ИНСТИТУТ МЕЖДУНАРОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СВЯЗЕЙ
INSTITUTE OF INTERNATIONAL ECONOMIC RELATIONS

Факультет мировой экономики и международной торговли

Кафедра Экономики

по направлению подготовки **38.03.01 Экономика**
профиль **«Мировая экономика»**

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Декан факультета
_____ / Янкин А.Н./
«____» _____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Налоговые аспекты трансфертного ценообразования в России и за рубежом

Студентка: **Коломийцева Дарья Александровна** _____

Руководитель:
к.э.н., доц., Рубцова Татьяна Ивановна _____

Москва
2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....3

Глава 1. Понятие трансфертного ценообразования (ТЦО) и методы его регулирования в зарубежных странах.....6

1.1. Понятие трансфертной цены.....6

1.2. Правовое регулирование ТЦО на международном уровне.....16

1.3. Зарубежный опыт налогового контроля ТЦО.....22

Глава 2. Анализ российской практики регулирования трансфертного ценообразования.....32

2.1. Анализ основных положений нормативно-правовой базы в сфере контролируемых сделок.....32

2.2. Основные принципы налогового контроля цен в РФ.....40

2.3. Практика применения методов трансфертного ценообразования в РФ……50

Глава 3. Основные направления реформирования налогового контроля применения трансфертных цен в международной торговле.....73

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....77

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....82

ВВЕДЕНИЕ

Начало бурного использования трансфертных цен относят ко второй трети XX века. 60 – 70-е гг. XX века являются важным периодом в истории мировой экономики. К этому времени завершилось послевоенное восстановление экономик стран Западной Европы и Японии. Компании и банки этих стран значительно укрепили свои позиции и начали конкурировать с американскими корпорациями. Произошел мощный рывок в формировании транснациональных корпораций (ТНК).

Процессы глобализации и интернационализации сделали исключительно важным и актуальным администрирование трансфертного ценообразования (далее – ТЦО), потому что манипулирование ценами в операциях внутри холдингов приводит к перераспределению прибыли между компаниями внутри холдинга и, как следствие, к перемещению налоговых баз между странами. ТЦО для транснациональных корпоративных структур - важный инструмент оптимизации налоговых платежей.

По общему правилу, ценообразование в рыночных условиях является свободным, т.е. определяется на основе равновесия спроса и предложения в условиях свободной конкуренции производителей товаров и услуг. ТЦО может быть связано с злоупотреблением возможностью свободного ценообразования для получения необоснованной налоговой выгоды, что приводит к сокращению налоговых поступлений в государственный бюджет. В связи с этим налоговые органы контролируют ценообразование по определённым видам сделок.

Степень развитости национального законодательства в сфере ТЦО определяется несколькими факторами, среди которых наиболее важными являются уровень развития экономики определённой страны, накопленный опыт в администрировании ТЦО, а также участие страны в международных организациях, занимающихся проблемами ТЦО. Первые два фактора обусловливают высокую степень проработанности правил ТЦО в развитых

странах, прежде всего, в США и Великобритании, где в XX веке было впервые разработано законодательство, регулирующее данную сферу. Участие в работе международных организаций, занимающихся проблемами ТЦО (ОЭСР, Группа двадцати), имеет особую значимость для развивающихся стран и стран с переходной экономикой, где законодательное регулирование ТЦО не обеспечивает эффективный налоговый контроль сделок между взаимозависимыми лицами. Кроме того, проблемой развивающихся стран является кадровый состав отделов налоговых служб, занимающихся контролем ТЦО. Такие отделы в налоговых службах большинства развивающихся стран и стран с переходной экономикой появились относительно недавно, поэтому, в том, что касается опыта, они уступают департаментам ТНК, которые занимаются обоснованием применённых цен во внутрихолдинговых сделках, или консалтинговым фирмам, которые для этих же целей активно привлекаются ТНК.

Совершенствование законодательного регулирования ТЦО является особенно актуальной проблемой для данной группы стран. По оценкам неправительственной организации Christian Aid, занимающейся, в частности, проблемами влияния ТНК на развитие стран, бюджеты развивающихся стран ежегодно теряют около 160 млрд долларов США из-за недостаточного контроля за ТЦО, с помощью которого ТНК уклоняются от уплаты налогов[1]. Для сравнения, рекордная сумма средств, выделенных всеми странами-членами ОЭСР в качестве помощи в целях развития составила 134,8 млрд долларов США[2].

Для Российской Федерации исследование налоговых аспектов трансфертного ценообразования и, в частности, налогового контроля в сфере ТЦО, является весьма актуальным. Российское законодательство, регулирующее данную сферу, было только недавно реформировано с целью

[1] http://www.christianaid.org.uk/pressoffice/pressreleases/comment/the-price-of-tax-dodging-in-the-developing-world.aspx

[2] http://www.theguardian.com/global-development/2015/apr/08/foreign-aid-spending-2014-least-developed-countries

приведения его в соответствие международным стандартам, и работа по совершенствованию правил в данной сфере должна быть продолжена (такая работа ведётся в настоящее время и на международном уровне в рамках Плана BEPS).

Целью работы является исследование теоретических и практических аспектов налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации и зарубежных странах.

Для достижения указанной цели в работе поставлены следующие задачи:

- раскрыть содержание трансфертной цены и особенности ее определения согласно нормативным актам ОЭСР, США, России;

- проанализировать основные принципы регулирования трансфертных цен в соответствии с международным правом;

- выявить особенности налогового контроля трансфертного ценообразования в зарубежных странах;

- проанализировать российскую теорию и практику налогового регулирования трансфертного ценообразования;

- изучить и систематизировать направления работы международных организаций по совершенствованию регулирования трансфертных цен.

При написании работы были использованы законодательные акты, в частности Налоговый кодекс Российской Федерации, постановления Конституционного Суда Российской, Федеральные законы, письма Министерства финансов Российской Федерации, документы, подготовленные международными организациями, в частности, Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Организацией Объединённых Наций, информационно-аналитические материалы консалтинговых компаний, таких как Deloitte, EY, KPMG, PwC, учебные пособия, статьи в периодической печати, а также материалы интернет-сайтов по избранной теме на русском и английском языках.

Глава 1. Понятие трансфертного ценообразования (ТЦО) и методы его регулирования в зарубежных странах

1.1. Понятие трансфертной цены

В специальной литературе существуют разные определения трансфертной цены (далее – ТЦ). Некоторые из них приведены в Таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Определения понятия «трансфертная цена»

Определение	Авторы
Трансфертная цена – это цена, которая устанавливается между ассоциированными организациями, по которой одна организация реализует нематериальные активы, товары и оказывает услуги другой ассоциированной организации[3].	Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций (далее – Руководство ОЭСР)
Трансфертная цена – цена на товары (работы и услуги), отличающаяся от объективно сформированной при совершении международных сделок свободной (рыночной) цены.	Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств – членов ЕврАзЭС[4]
Трансфертная цена – это цена в рамках группы *связанных* между собой лиц, которая отличается от рыночной.	С. Л. Быдылин, Р. С. Юрмашев, Е. Сафарова
Трансфертная цена – это цена, которая устанавливается при торговле услугами и товарами во внутрифирменных отношениях, т.е. при торговле *между* структурными *подразделениями единого предприятия и* его *аффилированными лицами*, которые находятся *в разных странах.*	О.Н. Ефремова
Трансфертная цена – цена, которая используется внутри групп компаний, между *взаимозависимыми лицами*.	Н. А. Лучкова, В. Горева, А. В. Грачёв, Ю. Н. Завьялова, И. В. Хаменшуко, В. В. Герасименко, О. Сидоренко
Трансфертная цена — цена, которая используется крупными компаниями и корпорациями, в частности	В. В. Петрунин

[3] “Transfer prices are the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises”. (Article 7, Preface of OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 18 August 2010). [Прим. автора]

[4] В соответствии с п. 2 ст. 3 Договора о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств – членов ЕврАзЭС продолжает действовать и применяется в соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года [Прим. автора].

