

УДК 336.2

ББК 65.261.41-28

Табаков Алексей Николаевич,

канд. техн. наук доцент каф. налогообложения и аудита Волгоградского филиала
Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ,
г. Волгоград,
e-mail: ale-tabakov@yandex.ru;

Салженикина Наталья Николаевна,

ст. государственный налоговый инспектор,
МИФНС России № 2 по Волгоградской области,
аспирант каф. налогообложения и аудита Волгоградского филиала
Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ,
г. Волгоград,
e-mail: SNN-post@yandex.ru

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ МЕЗОЭКОНОМИЧЕСКИХ СТРУКТУР**SOME ASPECTS OF THE TAX CONTROL OF THE MESOECONOMIC STRUCTURE**

В статье выделяется особый уровень экономики, субъектами которого являются интегрированные корпоративные структуры, – мезоуровень. Особенностью ведения деятельности мезоэкономическими структурами является использование трансфертных цен. Трансфертное ценообразование является инструментом, который позволяет не только согласовать интересы каждого участника интегрированной корпоративной структуры, но и минимизировать налоговую нагрузку. Описаны изменения налогового законодательства Российской Федерации в области контроля над интегрированными корпоративными структурами и трансфертным ценообразованием. Даны рекомендации по дальнейшему совершенствованию законодательства страны в этой сфере.

The special level of economics, which subjects are integrated corporate structures, meso-economics, has been defined in the article. The peculiarity of activity of meso-economic structures is the use of transfer prices. Transfer pricing is the tool, which allows not only coordinating the interests of each participant of integrated corporate structure, but also minimizing the tax load. The changes in the tax legislation of the Russian Federation in the area of control of integrated corporate structures and transfer pricing have been described. Recommendations for further improvement of the legislation have been provided.

Ключевые слова: интеграция; мезоэкономика; налоговые доходы; холдинг; финансово-промышленная группа; консолидированная группа налогоплательщиков; крупнейший налогоплательщик; трансфертное ценообразование; налоговый контроль, налоговое законодательство.

Keywords: integration; meso-economics; tax income; holding; financial and industrial group; consolidated taxpayers' cluster; the largest taxpayer; transfer pricing; tax control, tax legislation.

Традиционно в экономической теории рассматривают два уровня анализа: макроэкономический, направленный на изучение экономической системы в целом, и микроэкономический, изучающий поведение хозяйствующих субъектов на отдельном товарном рынке. В то же время в процессе развития интеграционных процессов в экономической системе формируются корпоративные структуры. Интегрированные корпоративные структуры располагают значительными финансовыми, технологическими и людскими ресурсами и оказывают существенное влияние на

различные сферы экономики и финансов. Это вызывает необходимость выделения мезоэкономического уровня, изучающего поведение экономических систем среднего иерархического звена [1].

Мезоэкономические структуры, ориентированные на управление цепочкой создания стоимости, представляют собой «ядра» экономики страны и ее регионов, от устойчивого развития которых зависит устойчивость бюджетной системы, стабильность пополнения ее налоговых доходов. Как правило, участники мезоэкономических структур представляют собой градо- и бюджетобразующие предприятия, обеспечивают занятость значительной части населения соответствующего муниципального образования и основную долю поступлений налоговых доходов регионального и местных бюджетов. Поэтому разработка эффективной налоговой политики невозможна без учета деятельности мезоэкономических структур. При этом наиболее актуальной является проблема совершенствования института налогового контроля, который в полной мере учитывает особенности деятельности мезоэкономических структур.

Интеграция в современных условиях предполагает формирование стратегического партнерства и устойчивых связей между предприятиями на основе сближения их целей, обеспечения долгосрочного существования, эффективности и финансовой устойчивости [2]. Формирование устойчивых связей внутри группы осуществляется установлением контроля над собственностью или налаживанием контрактных отношений, которые должны основываться на выгодном всем участникам взаимодействии. В условиях высокой конкуренции и быстрого изменения рынка эффективное функционирование группы предприятий возможно на базе инструментов, обеспечивающих координацию и взаимодействие ее участников.

