

Метод по цене сделки с идентичным (однородным) товаром предусматривает сопоставление цены, применяемой в анализируемой сделке, с ценами на идентичные (при их отсутствии – однородные) товары в сопоставимых экономических условиях, находящимися в пределах диапазона рыночных цен. В качестве диапазона выступают две и более рыночные цены на товар. Данный метод является основным при контроле цен. Если налоговые органы не располагают информацией о рыночных ценах на идентичные (однородные) товары, то применяется метод цены последующей реализации.

Метод цены последующей реализации состоит в том, что рыночную цену определяют как разность между ценой, по которой товары перепроданы покупателем, и затратами, понесенными этим покупателем при перепродаже и продвижении товаров на рынок, а также обычной прибылью покупателя товара при его дальнейшей перепродаже.

Затратный метод применяют при невозможности использования метода цены последующей реализации. По данному методу рыночная цена на товары, реализуемые организацией, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной деятельности прибыли (рентабельности). При этом учитывают обычные для данной деятельности затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товара, на транспортировку, страхование, хранение и иные подобные затраты.

Помимо прямого контроля за ценами, в мировой практике выработаны иные приемы для противодействия уклонению от уплаты налогов посредством трансфертного ценообразования. Одним из наиболее действенных способов является введение института консолидированного налогообложения. При налоговой консолидации группа взаимосвязанных компаний рассматривается не как совокупность отдельных плательщиков, а как один консолидированный плательщик. С введением института консолидированных плательщиков налогов исчезает смысл завышать или занижать цены в расчетах между зависимыми лицами, поскольку налоговая база определяется уже не каждым лицом отдельно, а на уровне интегрированной структуры в целом.

Кроме устранения стимулов для уклонения от уплаты налогов режим консолидированного налогообложения имеет ряд других преимуществ: поддержка убыточных направлений деятельности интегрированных структур, сокращение процедур налогового администрирования и трансакционных налоговых издержек, упрощение порядка расчета НДС внутри консолидированного плательщика налогов.

Необходимо отметить, что при столь очевидных преимуществах введе-

ния консолидированного налогообложения крупных интегрированных структур, обширном научном материале по данной проблематике за рубежом, в Республике Беларусь весьма мало исследований, в которых объединения предприятий рассматривались бы как единый субъект с позиций налогообложения, как консолидированный плательщик налогов. Автором были исследованы предпосылки, которые имеются в Республике Беларусь для введения института консолидированных плательщиков налогов.

В Республике Беларусь интеграция коммерческих организаций возможна в следующих формах: государственное объединение (концерн, производственное, научно-производственное), хозяйственная группа (финансово-промышленная группа, хозяйственное товарищество и общество), холдинг. Деятельность этих интегрированных структур регламентирована Гражданским кодексом, Законами Республики Беларусь и Указами Президента Республики Беларусь. Проведенный анализ данных нормативных правовых актов показал, что, являясь актами гражданского либо хозяйственного права, указанные документы устанавливают правовые основы создания и функционирования крупных интегрированных структур. Вопросы консолидированного налогообложения данные документы не затрагивают.

Исключение составляет лишь Закон «О финансово-промышленных группах». В нем сказано, что при создании такой группы ее участниками подписывается договор, в котором, среди прочего, определяется порядок учреждения центральной компании, распределения прибыли и уплаты налогов. Центральная компания финансово-промышленной группы должна вести сводный (консолидированный) учет, баланс и отчетность группы. Под прибылью группы понимается консолидированная прибыль ее участников, отражаемая в балансе центральной компании. Центральная компания производит налоговые и неналоговые платежи группы в порядке и на условиях, установленных законодательством Республики Беларусь. По обязательствам, возникшим в результате участия в деятельности группы, ее участники несут солидарную ответственность.

Основным нормативным документом, регулирующим в Республике Беларусь отношения в сфере налогообложения, является Налоговый кодекс. В соответствии с кодексом плательщиками налогов признаются организации и физические лица, причем под организациями понимаются, в том числе, и хозяйственные группы, налоговое обязательство группы исполняет головная организация (центральная компания). Однако дальнейшего развития это положение в Налоговом кодексе не получило. В кодексе отсутствуют нормы, которые выделяли бы сложные интегрированные структуры в особую категорию, их налоговый статус в настоящее время ничем не отличается от обыкновенных организаций.