транснациональными, *в* сделках, совершаемых *между своими подразделениями, филиалами или дочерними обществами.*	
Трансфертная цена — это любая «необычная», подозрительная» цена, которая подлежит налоговому контролю, а также в отношении которой есть основания полагать, что ее величина определена сторонами сделки не рыночным путем, не для достижения коммерческой цели, а только для снижения налоговой нагрузки.	Суругин Д.Н.

Источник: [Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник / Л. П. Грундел, Н. И. Малис. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2015. – 256 с. (Магистратура), с. 12]

Проанализировав разные определения ТЦ, можно выделить три главные черты, характеризующие трансфертную цену: 1) ТЦ складывается в сделках между взаимозависимыми, ассоциированными, аффилированными или связанными лицами; 2) величина ТЦ определяется сторонами сделки не рыночным путём; 3) ТЦ используется с целью получения налоговой выгоды.

В данном исследовании трансфертная цена будет пониматься в соответствии с Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию и с использованием понятийного аппарата, используемого в российском законодательстве применительно к налоговому администрированию в сфере ТЦО.

Трансфертная цена **–** цена, которая устанавливается между взаимозависимыми лицами, по которой одно лицо реализует нематериальные активы, товары и оказывает услуги другому лицу.

Можно обратить внимание на то, что в определениях ТЦО разных авторов лица, между которыми совершается сделка с применением ТЦО, определяются по-разному: как ассоциированные организации, связанные стороны, а также как взаимозависимые, аффилированные и связанные лица. Необходимо разобраться в значении данных понятий и их особенностях.

Взаимозависимые лица.

Положения о взаимозависимых лицах содержаться в ст. 20 Налогового кодекса РФ и ст. 105.1 Налогового кодекса РФ, которые были введены в 2012 году Федеральным законом № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»[5].

Взаимозависимые лица определены так: «Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на:

1. условия или результаты сделок, совершаемых этими лицами;

2. экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, то такие лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения»[6].

В состав взаимозависимых лиц входят организации (т.е. коллективные субъекты налогового права) и физические лица (т.е. индивидуальные субъекты налогового права). Под организациями подразумевают юридические лица, которые были образованы в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, которые обладают гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, филиалы, международные организации и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации[7]. В целях налогообложения взаимозависимыми лицами может признаваться группа индивидуальных субъектов налогового права, группа коллективных субъектов, а также группа, являющаяся смешанной по составу лиц, т.е. состоящая как из физических лиц, так и организаций.

---

[5] Далее – Закон №227-ФЗ

[6] ст. 105.1, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 05.04.2016)

[7] ст. 11 НК РФ

Критерии признания лиц взаимозависимыми установлены законом и могут быть объединены в 3 группы: формализованные, судебные и самостоятельные.

Формализованные критерии, перечень которых является закрытым, приведены в п. 2 ст. 105.1 НК РФ. Их можно классифицировать по субъектам взаимозависимости (табл. 1.2).

Таблица 1.2 – Формализованные критерии признания лиц взаимозависимыми

Субъекты взаимозависимости	Основания для признания лиц взаимозависимыми по ст. 105.1 НК РФ.
Физические лица	Одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению (пп. 10 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
	Физическое лицо и его супруга (супруг), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный (пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
Организации	Одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25% (пп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
	Одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях, и доля такого участия в каждой организации составляет более 25% (пп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
	Единоличные исполнительные органы либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этих организаций назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) (пп. 5 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
	Более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этих организаций составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ. (пп. 6 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
	Полномочия единоличного исполнительного органа в этих организациях осуществляет одно и то же лицо (пп. 8 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
Организация и лицо	Лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа этой организации (пп. 7 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
	Лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) имеет полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального

	исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации (пп. 4 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
Организация и физическое лицо	Физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в организации, и доля такого участия составляет более 25% (пп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).
Организации и (или) физические лица	Доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50% (пп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).

Источник: составлено автором на основании данных [ст. 105.1 НК РФ; Справочная информация: "Контролируемые сделки и взаимозависимые лица для целей налогообложения" (Материал подготовлен специалистами КонсультантПлюс)]

Судебные критерии могут быть использованы для признания лиц взаимозависимыми в судебном порядке. Такая возможность предусмотрена п. 7 ст. 105.1 НК РФ. Конституционный Суд РФ постановил, что суды могут рассматривать дела о признании лиц взаимозависимыми при *одновременном* наличии двух условий[8]:

1. наличие признаков взаимозависимости в каком-либо нормативно-правовом акте;
2. отношения между данными лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Перечень так называемых судебных критериев является открытым. Нормативно-правовые акты, на которые предлагает ссылаться Конституционный Суд РФ, не перечислены. Тем не менее, можно выделить те из них, в которых содержатся наиболее явные признаки взаимозависимости (табл. 1.3).

Таблица 1.3 – Признаки взаимозависимости, содержащиеся в нормативно-правовых актах, для признания лиц взаимозависимыми по решению суда

Нормативно-правовой акт	Основания для признания лиц взаимозависимыми	Пояснения
Гражданский Кодекс Российской Федерации[9] (п. 1 ст.	Основное общество заключает сделки с дочерними	Основное общество в силу *преобладающего участия в уставном капитале,* либо в

[8] Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. №441-О
[9] Далее – ГК РФ

105 ГК РФ)	хозяйственными обществами.	соответствии с заключенным *договором*, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом.
ГК РФ (ст. 106 ГК РФ)	Основное общество заключает сделки с зависимыми хозяйственными обществами.	Общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет >20% голосующих акций акционерного общества или >20% уставного капитала ООО
Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ст.81)	Акционерные общества заключают сделки, подпадающие под понятие «сделки с заинтересованностью»	Сделки с заинтересованностью - это сделки, в совершении которых имеется заинтересованность: а) члена совета директоров общества, б) лица, осуществляющего функции единоличного исполнительного органа, в) члена коллегиального исполнительного органа или г) участника общества, имеющего совместно с его аффилированными лицами ≥ 20% от общего числа голосов участников общества, а также д) лица, имеющего право давать обществу обязательные для него указания. (согласно ст. 45 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 05.05.2014) "Об обществах с ограниченной ответственностью").
Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ст. 45)	Общества с ограниченной ответственностью заключают сделки, подпадающие под понятие «сделки с заинтересованностью»	
Федеральный закон от 12 января 1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст.27)	Некоммерческие организации заключают сделки, подпадающие под понятие «сделки с заинтересованностью»	
Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (ст. 22)	Унитарные предприятия заключают сделки, подпадающие под понятие «сделки с заинтересованностью»	
Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (ст. 9)	Сделки внутри группы лиц	В целом, основания для признания совокупности физических и (или) юридических лиц, группой лиц те же, что и для взаимозависимых лиц. Отличительная особенность: хозяйственное общество и физическое или юридическое лицо признаются группой лиц, если доля такого физического или юридического лица в уставном капитале данного хозяйственного общества составляет *>50%*.