Одним из инструментов эффективного взаимодействия, обеспечивающих получение конкурентного преимущества от участия в мезоэкономической структуре, является трансфертное ценообразование, которое позволяет согласовать интересы каждого участника и структуры в целом [3].

Процесс определения трансфертной цены составляет основу внутригрупповых отношений. На основании трансфертной цены оценивается эффективность сделки каждым участником, определяется объем, частота поставок товаров, формируются доходы, расходы и финансовые результаты деятельности каждого участника, планируются направления

деятельности в целом мезоэкономической структуры. Трансфертное ценообразование служит также базой для мотивации участников мезоэкономической структуры.

Отсутствие трансфертного ценообразования может поставить под вопрос существование мезоэкономической структуры. Однако в связи с тем, что в основу формирования трансфертного ценообразования положена интеграция и сотрудничество, формирование трансфертных цен происходит не в соответствии с законами чистого рынка, что допускает возможность манипулирования ценами внутри мезоэкономических структур.

В рамках координации деятельности с помощью системы трансфертного ценообразования возможно перераспределение обязательств по уплате налоговых платежей между участниками, перемещение общей прибыли мезоэкономической структуры в офшорные юрисдикции и снижение налоговых издержек. Поэтому трансфертное ценообразование в рамках налогового контроля рассматривается как инструмент налогового планирования, позволяющий недобросовестным налогоплательщикам уходить от уплаты налогов.

Трансфертное ценообразование как способ минимизации налоговой нагрузки характерно практически для всего мира. В целях налогового планирования на практике могут использоваться различные схемы, применение которых зависит от степени интеграции, стимулов и степени риска обнаружения злоупотребления трансфертным ценообразованием [4].

Налоговое регулирование трансфертного ценообразования зависит от экономического и социального развития государства, его политической системы, традиций и развитости системы правового регулирования. В разных странах существуют различные по уровню своего развития, эффективности и опыту применения институты, позволяющие бороться с уходом от уплаты налогов. Для налогового контроля трансфертного ценообразования первостепенное значение имеет система правил и критериев, на основании которых можно установить взаимосвязь сторон, идентифицировать мезоэкономическую структуру, которую можно рассматривать в качестве самостоятельного налогоплательщика, а также оценить искажения при формировании внутренних цен и произвести их переоценку.

Общепринятые в настоящее время принципы налогообложения и основанное на них налоговое законодательство не предусматривает идентификацию, обязательную государственную регистрацию и постановку на налоговый учет мезоэкономических структур в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Например, в настоящее время в российском законодательстве отсутствуют определения понятий «холдинг», «корпорация», «ассоциация» или иных видов корпоративных структур, позволяющих идентифицировать их в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Попытка юридического закрепления понятия «холдинг» была предпринята в ходе работы над проектом федерального закона «О холдингах» (проект № 99049555-2). Однако в связи с недоработанностью закон не был принят.

Понятие, обозначающее интегрированную корпоративную структуру, впервые, было закреплено в статье 2 Федерального закона от 30.11.1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах». В соответствии с указанным законом финансово-промышленную группу составляют либо основное и дочерние общества, либо объединение юридических лиц на основе договора о создании финансово-промышленной группы (далее – ФПГ). Целью создания

ФПГ является технологическая и экономическая интеграция, направленная на повышение конкурентоспособности и эффективности деятельности. При этом статьей 13 закона предусматривалось признание участников ФПГ консолидированной группой налогоплательщиков. Однако применение указанной нормы в процессе налогового контроля не представляется возможным из-за отсутствия соответствующих положений в налоговом законодательстве.