Таким образом, проведенный нами анализ действующего законодательства показал, что в Республике Беларусь созданы правовые основы для

функционирования сложных интегрированных структур различного типа. Однако в части налогообложения такие структуры не рассматриваются как консолидированные плательщики. Для отдельных крупных объединений установлены особые условия расчетов по налогам, но они не обладают всей совокупностью необходимых признаков, позволяющих отнести этот порядок к консолидированному налогообложению. Ранее нами уже было отмечено, что в нашей стране отсутствуют научные исследования, рассматривающие объединения организаций в качестве самостоятельного субъекта налоговой системы – консолидированного плательщика налогов.

Всё это вызывает потребность в разработке теоретических аспектов и методических подходов, необходимых для внедрения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов. Разработка такого механизма может стать очередным этапом реформирования белорусской налоговой системы, позволит повысить ее международный рейтинг. Кроме того, введение консолидированного налогообложения может быть продиктовано необходимостью унификации налоговых законодательств стран – участниц Таможенного союза.

В России проведена широкомасштабная работа и с 1 января 2012 года создан институт консолидированных налогоплательщиков по налогу на прибыль. И сегодня уже можно говорить о первых итогах данного нововведения. Сформировано 11 консолидированных групп налогоплательщиков, в состав которых входит 200 компаний. В соответствии с российским законодательством уплата налога на прибыль консолидированными группами производится в тех регионах, где имеются любые подразделения участников этих групп. При этом наибольшая сумма исчисленного налога консолидированных групп уплачивается в бюджеты тех регионов, где создано большее число рабочих мест и находится производственная база. Следствием введения такого механизма стало перераспределение доходов между бюджетами субъектов Российской Федерации: примерно в двадцати регионах доходы бюджета снизились (Москва, Санкт-Петербург, Нижегородская, Белгородская, Волгоградская, Тюменская области), в 61 регионе доходы бюджетов возросли [1].

Указанные проблемы, возникшие в российской налоговой системе после введения института консолидированного налогообложения, носят скорее технический, чем финансовый характер. Решить данную проблему может хорошо отлаженная система межбюджетного регулирования. В целом по стране снижения поступления налогов от крупных налогоплательщиков не отмечается. При этом появилась возможность засчитывать убытки одних участников группы в счет прибылей других, внутренние обороты выведены из-под налогообложения, цены внутри корпораций и холдингов не являются предметом контроля со стороны государственных органов. Следовательно, можно говорить, что основные цели создания консолидированных групп

налогоплательщиков достигнуты, а технические аспекты могут отшлифовываться и улучшаться в последующие годы в процессе функционирования российской налоговой системы.

Что касается еще одного участника Таможенного союза – Казахстана – то на сегодняшний день в казахском налоговом законодательстве отсутствуют нормы, предусматривающие налоговую консолидацию. Тем не менее, в Концепции правовой политики на период с 2010 до 2020 года, утвержденной Президентом Республики Казахстан, в разделе, посвященном совершенствованию налогового законодательства, говорится о том, что следует проработать вопрос о возможности внедрения института консолидированного налогообложения. Такой институт даст возможность один или несколько налогов уплачивать «материнской» компании от имени группы взаимосвязанных предприятий, и такая группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как единый налогоплательщик по этому налогу.

Таким образом, введение в Республике Беларусь механизма консолидированного налогообложения позволит в том числе создать еще один действенный способ контроля за трансфертным ценообразованием. Возможные отрицательные последствия такого нововведения в виде снижения доходной базы местных бюджетов могут быть устранены заранее внесением соответствующих изменений в статьи Бюджетного кодекса Республики Беларусь, регламентирующие вопросы межбюджетных отношений. В то же время преимущества консолидированного налогообложения очевидны: поддержка наукоемких и капиталоемких производств, устранение стимулов для уклонения от уплаты налогов, упрощение налогового администрирования, как со стороны государственных органов, так и плательщиков налогов.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

**1 Архипова, А.** Бюджет бьет в набат. Бизнес уводит налоги [Электронный ресурс] / А. Архипова // Деловой портал birzha.ru. – 2013. – Режим доступа: <http://www.birzha.ru/newspapers/birzha/classifieds/8773>. – Дата доступа: 09.09.2013.

*D. KUSHNEROV, PhD*  
*Belarusian State University of Transport*

#### **THE METHODS OF TRANSFER PRICE FORMATION CONTROL IN THE REPUBLIC OF BELARUS**

Conditions and control order of the tax authorities over the price adequacy in the transactions are described. The advantages of consolidated taxation in overcoming of avoidance from the payment of taxes are designated.

Получено 13.09.2013