Источник: составлено автором на основании данных [Гражданский Кодекс Российской Федерации; Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»; Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»]

Также можно выделить ***самостоятельные критерии***. В п. 6 ст. 105.1 НК РФ сказано, что стороны сделки, вправе самостоятельно признать себя взаимозависимыми лицами для целей налогообложения.

Не являются основанием для признания лиц взаимозависимыми:

1. влияние на условия, а также результаты сделок, которые совершаются лицами, и экономические результаты их деятельности, оказываемое одним либо несколькими другими лицами в силу их преимущественного положения на рынке или в силу иных подобных обстоятельств[10];

2. прямое и (или) косвенное участие Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в российских организациях.

Стоит отметить, что до вступления в силу Закона №227-ФЗ взаимозависимые лица определялись в соответствии со ст. 20 НК РФ. Для того, чтобы можно было доказать, что лица являются взаимозависимыми, нужно было установить, что отношения между ними влияют на: условия деятельности данных лиц, или на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)[11], или же на экономические результаты деятельности данных лиц или лиц ими представляемых[12].

Анализируя формулировку положений в ст. 20 НК РФ, эксперты отмечали, что в соответствие с общим требованием об определённости норм налогового законодательства[13] нужно раскрыть содержание термина «представляемые ими лица». Причина для этого заключалась в следующем. Ст. 11 НК РФ гласит: «Институты, понятия и термины гражданского,

[10] П. 4 ст. 105.1 НК РФ
[11] П. 2 ст. 20 НК РФ
[12] П. 1 ст. 20 НК РФ
[13] П.6 ст. 3 НК РФ

семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Определение термина «представитель» даётся в ГК РФ. Согласно положениям ГК РФ, лицо, действующее от собственного имени, не является представителем[14]. Понятия «представительство» и «посредничество» разграничены в ГК РФ. Комиссионер, агент и доверительный управляющий, действующие от своего имени, отнесены к посредникам, а не к представителям. Таким образом, оформление сделок с использованием договоров, не предусматривающих отношений представительства согласно ст. 182 ГК РФ, могло быть использовано налогоплательщиками с целью обхода норм законодательства и получения необоснованной налоговой выгоды[15]. Законом № 227-ФЗ, вступившим в силу с 2012 года, закреплен принцип признания взаимозависимыми лицами в целях налогообложения лиц, одно из которых самостоятельно, совместно с другими лицами или *через других лиц* может оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемые другим лицом, и (или) экономические результаты его деятельности. С радостью можно отметить, что экспертное мнение было услышано и учтено при совершенствовании российского законодательства.

Ассоциированные предприятия

Применительно к вопросу ТЦО ссылка на понятие ассоциированных предприятий (*associated enterprises)* приводится в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций. Определение данного понятия даётся в ст. 9 Типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (далее – Типовая конвенция ОЭСР), а также в международных

[14] П. 2 ст. 182 ГК РФ

[15] Алтухова Е. В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски: монография / Е. В. Алтухова. – науч. Изд. – М. : Волтерс Клувер, 2011. с. 51

соглашениях Российской Федерации об избежании двойного налогообложения. Согласно ст. 21 "Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал" лицо считается ассоциированным с другим лицом, если одно лицо прямо либо косвенно контролируется другим лицом, или если оба лица прямо либо косвенно контролируются третьим лицом или третьими лицами.

Причина того, что в международных соглашениях Российской Федерации используются термины, не определенные в национальном законодательстве, заключается в следующем. Типовая конвенция ОЭСР, в которой используется термин «ассоциированные предприятия», является основой для заключения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения между странами–членами ОЭСР. Многие страны, не входящие в ОЭСР (в том числе Российская Федерация), также руководствуются этим документом, что отражается на используемом в международных соглашениях этих стран понятийном аппарате.

Согласно ст. 9 Типовой конвенции ОЭСР[16], в которой приводятся достаточно общие формулировки, ассоциированными считаются предприятия из одной Договаривающейся Страны, которые прямо или косвенно:

1. контролируют предприятие в другой Договаривающейся Стране, или
2. участвуют в управлении данного предприятия, или
3. участвуют в капитале данного предприятия,
4. и в то же время между данными предприятиями установлены особые коммерческие условия, которые отличаются от условий, установленных между независимыми предприятиями.

[16] Article 9 OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing (p. 29).

То есть, можно сказать, что главным основанием для признания лиц ассоциированными является, по сути, реализация ими общих интересов. В США аналогом термина «ассоциированные лица» является термин «контролируемые лица[17]». Основание считать налогоплательщиков контролируемыми лицами возникает, если они «принадлежат или контролируются одними и теми же интересами (*owned or controlled directly or indirectly by the same interests)»* [18].

Аффилированные лица

Термин «аффилированные лица» используется в корпоративном праве. Это юридические и физические лица, которые способны *оказывать влияние* на деятельность юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность[19].

Связанные стороны

Понятие «связанные стороны» сформулировано в Международных стандартах финансовой отчётности (далее – МСФО), в частности, в Стандарте МСФО 24. Организации признаются связанными, если между ними имеют место отношения контроля или значительного влияния. Уточним, что отличие *контроля* от *значительного влияния* в соответствии с МСФО заключается в следующем. Контроль – это полномочие, позволяющее направлять финансовую и оперативную политику компании, а также владение прямо либо косвенно более чем половиной акций компании. Значительное влияние выражается в участии в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики без права контроля за этой политикой.

Таким образом, можно сказать, что в различных странах и отраслях права используются разные термины для обозначения, по сути, одного и того же правового явления.

---

[17] ст. 482 Кодекса внутренних доходов США

[18] Дернберг Ричард Л. Международное налогообложение. Краткий курс. М., 1997. С. 174.

[19] ст. 4, Закон РСФСР от 22.03.1991 N 948-1 (ред. от 26.07.2006) "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках"

1.1. Правовое регулирование ТЦО на международном уровне

На международном уровне Руководство ОЭСР является основным правовым актом, задающим стандарты в области налогообложения при применении трансфертных цен.

Организация экономического сотрудничества и развития была основана в 1961 году. В Конвенции об учреждении Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1961 года страны-члены выразили решимость сотрудничать в рамках данной организации с тем, чтобы «более эффективно использовать свои возможности и потенциал для обеспечения максимального, устойчивого роста своих экономик и повышения уровня экономического и социального благосостояния своих народов».

В 1960 – 1970-е гг. налоговые органы, прежде всего, Соединённых Штатов Америки, а также других развитых стран начали активно заниматься вопросами регулирования ТЦО. В ОЭСР было решено, что необходимо разработать общие рекомендации касательно ТЦО, для того чтобы воспрепятствовать уклонению от налогов в странах с более высокими налоговыми ставками и, в то же время, избежать того ущерба, который наносится мировой торговле двойным налогообложением. В результате, в 1979 г. впервые было издано Руководство Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций, которое в дальнейшем неоднократно изменялось и дополнялось. Руководство ОЭСР в последней редакции было издано в 2010 г.