Поскольку проведение мероприятий налогового контроля, возможно только в отношении налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах, требуется разработка норм законодательства, определяющих правила налогообложения мезоэкономических структур в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Этим целям отчасти послужило принятие федерального закона от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ, которым закреплено понятие консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН).

КГН представляет собой добровольное объединение организаций с целью уплаты одного налога – налога на прибыль организаций. КГН может быть создана при условии, что головная организация владеет не менее 90% уставных капиталов дочерних организаций. При этом для каждого участника группы должно выполняться минимальное требование к финансовой устойчивости, в соответствии с которым величина чистых активов должна быть не менее его уставного капитала. Данные требования существенно снижают возможность создания КГН. Кроме этого законодательство содержит еще ряд условий, ограничивающих область создания КГН, в том числе требование о вхождении налогоплательщика только в одну группу, требования по уплате ряда федеральных налогов, по суммарной величине выручки от продаж и совокупной стоимости активов группы, требование к участникам исчислять налог на прибыль только по налоговой базе, облагаемой по ставке 20%. Существуют также и отраслевые ограничения. Так, участниками одной КГН одновременно не могут быть коммерческие организации и организации, работающие на финансовом рынке. Однако может быть создана группа, в состав которой входят только организации, работающие на финансовом рынке.

Организация и проведение налогового контроля КГН существенно отличается от контроля налогоплательщиков, которые осуществляют свою деятельность самостоятельно и не входят в состав мезоэкономических структур.

Поскольку согласно нормам гражданского законодательства КГН не является самостоятельным юридическим лицом, а представляет собой основанное на соглашении объединение юридических лиц, предусмотрено выделение ответственного участника группы. На ответственного участника в соответствии с договором возлагают обязанность по расчету и уплате налога на прибыль по группе в целом. При этом возникает необходимость как унификации правил ведения налогового учета участниками, так и учета особенностей проведения хозяйственных операций внутри группы в процессе консолидации отчетности. В частности, нельзя включать в консолидированную налоговую базу доходы участников, подлежащих обложению налогом у источника выплаты, нельзя создавать резерв по сомнительным долгам в части задолженности одних участников этой группы перед другими участниками и др.

Налоговым кодексом предусмотрено проведение в отношении консолидированной группы налогоплательщиков камеральных и выездных налоговых проверок.

Камеральная налоговая проверка проводится в порядке, установленном статьей 88 Налогового кодекса Российской

Федерации (далее – Налоговый кодекс), на основе налоговых деклараций и документов, представленных ответственным участником, а также другой информации о деятельности группы, имеющейся у налоговых органов.

Проведение выездной налоговой проверки регламентируется статьей 89.1 Налогового кодекса, в соответствии с которой целью проведения проверки служит контроль правильности расчета и своевременности уплаты налога на прибыль группы. Проведение выездной налоговой проверки налога на прибыль группы не препятствует проведению самостоятельных выездных налоговых проверок участников по другим налогам, с отдельным оформлением результатов таких проверок.

Право принятия решения о проведении выездной налоговой проверки КГН по налогу на прибыль закреплено за налоговым органом, на учете в котором стоит ответственный участник группы. Проведение самостоятельной выездной налоговой проверки обособленного подразделения участника группы Налоговым кодексом не предусмотрено.

На сегодняшний день в состав консолидированных групп в основном входят предприятия, формирующие основную долю поступлений налоговых доходов в бюджетную систему страны. Такие предприятия в процессе проведения налоговой реформы и с принятием первой части Налогового кодекса в силу их роли в обеспечении стабильности формирования доходной части бюджета выделены для целей налогового контроля в отдельную группу – крупнейших налогоплательщиков.

Понятие крупнейшего налогоплательщика законодательно не закреплено. Отнесение организаций к крупнейшим налогоплательщикам производится налоговыми органами на основе критериев, определяемых ведомственными документами, а именно: приказами МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290@ и ФНС России от 16.05.2007 г. № ММ-3-06/308@. По общему правилу отнесение налогоплательщиков к категории крупнейших производится на основании анализа показателей, отражающих финансовую и экономическую деятельность. Состав показателей аналогичен критериям, по которым формируется консолидированная группа налогоплательщиков.

