



# Как снизить налоговые риски?

АЛЕКСАНДРА КОНОВА

«Делойт», СНГ

ОЛЬГА ЖУКОВА

ПАО «Газпром»

В чем заключается современная налоговая функция в нефтегазовых компаниях? Каковы ее цели, особенности и параметры будущего развития? Такие вопросы возникают все чаще и чаще на фоне быстро меняющегося налогового законодательства.

Налоговым директорам приходится решать все более сложные задачи. Чем перспективнее становится налоговая функция как направление, тем динамичнее выстраиваются ее связи внутри холдингов с финансовой, юридической, бухгалтерской и коммерческими службами.

В условиях неопределенности большое значение приобретают централизация, регламентация, унификация и контроль над реализацией. Управление эффективной налоговой ставкой в группе компаний и единая групповая налоговая методология становятся насущными проблемами налогового специалиста.

Сегодня эффективность всех внутригрупповых процессов в крупных российских организациях постоянно повышается. В этой связи как никогда актуальной является задача построения налоговой функции и управления ею. Особенно это касается вертикально интегрированных компаний-холдингов. В сырьевом секторе экономики РФ, включающем ряд ключевых для нашей страны отраслей – нефтегазовую промышленность, черную и цветную металлургию, химический комплекс, – распространены именно вертикально интегрированные группы.

Крупнейшими налогоплательщиками традиционно являются компании нефтегазовой отрасли, за ними по объему налоговых поступлений в федеральный и ряд региональных бюджетов следуют металлургические комбинаты. Поэтому от налоговой стратегии и политики этих холдингов зависит дальнейшее качество налогового администрирования, уровень компетенций, развиваемых у налоговых специалистов данных государств в государстве.

## РОЛЬ НАЛОГОВОЙ ФУНКЦИИ

Налоговая функция не является самостоятельной и не может быть таковой, поскольку встроена в иные процессы организации. Вместе с тем именно недостатки в управлении налоговой функцией видны в первую очередь. Так, весьма неприятны ситуации, связанные с дончислениями в рамках налогового контроля или значительным оттоком денежных средств на уплату налогов по сделке (если на этапе планирования в бюджет организации не была заложена нужная величина налоговой нагрузки). Именно поэтому налоговая служба либо является составной частью финансовой, либо непосредственно подчиняется ей (или финансовому директору). Такой подход оправдан именно в связи с объективной необходимостью качественного планирования налоговой нагрузки в рамках финансовой функции.

Иной вариант развития налоговой функции строится на учетной функции, призванной отражать все хозяйственные операции на основании фактических подтверждающих документов. В ряде организаций такая налоговая функция выделяется как раз в составе подразделений, которые ведут бухгалтерский и налоговый учет. Это обусловлено тем, что налоговые специалисты либо разрабатывают методологические позиции, либо непосредственно ведут налоговый учет в организации. При этом, владея фактической информацией о налоговых платежах и сравнительными данными по разным отчетным и налоговым периодам, налоговые специалисты в учетной функции также могут участвовать в налоговом планировании (в части планирования и прогнозирования налоговых платежей, совместно с финансовой службой).

## СКАЧКООБРАЗНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ

В связи с тем, что теоретические основы построения лучших налоговых функций были разработаны западными специалистами (имеются в виду транснациональные

корпорации), их выводы следует адаптировать к российским реалиям.

Для российской налоговой системы характерны постоянные изменения. Рассмотрим наиболее значимые из них. Так, 1 января 2006 года был осуществлен перевод уплаты НДС с метода «по оплате» на метод «по отгрузке». С 1 января 2012 года были введены новые правила трансфертного ценообразования, а также вступили в силу изменения, позволяющие крупным холдингам создавать консолидированные группы налогоплательщиков.

1 января 2015 года в часть первую Налогового кодекса РФ была введена отдельная глава 14.7 «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия». Кроме того, вступили в силу изменения, регламентирующие порядок налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и составления налоговой отчетности по ним.

С 19 августа 2017 года действуют законодательные изменения, определяющие пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и / или суммы налога (сбора, страховых взносов).

Наконец, 1 января 2018 года должны вступить в силу изменения, касающиеся формирования мастер-файлов межстрановой отчетности. Речь идет о законопроекте № 231414-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)».