Руководство ОЭСР – это фундаментальный документ, основанный на глубоком экономическом анализе деятельности хозяйствующих субъектов. Подходы и рекомендации, содержащиеся в данном документе, позволяют проводить эффективный налоговый контроль для борьбы с уклонением от уплаты налогов и неправомерным перемещением налоговой базы.

Руководство ОЭСР содержит нормы мягкого права не обязательные для включения в национальное законодательство стран-членов ОЭСР. Тем не

менее, бóльшая часть развитых стран фактически используют данное Руководство для проведения налогового контроля в отношении ТЦО. Объём внедрения и юридический статус этого правового акта различаются. Например, в Великобритании и Нидерландах Руководство ОЭСР носит нормативный характер, в Новой Зеландии Руководство ОЭСР применятся наряду с национальным законодательством в сфере ТЦО и руководствами компетентных органов США и Австралии, а в Скандинавских странах оно законодательно не закреплено, но на практике широко применяется.

Руководство ОЭСР предусматривает, что его положения распространяются на внешнеэкономические сделки, таким образом регламентируя налоговые аспекты ТЦО в контексте международного налогового права. Во многих странах национальное законодательство в сфере ТЦО регулирует порядок налогообложения только по внешнеэкономическим сделкам (например, в Италии, Франции, Японии, Австралии, Новой Зеландии). С другой стороны, в законодательстве многих стран содержатся нормы, которые позволяют осуществлять контроль в сфере ТЦО не только по внешнеэкономическим, но и по внутренним сделкам (например, в России, США, Великобритании, Испании, Португалии, Дании, Норвегии, Чехии, Индонезии).

Основополагающие *принципы* Руководства ОЭСР:

1. Компании - участники холдингов (в том числе филиалы или обособленные подразделения одной компании) расцениваются как независимые образования.

2. Цены признаются налоговыми органами рыночными, если они сопоставимы с ценами независимых участников рынка. В этом заключается так называемый «принцип вытянутой руки» (англ. - The arm’s length principle)). В главе 1 Руководства ОЭСР подтверждается твёрдая позиция стран-участниц ОЭСР по поводу того, что принцип вытянутой руки является наиболее справедливым в целях налогообложения. В то же время отвергается подход, согласно которому совокупная прибыль ТНК распределяется между

ассоциированными предприятиями в соответствии с заранее определённой формулой.

Принцип вытянутой руки

Принцип вытянутой руки определён в ст. 9 Типовой конвенции ОЭСР. В Руководстве ОЭСР признаётся, что часто тяжело, если вообще возможно (как налоговым органам, так и сторонам сделок), найти достаточную информацию о ценах в сопоставимых сделках третьих лиц, чтобы проверить соблюдение принципа вытянутой руки, поэтому разработчики Руководства ОЭСР подробно остановились на разных способах определения цены для сделок между ассоциированными лицами, которая была бы установлена в свободных рыночных условиях.

Соблюдение принципа вытянутой руки проверяется путём сравнения условий или характеристик (цены, показателей рентабельности и т.д.) сделки между ассоциированными лицами и сопоставимых сделок между не ассоциированными лицами. При этом в Руководстве ОЭСР запрещается использовать для сопоставления средние нескорректированные показатели доходности по отрасли (“average unadjusted industry returns”).

Факторы, которые должны быть приняты во внимание, при оценке сопоставимости сделок (факторы сопоставимости):

1. характеристики товаров (или иной собственности) или услуг, составляющих предмет сделки;

2. функции, выполняемые каждой стороной сделки, и принимаемые риски;

3. условия договора;

4. экономические условия, в которых функционируют стороны сделки: географическое положение рынка, его размер, уровень конкуренции на данном рынке, наличие субститутов, уровень спроса и предложения на рынке, покупательная способность, стоимость факторов производства, транспортные расходы, экономические циклы, жизненный цикл продукта, розничная или оптовая торговля;

5. используемая бизнес стратегия (нужно учесть уровень диверсификации предприятия, оценку руководством предприятия политической обстановки, затраты на разработку новых продуктов, временное установление цены ниже рыночной и большие расходы на продвижение товара при стратегии входа на рынок).

Таким образом, если, например, материнская компания покупает определённый товар, производимый на зарубежном дочернем предприятии, то, согласно принципу вытянутой руки, цена такой сделки в целях налогообложения должна быть установлена, исходя из цен сопоставимых сделок между не ассоциированными лицами. Существуют несколько методов определения цены сделки между ассоциированными лицами в целях налогообложения.

Методы трансфертного ценообразования

Методы трансфертного ценообразования, определяемые Руководством ОЭСР могут быть разделены на две категории:

1. *традиционные методы (traditional transaction methods)*, применяя которые ассоциированные предприятия сравнивают цену по заключённой ими сделке с ценой по сопоставимой сделке между не ассоциированными лицами;

2. *методы, основанные на анализе рентабельности (transaction profit methods)*, при использовании которых сопоставляется рентабельность продаж (затрат, управленческих и коммерческих расходов, активов), с аналогичным показателем по сделкам между независимыми лицами. Эти методы менее точны по сравнению с традиционными методами, но используются чаще, так как сбор информации для применения традиционных методов связан с многочисленными трудностями. В связи с этим в новой редакции Руководства ОЭСР отказались от иерархии методов, которая ранее выражалась в предпочтительном применении традиционных методов ТЦО.

Таблица 1.4 – Методы ТЦО в Руководстве ОЭСР

Метод ТЦО в Руководстве ОЭСР	Дословный перевод	Аналогичный метод ТЦО согласно гл. 14.3 НК РФ
Традиционные методы (traditional transaction methods)		
Comparable uncontrolled price method (CUP)	Метод сопоставимой неконтролируемой цены	Метод сопоставимых рыночных цен
Resale price method (RPM)	Метод цены перепродажи	Метод последующей реализации
Cost plus method (CPM)	Затратный метод	Затратный метод
Методы, основанные на анализе рентабельности (transaction profit methods)		
Transactional net margin method (TNMM)	Метод чистой прибыльности по сделке	Метод сопоставимой рентабельности
Transactional profit split method (TPSM)	Метод распределения прибыли по сделке	Метод распределения прибыли

Источник: составлено автором на основании данных [Chapter 2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010; ст. 105.7 Налогового Кодекса Российской Федерации]

Описание механизма вышеназванных методов ТЦО приведено в Главе 2, посвященной анализу российской практики регулирования ТЦО, ввиду того, что методы ТЦО, применяемые в России основаны на Руководстве ОЭСР. Однако стоит сразу отметить, что в российском законодательстве не закреплено деление методов на традиционные и на методы, основанные на анализе рентабельности.

В последней редакции Руководства ОЭСР вместо иерархии методов ТЦО было введено *«правило наиболее подходящего метода» (“most appropriate method rule”)*. Наиболее подходящий метод ТЦО основан на достаточном объёме информации по сделкам, которые являются наиболее сопоставимыми с анализируемой сделкой, или по предприятиям, условия деятельности которых наиболее близки к анализируемому предприятию. Таким образом, соблюдение условия сопоставимости является одним из самых главных факторов при выборе метода ТЦО.