При осуществлении налогового контроля над крупнейшими налогоплательщиками налоговые органы основываются на общих для всех категорий налогоплательщиков формах и методах, закрепленных в Налоговом кодексе, а также способах сбора и анализа информации, получаемой в процессе выполнения своих функций. В то же время проведение налогового контроля предполагает непрерывную оценку производственной и финансовой деятельности, хозяйственных связей и операций, уровня налоговой нагрузки, показателей, характеризующих эффективность и устойчивость деятельности крупнейших налогоплательщиков с целью выявления искажения налоговой базы, в том числе в результате трансфертного ценообразования.

Нормы налогового законодательства, радикально реформировавшие систему налогового контроля над трансфертным ценообразованием, появились в России только в 2011 году. В основу регулирования трансфертного ценообразования в России положен общепринятый в международной практике принцип «вытянутой руки». Нормативная база разработана на основе международных стандартов, утвержденных Организацией экономического сотрудничества и развития в Рекомендациях по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых ведомств.

Среди основных изменений можно выделить следующие.

Расширен список оснований взаимозависимости с 3 до 11 пунктов, включая появление таких оснований, как наличие доли прямого и косвенного участия более 25%, осуществление контроля через единый исполнительный орган, осуществление контроля через совет директоров.

Отменен двадцатипроцентный предел, в соответствии с которым цена между взаимозависимыми компаниями признавалась не соответствующей рыночной.

Введено понятие контролируемой сделки, отнесение к которой производится на основании законодательно закрепленных нормативов, и два новых метода контроля правильности ценообразования.

Введена обязанность декларирования сделок с взаимозависимыми лицами и подачи документации в налоговые органы.

Введена возможность заключения предварительного соглашения о ценообразовании.

Установлены нормы, на основании которых возможно применение штрафных санкций за нарушение правил регулирования трансфертного ценообразования.

Установлена новая форма проведения налогового контроля – контроль в связи с совершенствованием сделок между взаимозависимыми лицами. Налоговый контроль за совершением сделок между взаимозависимыми лицами осуществляется исключительно ФНС России. Основаниями проведения контрольных мероприятий являются уведомление налогоплательщика о контролируемых сделках; извещение территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку налогоплательщика, о факте выявления контролируемых сделок; выявление контролируемой сделки в результате проведения ФНС России повторной выездной налоговой проверки.

Необходимо отметить, что бремя доказывания применения налогоплательщиками трансфертных цен возложено на налоговые органы. Однако в то же время статьей 105.15 Налогового кодекса налогоплательщикам вменено в обязанность по требованию налоговых органов представлять документацию, подтверждающую соответствие цен контролируемых сделок ценам в сопоставимых сделках.

Несмотря на имеющиеся недостатки, из-за отсутствия в России опыта и традиций применения развитого налогового законодательства в настоящее время трудно оценить эффективность предлагаемого механизма регулирования трансфертного ценообразования.

Тем не менее в рамках реализации механизма налогового контроля над мезоэкономическими структурами возможно совершенствование системы планирования выездных налоговых проверок путем анализа структуры показателей рентабельности, формирования и контроля нормативного уровня доходности мезоэкономической структуры в целом и ее участников, в том числе основываясь на результатах налогового контроля трансфертного ценообразования.

В связи с тем, что для интегрированных корпоративных структур характерно наращивание добавленной стоимости (например, за счет создания цепочек контрагентов, являющихся участниками одной группы, или за счет реализации продукции через торговые дома), необходимо разработать инструменты контроля за полнотой исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость их участниками. Совершенствование методов контроля уплаты налога на добавленную стоимость, например, возможно на основе опыта,

имеющегося у налоговых органов при администрировании операций экспорта и контроле обоснованности и правомерности применения нулевой ставки.