**Крупнейшими налогоплательщиками традиционно являются компании нефтегазовой отрасли. За ними следуют металлургические комбинаты**

Все эти скачкообразные изменения не могли не сказаться на формировании налоговой функции и управлении ею в масштабе вертикально интегрированных отечественных холдингов. На практике это выражается, прежде всего, в том, что в большинстве таких российских групп налоговая функция начала укрепляться и расширяться именно после 1 января 2012 года. Стали возникать отдельные подразделения, занимающиеся трансфертным ценообразованием, учетом в консолидированных группах налогоплательщиков (КГН), а в дальнейшем – и вопросами контролируемых иностранных компаний (КИК). Это подтверждается также исследованиями консультационных компаний.

Налоговые подразделения увеличили численность своих сотрудников и нарастили свой функционал. Такие организационные изменения отражают усложнение налоговых вопросов и их важность для бизнеса.

Отдельно хочется рассмотреть ключевые задачи и перспективы развития налоговой функции в крупных российских группах.

## КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ГРУППЫ

Многим группам в связи с созданием КГН и увеличением числа участников предстояло централизовать налоговую функцию. Это было реализовано посредством разработки единообразных унифицированных документов, единых методологии, отчетных документов, автоматизированной учетной системы, а также регламентов взаимодействия и обучающих семинаров для налоговых специалистов.

С практической точки зрения более продуктивной является централизация налоговой функции в рассматриваемом типе групп компаний. Вместе с тем имеются случаи децентрализации данной функции, сопряженные с историческими особенностями становления холдингов. Централизованный вариант представляется более перспективным.

**Скачкообразные изменения законодательства не могли не сказаться на формировании налоговой функции и управлении ею в масштабе вертикально интегрированных холдингов**

## ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

Сегодня налоговая функция как никогда раньше призвана оказывать влияние на организацию и менять принятые в ней подходы к работе. Яркий пример таких изменений, которые идут от налоговой составляющей во все иные сферы деятельности организации, – правила трансфертного ценообразования, вступившие в силу 1 января 2012 года. Были введены новые концепции трансфертных цен и регулирования цен в сделках с взаимозависимыми лицами по принципу «вытянутой руки» (с учетом пяти методов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ). В результате многие организации, оценив налоговые риски, подвергли свои системы следующим изменениям:

- были внедрены регламенты взаимодействия по вопросам трансфертного ценообразования, которые позволяли подразделениям оперативно обмениваться информацией и совместно выстраивать защиту группы налогоплательщиков в рамках мероприятий налогового контроля;
- были продуманы меры по минимизации налоговых рисков;
- были заключены соглашения о ценообразовании по отдельным сделкам.

Часть налогоплательщиков изменила свои подходы к ценообразованию в сделках с внутригрупповыми организациями – взаимозависимыми лицами. Другие, проанализировав коммерческие условия своих контролируемых сделок, стали готовить аргументы для обоснования своих цен для целей налогообложения.

Сам по себе процесс подготовки документации для целей соблюдения законодательства по трансфертному ценообразованию является отдельным важным этапом становления налоговой функции. Для этого требуются данные как от коммерческих, финансовых, бухгалтерских и юридических служб организации, так и от контрагентов – взаимозависимых дочерних обществ.

Данная процедура во многих холдингах до сих пор не налажена. Это обусловлено, прежде всего, слабостью налогового подразделения и его неспособностью влиять на иные службы организации. В такой ситуации приходится констатировать, что функция налогового подразделения сводится только к выявлению налоговых рисков и их документированию. Ряд холдингов скрывают это слабое место. Они заявляют об отсутствии необходимости в подготовке документации по трансфертному ценообразованию. Мол, налоговые органы все равно могут оспорить подходы компании к этим вопросам. Однако имеющаяся судебная практика свидетельствует, что компании более успешно защищают свою позицию при наличии такой документации, чем в ее отсутствие.

Хочется подчеркнуть, что управление налоговой функцией должно быть упреждающим и не должно пускаться на самотек. Именно налоговая функция задает вектор движения всей организации, объединяет все ее подразделения. Только активная позиция и упреждающая стратегия управления налоговыми рисками могут свидетельствовать о здоровой и эффективной налоговой функции.