Анализ на сопоставимость

В главе III Руководства ОЭСР предлагается пошаговое описание того, как можно проводить анализ на сопоставимость. Подчёркивается, что предложенный алгоритм носит рекомендательный характер и не исключает

возможность существования иных надёжных способов выявления сопоставимых сделок или компаний.

Сделка между ассоциированными лицами и сделка между не ассоциированными лицами могут считаться сопоставимыми, если никакие различия между ними не оказывают влияния на показатель, используемый в методе ТЦО, или если могут быть сделаны достаточно точные поправки, чтобы нивелировать влияние таких различий.

Понимание анализа на сопоставимость является крайне важным, потому что именно он определяет возможность использования информации по той или иной сделке или компании в разных методах ТЦО, дающих ответ на вопрос, отвечают ли анализируемые сделки требованию принципа вытянутой руки.

Анализ на сопоставимость состоит из девяти этапов:

1. определение анализируемого временно́го периода;

2. анализ широкого круга условий, в которых функционирует анализируемая компания-налогоплательщик (анализ рынка, конкуренции на данном рынке, экономических особенностей функционирования данного рынка, его государственного администрирования);

Данный шаг направлен на выяснение условий (прежде всего экономических), в которых находятся стороны сделки, и в которых была заключена анализируемая сделка. Эти условия нужно знать, чтобы как можно более точно выбрать сопоставимые сделки.

3. анализ контрактных условий сделки;

4. обзор «внутренних» сопоставимых сделок[20] (internal comparables) при наличии;

[20] Согласно перечню основных понятий Руководства ОЭСР (с. 24), «внутренние» сопоставимые сделки (internal comparables) – это сопоставимые сделки анализируемой компании с независимыми компаниями; «внешние» сопоставимые сделки или компании (external comparables) – это в зависимости от метода либо сопоставимые независимые компании, либо сопоставимые сделки между третьими лицами, которые являются независимыми.

5. при отсутствии «внутренних» сопоставимых сделок определение доступных источников информации по «внешним» сопоставимым сделкам (external comparables);

6. выбор наиболее подходящего метода ТЦО;

7. определение *ключевых* характеристик анализируемой сделки (см. этап № 3), которыми обязательно должны обладать сопоставимые сделки;

8. проведение необходимых корректировок в целях сопоставимости;

9. интерпретация полученной информации, определение дохода, который был бы получен при применении сторонами сделки рыночных цен.

При выборе наиболее подходящего метода может понадобиться несколько раз повторить шаги с четвертого по восьмой.

1.2. Зарубежный опыт налогового контроля ТЦО

Для проведения налогового контроля ТЦО в зарубежных странах создаются специальные налоговые управления. Они могут быть структурными подразделениями министерства финансов (как, например, в США, Великобритании, Италии) или функционировать обособленно (как, например, в Швеции и Японии).

Налоговый контроль ТЦО проводится только в отношении сделок между взаимозависимыми лицами. Не существует универсального для всех стран перечня оснований для признания сторон сделки взаимозависимыми. Тем не менее, большинство стран используют в качестве критерия взаимозависимости 50%-ный порог прямого или косвенного участия одной стороны сделки в другой. В некоторых странах данный порог установлен на более низком уровне. Например, в Великобритании стороны сделки признаются взаимозависимыми при преодолении 40%-ного порога прямого или косвенного участия, а в Германии и Китае данный показатель равен 25%. В России пороговое значение для признания лиц взаимозависимыми составляло 20%, а с 1 января 2012 г. на основании Закона №227-ФЗ увеличено до 25%.

Помимо чисто формальных признаков, к которым можно отнести долю прямого или косвенного участия одной стороны сделки в другой, лица могут быть признаны взаимозависимыми при установлении того, что у них имеются общие экономические или политические интересы. Отражением такого подхода является законодательство США о ТЦО. Вместо понятия «взаимозависимые лица» существует понятие «контролируемые лица». Понятие «контроль» в Своде федеральных нормативных актов США (англ. *Code of Federal Regulations)* определён следующим образом: «Любая форма контроля, прямого или косвенного, юридически оформленного или не оформленного, в том числе контроль, который возникает в результате действий двух и более налогоплательщиков, работающих по взаимной договорённости или имеющих общую цель или намерение искусственно перераспределить доходные или расходные статьи между указанными налогоплательщиками и контролируемой компанией»[21]. В случае, когда доля прямого или косвенного участия одного лица в уставном капитале другого лица > 50%, налоговый контроль будет произведён в обязательном порядке. При доли прямого или косвенного участия в уставном капитале ≤ 50%, налоговые органы могут подробно проанализировать сделку (сделки) между данными лицами, чтобы выявить, есть ли необходимость в проведении налоговой проверки. Например, если одно лицо продало какое-либо имущество другому лицу, а потом взяло его себе же в аренду, то, по мнению налоговых органов США, уже есть основания, чтобы признать эти лица контролируемыми. То есть, в США так же, как и во многих других развитых странах, налоговый контроль ТЦО ориентируется не только на чисто формальные признаки, такие как, к примеру, доля в уставном капитале, но и на содержание проверяемой сделки, т.е. проводится *функциональный анализ* сделки, в рамках которого даётся характеристика функциям, которые выполняют стороны сделки, используемым ими активам, принимаемым

[21] 17 The Code of Federal Regulations (CFR) 230.405 URL: http://law.cornell.edu/cfr/text/17/230.405 (дата обращения: 07.04.2016)

рискам, а также распределению ответственности между сторонами сделки и другим условиям сделки, влияющим на цену.

Для доказательства того, что цена в сделках, которые могут подлежать налоговому контролю, является рыночной, т.е. соответствует принципу вытянутой руки, налогоплательщики должны произвести специальные расчёты цены и предоставить их в налоговые органы. Разногласия между налогоплательщиками и налоговыми органами в большинстве случаев решаются в ходе переговоров. Такой порядок действует в странах – членах ОЭСР, а также в некоторых других странах.

По мнению экспертов, вышеописанный порядок является более эффективным по сравнению с тем, который действует, например, в Индии. В Индии налоговыми органами отбирается определенный процент налоговых деклараций для подробного аудита. Налогоплательщики, чьи декларации были отобраны, уведомляются об этом в течение шести месяцев с даты окончания финансового года, в котором декларации были сданы. И только после этого налогоплательщики доказывают применённую в сделке цену путём предоставления в налоговые органы различной информации, которая сначала рассматривается на контрольных слушаниях без присутствия налогоплательщика, а затем, если налоговые органы сочтут, что в сделке была установлена нерыночная цена, проводятся повторные слушания, на которых налогоплательщик присутствует и доказывает применённую к сделке цену.

Что касается методов ТЦО, то в большинстве зарубежных стран в соответствии с Руководством ОЭСР нет иерархии применения методов. Действует так называемое «правило наиболее подходящего метода». Считается неважным, какой метод будет применён. Главное, чтобы цена соответствовала принципу «вытянутой руки». В России же приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен[22], и только при невозможности выявить при помощи него рыночную цену применяются остальные методы.

[22] п. 3 ст. 105.7 НК РФ

Как в России, так и за рубежом предусмотрено вычисление интервала рыночных цен, в который должна попасть цена проверяемой сделки.