Также необходимо создать условия для практической реализации участниками КГН права на снижение налоговых рисков путем заключения предварительных ценовых соглашений. Необходимо предусмотреть возможность обратиться в ФНС России с заявлением о заключении со-

глашения о ценообразовании для целей налогообложения для всех участников КГН, а не только для налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших. Это позволит сократить налоговые и административные издержки налогоплательщиков в связи с проведением в отношении них мероприятий налогового контроля, а также стимулировать открытость процесса ценообразования в мезоэкономических структурах.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Клейнер Г. Б. Мезоэкономика развития: от кризиса к анабазису // Экономика. Налоги. Право. 2011. № 5. С. 1–14.
2. Косачев Ю. В. Экономико-математические модели эффективности финансово-промышленных структур. М.: Логос, 2004. 248 с.
3. Масленников В. В., Крылов В. Г. Процессно-стоимостное управление бизнесом. М.: ИНФРА-М, 2006. 285 с.
4. Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования. Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007. 304 с.

REFERENCES

1. Klaner G. B. Meso-economy of development: from crises to anabasis // Economics. Taxes. Law. 2011. # 5. P. 1–14.
2. Kosachev U. V. The economic and mathematical models of the efficiency of the financial and industrial structures. M.: Logos, 2004. 248 p.
3. Maslennikov V. V., Krylov V. G. The process and cost management of business. M.: INFRA-M, 2006. 285 p.
4. Nepesov K. A. Tax aspects of the transfer pricing. Comparative analysis of the experience of Russia and other countries. M.: Wolters Cluver, 2007. 304 p.

УДК 336.62

ББК 65.012.121

Ганюкова Наталья Павловна,

ст. преподаватель каф. прикладной информатики в экономике
Астраханского государственного технического университета,

г. Астрахань,

e-mail: gannatasha@yandex.ru;

Шуршев Валерий Федорович,

д-р техн. наук, профессор каф. информационных систем
Астраханского государственного технического университета,

г. Астрахань,

e-mail: v.shurshhev@mail.ru

УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ КОРПОРАЦИИ НА ОСНОВЕ ИМИТАЦИОННОГО МОДЕЛИРОВАНИЯ

RISK MANAGEMENT OF CORPORATION FINANCIAL FLOWS BASED ON SIMULATION MODELING

В статье авторами рассмотрены вопросы особенности риск-менеджмента финансовых потоков современных корпораций. Предложена классификация рисков финансовых потоков корпораций. Построена математическая модель, поставлены частные задачи по управлению риском финансовых потоков, описана методика индикации наиболее критичных для корпорации рисков. Для решения обозначенных проблем риск-менеджмента авторами предложен метод имитационного моделирования, позволяющий оперативно получить точный результат анализа рисков ситуации финансовых потоков корпорации.

The authors have reviewed the issues of the peculiarities of the risk management of financial flows of modern corporations. The corporation financial flows risk management classification has been proposed. Mathematical model has been built; special objectives for financial flows risk management have been stated; the method of identification of the risk most critical for corpora-

tion has been described. The authors have proposed the method of simulation modeling for resolution of the mentioned issues of risk management, which allows getting the accurate result of the analysis of the risk situation of corporation financial flows.

Ключевые слова: финансовый поток, риск, корпорация, логистический процесс, имитационная модель, классификация рисков, риск-менеджмент, инвестиционная деятельность, структура, объединение корпораций.

Keywords: financial flow, risk, corporation, logistic process, simulation model, risks classification, risk management, investment activity, structure, corporation association.

Развитие социально-экономических систем в решающей степени определяется стратегией инвестиционной деятельности. При этом фундаментальным параметром инвестиционных процессов выступает риск. В связи с тем, что в последнее время в мировой экономике явно прослеживается