## КОНТРОЛИРУЕМЫЕ КОМПАНИИ

Нефтегазовым холдингам приходится действовать в международной налоговой макросреде, где постоянно ужесточаются регулирование и контроль, а также уделяется все больше внимания прозрачности бизнеса и тому, какие юрисдикции имеют право взимать налоги на доходы, получаемые организацией. Новым испытанием для компаний стало внедрение в налоговое законодательство России концепции фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) и порядка обложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

**Централизованный вариант развития налоговой функции представляется более перспективным**

Первые результаты этого компании ощутили еще в 2015 году. Но основной объем работы им еще только предстоит проделать. В этой связи развивается на-

правление по формированию новой отчетности по КИК и непосредственному сбору данных для расчета прибыли КИК по российским правилам налогообложения. Для чего налоговым подразделениям предстоит наладить документооборот и расставить приоритеты внутри группы компаний по срокам сбора информации.

Как и в случае с трансфертным ценообразованием, крайне важным является закрепление порядка сбора и обмена информацией. Для этого также формируются регламенты взаимодействия.

**Яркий пример изменений, которые идут от налоговой составляющей во все иные сферы деятельности организации, – правила трансфертного ценообразования**

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКАЯ ФУНКЦИЯ

Повышенное внимание общества и СМИ к налогам, уплачиваемым нефтегазовыми холдингами, привело к возникновению новых репутационных бизнес-рисков. Для их минимизации необходимо углублять понимание налоговых вопросов на высших уровнях организации. Требуется также повышать эффективность управления данными проблемами и контроля над их решением.

Это дало толчок развитию таких фундаментальных направлений, как:

- выработка единой налоговой методологии;
- разработка методик налоговой экспертизы, а также выявления и реализации налоговых резервов;
- постановка системы управления налоговыми рисками.

Перечисленные цели являются не менее важными, чем задачи, связанные с изменениями законодательства. Практически в каждом крупном холдинге был разработан ряд регламентирующих документов. В их числе – методика проведения налоговой экспертизы сделок, карты налоговых рисков по сделкам, методика управления эффективной налоговой ставкой, методика работы с налоговыми резервами и т. д.

Отдельный акцент хочется сделать на налоговом анализе последствий по сделкам. Иными словами, на налоговой экспертизе договоров. Она призвана еще на этапе планирования сделки предупредить повышение налоговой нагрузки или выявить налоговые риски и обосновать их. Исходя из результатов экспертизы можно принять или изменить условия сделки, ее конструкцию либо структуру договорных отношений.

Налоговая экспертиза, как правило, проводится при планировании сделки и согласовании договора. Но она может проходить и на этапах бюджетирования сделки, оформления ее юридической конструкции и реализации ее условий. Это уместно, в частности, в случае изменения налогового законодательства, оказывающего влияние на налоговые обязательства.

При формировании единой методологии большое внимание следует уделить исследованию подтверждающих документов, договоров и внутренних регламентов. При этом методология требует регулярного обновления.

## МЕЖСТРАНОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Изменения налогового законодательства, регулирующие использование мастер-файла и составление межстрановой отчетности, а также касающиеся необоснованной налоговой выгоды, открывают новые возможности для совершенствования налоговой функции в холдингах.

В Российской Федерации с 1 января 2015 года вступила в силу Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам. Данной Конвенцией предусматривается заключение отдельных соглашений, определяющих порядок обмена страновыми отчетами и финансовой информацией в налоговых целях, а также внесение соответствующих изменений в национальное законодательство для обеспечения выполнения условий соглашений.

В соответствии с решениями Правительства РФ (Распоряжения от 30 апреля 2016 года № 834-р и от 7 декабря 2016 года № 2608-р) Федеральная налоговая служба подписала многосторонние соглашения об автоматическом обмене отчетами и финансовой информацией в налоговых целях.

Уже упоминавшийся проект Федерального закона № 231414-7 предполагает внесение в Налоговый кодекс РФ изменений, определяющих порядок взаимодействия российских налоговых органов с компетентными органами зарубежных стран при проведении налогового мониторинга и совместных налоговых проверок. Планируемый срок вступления законопроекта в силу – 2018 год. В целях адаптации налогоплательщиков к новым требованиям законопроект предусматривает их освобождение от ответственности за нарушения, совершенные в период 2018–2020 годов.

**Судебная практика свидетельствует, что компании более успешно защищают свою позицию при наличии документации по трансфертному ценообразованию, чем в ее отсутствие**

Итак, основными направлениями дальнейшего развития налоговой функции на ближайшие три года представляются следующие:

- усиление налоговой службы в связи с внедрением законодательства о КИК, требований об использовании мастер-файла и составлении межстрановой отчетности;
- пересмотр бизнес-процессов с учетом внедрения новых положений о налоговой выгоде;
- роботизация налоговых процессов (в частности, налогового учета). 