Сопоставив зарубежный и российский опыт налогового контроля ТЦО, можно сделать следующие выводы, приведенные в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Зарубежный и российский опыт налогового контроля ТЦО

Признак сравнения	Зарубежный опыт	Российский опыт
Взаимозависимость	1. вертикальный и горизонтальный контроль (в основном доля владения > 50%) 2. анализ содержания сделки	1. вертикальный и горизонтальный контроль (доля владения > 25%) 2. анализ содержания сделки
Контролируемые сделки	между взаимозависимыми лицами	1. между взаимозависимыми лицами; 2. внешнеторговые сделки с независимыми лицами по определенным группам товаров; 3. сделки с независимыми лицами из стран согласно Приказу Минфина России от 21 августа 2012 г. № 115н
Методы ТЦО	1. Метод сопоставимых рыночных цен; 2. Метод последующей реализации; 3. Затратный метод: 4. Метод сопоставимой рентабельности; 5. Метод распределения прибыли	1. Метод сопоставимых рыночных цен; 2. Метод последующей реализации; 3. Затратный метод: 4. Метод сопоставимой рентабельности; 5. Метод распределения прибыли
Иерархия применения методов налогового контроля	Правило наиболее подходящего метода («most appropriate method rule»	Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным[23].
Документация, подтверждающая цену сделки	Во многих развитых странах установлен строгий перечень необходимых документов.	Содержание и перечень документов носит рекомендательный характер[24]
Уполномоченный орган исполнительной власти по налоговому контролю в сфере ТЦО	Управления в составе налоговых органов или министерства финансов	Управление трансфертного ценообразования Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее – ФНС

[23] п. 3 ст. 105.7 НК РФ

[24] Рекомендуемое содержание документации, которая обосновывает цену, применённую в контролируемой сделке, содержится в Письме ФНС России от 30 августа 2012 г. N ОА-4-13/14433@ "О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля".

		России)
Соглашения о ценообразовании	Широко применяются	Доступны только крупнейшим налогоплательщикам.
Институт консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН)	Широко применяется	Требования к участникам КГН ориентированы на крупнейших налогоплательщиков. На данный момент действует мораторий на создание новых и расширение ранее зарегистрированных КГН.

Источник: составлено автором на основании данных [НК РФ, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, Грундел Л. П., Малис Н. И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – 256 с.]

Законодательство большинства стран в области регулирования ТЦО основано на Руководстве ОЭСР, но его положения носят рекомендательный характер, и поэтому в каждой стран данное Руководство используется с некоторыми особенностями в том числе в части методов ТЦО.

От налоговых резидентов некоторых государств и территорий вообще не требуется соблюдение принципа вытянутой руки при совершении сделок между взаимозависимыми лицами. К таким государствам и территориям относятся «налоговые гавани»: Кипр, Британские Виргинские острова, Джерси, Гернси, Мэн, Доминиканская Республика, Панама, Бермуды, Намибия.

Во многих странах методы ТЦО, рекомендованные в Руководстве ОЭСР, используются в полном объёме. К таким странам относятся в Европе: Великобритания, Ирландия, Франция, Германия, Австрия, Швейцария, Люксембург, Бельгия, Нидерланды, Дания, Норвегия, Финляндия, Венгрия, Италия, Чехия, Польша, Эстония; в Северной Америке – Канада; в Южной Америке – Аргентина; в Азии – Китай, Япония, Сингапур, Новая Зеландия Малайзия; в Африке – ЮАР; а также Австралия. Все эти страны являются либо

членами ОЭСР, либо наблюдателями в ОЭСР, а именно, в Комитете по бюджетно-финансовым вопросам, который занимается вопросами ТЦО.

Страновые особенности применения методов ТЦО заключаются, во-первых, в иерархии использования методов. Обычно законодательно установлена определённая последовательность применяемых методов, а если они не отвечают требованию сопоставимости рассматриваемой сделки и сравниваемых с ней сделок, то применяется любой другой метод. Бывает так, что ни один метод не может применяться для определения соответствия цены сделки, которая была осуществлена на разовой основе, рыночной цене. Тогда в качестве обоснования применённой цены может быть предусмотрено использование заключения оценщика.

В Греции и Исландии законодательно не установлены методы ТЦО несмотря на то, что само регулирование ТЦО предусмотрено.

В Испании, Словакии и Словении приоритетным методом ТЦО является метод сопоставимых рыночных цен (CUP). При невозможности его применения используется либо метод цены для последующей реализации (Resale price method (RPM)), либо затратный метод (Cost plus method (CPM)).

В Португалии в первоочередном порядке используются методы сопоставимых рыночных цен (CUP) или последующей реализации (RPM), а при невозможности их применения – метод распределения прибыли (Transactional profit split method (TPSM)).

В Турции – три приоритетных метода: сопоставимых рыночных цены (CUP), последующей реализации (RPM) и затратный (CPM), причём налогоплательщик сам выбирает, какой метод является для него наиболее подходящим.

В Израиле приоритетным методом ТЦО также является метод сопоставимых рыночных цен (CUP). Если данный метод невозможно применить, используется либо метод сопоставимой рентабельности (TNMM), либо метод распределения прибыли (TPSM).

В Мексике приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен (CUP), а при невозможности его применения используются следующие методы в порядке убывания приоритетности: метод последующей реализации (RPM), затратный (CPM), распределения прибыли (PSM) и метод распределения остаточной прибыли (Residual profit split method (RPSM)), который в Руководстве ОЭСР является разновидностью метода распределения прибыли (PSM).

В Чили для «внутренних» сопоставимых сделок используют метод сопоставимой рыночной цены (CUP) и затратный метод (CPM). При отсутствии «внутренних сопоставлений», то есть, если нет информации о сопоставимых сделках рассматриваемой компании с независимыми лицами, то используются данные о ценах на международном рынке (биржевые котировки, данные информационно-ценовых агентств).

В Южной Корее помимо методов ТЦО, предусмотренных в Руководстве ОЭСР, налогоплательщику предоставлено право использовать иные обоснованные методы, перечень которых не определён.

Особенности применения методов ТЦО в вышеназванных странах объединены в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Применяемые методы ТЦО и их иерархия в различных странах

Страна	Методы ТЦО						
	Сопоставимой рыночной цены (CUP)	Последующей реализации (RPM)	Затратный (CPM)	Сопоставимой рентабельности (TNMM)	Распределения прибыли (PSM)	Распределения остаточной прибыли (RPSM)	Другие
Австралия	1	+	+	+	+	-	-
Австрия	1	+	+	+	+	-	-
Аргентина	1	+	+	+	+	-	-

Бельгия	1	+	+	+	+	-	-
Велико-британия	1	+	+	+	+	-	-
Венгрия	1	+	+	+	+	-	-
Германия	1	+	+	+	+	-	-
Дания	1	+	+	+	+	-	-
Израиль	1	3	3	2	2	-	-
Ирландия	1	+	+	+	+	-	-
Исландия							
Испания	1	2	3	4	4	-	-
Италия	1	+	+	+	+	-	-
Канада	1	+	+	+	+	-	-
Китай[25]	1	+	+	+	+	-	-
Колумбия	+	+	+	+	+	+	-
Люксем-бург	1	+	+	+	+	-	-
Малайзия	1	+	+	+	+	-	-
Мексика	1	2	3	4	5	6	-
Нидерлан-ды	1	+	+	+	+	-	-
Новая Зеландия	+	+	+	+	+	+	-
Норвегия	1	+	+	+	+	-	-
Польша	1	+	+	+	+	-	-
Португа-лия	1	1	-	2	2	-	2
Россия	1	+	+	+	+	-	-
Сингапур	1	+	+	+	+	-	-
США	+	+	+	+	+	+	+
Турция	1	1	1	2	2	-	3
Финляндия	1	+	+	+	+	-	-
Франция	1	+	+	+	+	-	-
Чехия	1	+	+	+	+	-	-
Чили	1	-	1	-	-	-	-
Швейцария	1	+	+	+	+	-	-
Швеция	1	+	+	+	+	-	-

[25] Valuation Research Corporation. Understanding Transfer Pricing Rules in China and Vietnam. URL: http://www.valuationresearch.com/knowledge-base/tax-insight/understanding-transfer-pricing-rules-china-and-vietnam (дата обращения:18.05.2016)

Эстония	1	+	+	+	+	-	-
ЮАР	1	+	+	+	+	-	-
Южная Корея	+	+	+	+	+	+	+
Япония	+	+	+	+	+	+	-

Обозначения:

«1», «2», «3», «4», «5», «6» - очерёдность применения метода.

«+» - очерёдность не установлена, и применяется «правило наиболее подходящего метода».

«-» - метод не применяется.

« » - методы законодательно не установлены.

Источник: [Грундел Л. П., Малис Н. И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – 256 с., с. 76 – 78]

В США регулирование ТЦО отличается от других стран, а методы ТЦО не полностью совпадают с методами, приведёнными Руководстве ОЭСР, несмотря на то, что США является членом ОЭСР, и само Руководство ОЭСР первоначально было создано на основе законодательства США в сфере ТЦО.

Во-первых, при возможности использования нескольких методов ТЦО налогоплательщик должен выбрать тот метод, который даст наиболее точный результат. Исполнение данного принципа обеспечивается тем, что налоговый орган при проверке определённой сделки или совокупности сделок может использовать тот метод, который, по его мнению, является наиболее подходящим к конкретной ситуации вне зависимости от того, какой метод будет выбран налогоплательщиком. Данный подход отличается от практики многих стран, в том числе и России, где налоговые органы должны по общему правилу проверять соответствие цены рыночной цене при помощи метода, использованного налогоплательщиком. Налоговые органы смогут применить в целях налогового контроля цен метод отличный от метода, применённого налогоплательщиком только, если будет доказано, что налогоплательщик использовал при обосновании цены информацию по сделкам между лицами,

не являющимися взаимозависимыми, которые не отвечают требованию сопоставимости[26].

Вторая особенность регулирования ТЦО в США заключается в том, что законодательно установлена зависимость применимых методов ТЦО от предмета сделки (табл. 1.6).

Таблица 1.6 – Применимые методы ТЦО в зависимости от предмета сделки в США

Предмет сделки	Применимые методы ТЦО
Вещные права	Методы аналогичные методам сопоставимой рыночной цены (CUP), затратному методу (CPM), последующей реализации (RPM), распределения прибыли (PSM), сопоставимой рентабельности (TNMM) и другие не специфицированные методы[27]
Нематериальные активы	Методы аналогичные методам сопоставимой рыночной цены (CUP), сопоставимой рентабельности (TNMM) и другие не специфицированные методы
Услуги	Методы аналогичные методам сопоставимой рыночной цены (CUP), последующей реализации (RPM), затратному методу (CPM) и другие не специфицированные методы
Сделки, связанные с капитальными вложениями в основные средства	Метод сопоставимой рыночной цены (CUP), метод по доходам, метод рыночной капитализации, метод по цене приобретения , метод распределения остаточной прибыли (RPS) и другие не специфицированные методы
Сделки, связанные с распределением затрат	Метод разумного ожидаемого распределения прибыли (Reasonably anticipated benefit shares)

Источник: составлено автором на основании данных [Deloitte 2015 Global Transfer Pricing Country Guide; KPMG Global Transfer Pricing Review, International transfer pricing 2015/16. PwC.]

[26] п. 5 ст. 105.17 НК РФ

[27] USTransferPricing.com. Unspecified Methods. URL: www.ustransferpricing.com/unspecified_methods.html (дата обращения: 18.05.2016)

Глава 2. Анализ российской практики регулирования трансфертного ценообразования

2.1. Анализ основных положений нормативно-правовой базы в сфере контролируемых сделок

В последние годы налоговая политика Российской Федерации была направлена на совершенствование законодательства в области регулирования ТЦО в целях налогообложения. Вопрос о реформировании законодательства в сфере трансфертного ценообразования был поднят на самом высоком уровне. Президент Российской Федерации в Бюджетном послании Федеральному собранию от 29.06.2011 указал на необходимость введения с 2012 г. новых правил регулирования трансфертного ценообразования[28].

Реформирование законодательства Российской Федерации в области ТЦО проходило в соответствии с рекомендациями ОЭСР. Несмотря на то, что Россия не является членом ОЭСР, российское законодательство в области налогообложения приводится в соответствие требованиям данной международной организации в силу того, что в «Дорожной карте» присоединения Российской Федерации к Конвенции об учреждении ОЭСР (Документ Совета ОЭСР C(2007)103/FINAL) сказано: «Страны-кандидаты должны придерживаться следующих ключевых принципов налогообложения: ликвидация двойного налогообложения на доходы и капитал путем *выполнения* принципиальных *условий Типовой налоговой конвенции ОЭСР*; устранение двойного налогообложения путем обеспечения верховенства принципа незаинтересованности, *что указано в Руководящих принципах ОЭСР*, которые касаются трансфертного ценообразования и предназначенных для транснациональных предприятий и налоговых ведомств, с целью

[28] Бюджетное послание президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 «О бюджетной политике в 2012 – 2014 годах». (Документ предоставлен КонсультантПлюс); Парасоцкая Н.Н., Клюева Е.О. Учёт и налогообложение трансфертного ценообразования / "Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет", 2014, N 4 (Документ предоставлен КонсультантПлюс)

определения трансфертного ценообразования между ассоциированными предприятиями». Выполнение вышеперечисленных требований, в числе прочих, будет учитываться при определении готовности России ко вступлению в ОЭСР.

Вступивший в силу 1 января 2012 года Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" (далее – Закон №227-ФЗ) дополнил Налоговый Кодекс РФ разделом V.1., в котором установлены принципы определения цен для целей налогообложения. Также в разделе V.1 сформулированы правила осуществления налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами. Был существенно изменён состав взаимозависимых лиц и контролируемых сделок (практика показала, что прежний перечень контролируемых сделок оказался не только недостаточным, но и во многом сковывающим контрольную деятельность налоговых органов[29]), а также порядок определения рыночного уровня цен (табл. 2.1).

Таблица 2.1 – Основные изменения налогового законодательства по ТЦО

Критерий	Старые правила ТЦО	Новые правила ТЦО (с 01.01.2012)
Контролируемые сделки	1. сделки между взаимозависимыми лицами; 2. внешнеторговые сделки; 3. сделки, в которых цены отклоняются более чем на 20% по идентичным	1. сделки между взаимозависимыми лицами на сумму свыше 1 млрд руб.; 2. внешнеторговые сделки с товарами мировой биржевой торговли[30]; 3. сделки с лицами, зарегистрированными в офшорных зонах (согласно списку[31] Минфина

[29] Иванов А.Е., Дзюба Е.А. Эволюция налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации / "Международный бухгалтерский учет", 2014, N 27 (Документ предоставлен КонсультантПлюс)

[30] Приказ Минпромторга России от 30 октября 2012 г. № 1598 «Об утверждении Перечня кодов товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, сделки в отношении которых признаются контролируемыми в соответствии со статьёй 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации».

[31] Приказ Минфина России от 21 августа 2012 г. № 115н «О внесении изменений в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не

	товарам; 4. бартерные операции	России); 4. другие сделки (НДПИ, ЕНВД, компании-посредники и др.)[32]
Взаимозависимые лица	20% доля прямого или косвенного участия	1. 25% доля прямого или косвенного участия; 2. 50% идентичный состав участников совета директоров (СД); 3. ≥ 50% членов СД назначаются одними и теми же лицами; 4. ряд других критериев
Методы определения цен	1. три метода; 2. строгая иерархия методов	1. пять методов; 2. метод сопоставимых рыночных цен – приоритетный[33]
Отклонение от рыночного уровня цен	возможно 20%-ное отклонение от рыночной цены.	допустимое 20% отклонение отменено; введено понятие интервала рыночных цен
Документация по ценам в сделках	обязанность по документированию не предусмотрена	1. предусмотрена обязанность налогоплательщика представить по требованию ФНС России документацию, содержащую определённые сведения о сделке[34];
Налоговая проверка цен	Выездная	1. Налогоплательщик обязан уведомить налоговые органы о совершенных контролируемых сделках[35]. 2. Цены изучаются в рамках специальных проверок, проводимых отдельным подразделением ФНС России.
Штрафы за нарушение законодательства	не предусмотрены	1. 20%-ный штраф в 2014-2016 гг., 40%-ный штраф с 2017 г.; 2. 5 000 руб. – штраф за нарушение срока подачи уведомлений или недостоверность указанных в уведомлении сведений.
Симметричные корректировки (СК)	не предусмотрены	СК могут применяться стороной сделки после решения налоговых органов, вынесенного в отношении другой стороны сделки и исполнения данного решения.
Соглашение о	не предусмотрено	Соглашение о ценообразовании

предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утверждённый приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н».

[32] ст. 105.14 НК РФ

[33] п. 3 ст. 105.7 НК РФ

[34] п.1 ст. 105.15 НК РФ

[35] ст. 105.16 НК РФ

ценообразовании		может быть заключено крупнейшими налогоплательщиками.

Источник: составлено автором по данным Налогового кодекса Российской Федерации (главы 14.5 – 14.6); Федерального закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

Согласно Закону № 227-ФЗ налоговые органы имеют право провести проверку цен в *контролируемых сделках* – сделках между взаимозависимыми лицами, а также в сделках, приравненных к сделкам между взаимозависимыми лицами[36] (см. табл. 2.2). Важно, что не все сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми и что не все сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми, признаются не контролируемыми.

Помимо сделок, указанных в нижеприведенной таблице, контролируемой может быть признана сделка судом по заявлению ФНС России, если есть основания полагать, что данная сделка – это часть группы однородных сделок, совершенных для того, чтобы создать условия, при которых эта сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Контролируемая сделка считается рыночной, если ФНС России не доказала обратное или если сам налогоплательщик не сообщил об обратном[37].

Таблица 2.2 – Контролируемые и приравненные к ним сделки

Тип сделки	Условия	Источник	Финансовый порог контролируемости (п. 3 ст. 105.14 НК РФ)
1. Сделки между взаимозависимыми лицами (далее в таблице – ВЛ)	1.1 Сумма доходов по сделкам между ВЛ в РФ за календарный год > 1 млрд руб.	пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ	Сумма доходов по сделкам между ВЛ за календарный год> 1 млрд руб.
	1.2 Одна из сторон сделки – плательщик НДПИ (по адвалорной ставке), и предмет сделки – ДПИ[38].	пп. 2 п. 2 ст. 105.14 НК РФ	Сумма доходов по сделкам между лицами за календарный год >

[36] ст. 105.14 НК РФ
[37] п. 3 ст. 105.3 НК РФ
[38] ДПИ - добытое полезное ископаемое.

	1.3 Хотя бы одна из сторон сделки освобождена от НПО или применяет ставку 0% по НПО, а другая сторона – нет.	пп. 4 п. 2 ст. 105.14 НК РФ	60 млн руб.
	1.4 Хотя бы одна из сторон - резидент ОЭЗ[39], а другая – нет.	пп. 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ	
	1.5 Хотя бы одна из сторон сделки уплачивает ЕСХН или ЕНВД, а другая сторона не применяет эти спецрежимы.	пп. 3 п. 2 ст. 105.14 НК РФ	Сумма доходов по сделкам между лицами за календарный год > 100 млн руб.
2. Сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами	2.1 Совокупность сделок через посредников, которые перепродают товары, выполняют работы или оказывают услуги, не выполняя никаких функций кроме организаторских, а также не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации перепродажи, выполнения работ или оказания услуг.	пп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ	-
	2.2 Внешнеторговые сделки с товарами мировой биржевой торговли (нефть и нефтепродукты, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и камни).	пп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК РФ	Сумма доходов по сделкам между лицами за календарный год > 60 млн руб.
	2.3 Одна из сторон сделки (в т.ч. постоянные представительства российских компаний) зарегистрирована в офшорных юрисдикциях[40].	пп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ	Сумма доходов по сделкам между лицами за календарный год > 100 млн руб.

Источник: составлено автором на основании ст. 105.14 Налогового Кодекса Российской Федерации

[39] ОЭЗ – особая экономическая зона

[40] Приказ Минфина России от 21 августа 2012 г. № 115н «О внесении изменений в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утверждённый приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н».

В соответствии с п. 4 ст. 105.14 НК РФ, ни при одном из вышеперечисленных условий не признаются контролируемыми сделки,

1. заключённые между прибыльными российскими организациями, которые зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации, не имеют общих подразделений в других субъектах Российской Федерации или за рубежом и не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других субъектов Российской Федерации (сумма доходов по таким сделкам не должна превышать установленный финансовый порог для контроля);

2. заключённые между участниками одной консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН) (кроме сделок, предметом которых является полезное ископаемое, являющееся объектом налогообложения НДПИ по адвалорной ставке);

3. сделки, совершаемые между налогоплательщиками, указанными в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, в отношении одного и того же месторождения;

4. межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней (включительно);

5. заключённые в области военно-технического сотрудничества Российской Федерации с иностранными государствами, осуществляемого в соответствии с Федеральным законом от 19 июля 1998 г. N 114-ФЗ "О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами".

Консолидированная группа налогоплательщиков

Понятие консолидированной группы налогоплательщиков введено Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" (далее – Закон № 321-ФЗ), в котором содержатся положения об особенностях исчисления и уплаты НПО участниками такой группы.

Консолидированная группа налогоплательщиков – добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учётом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности[41]. КГН создается не менее чем на два налоговых периода по НПО и не является юридическим лицом. Исчисление и уплату налога на прибыль КГН осуществляет ответственный участник КГН. При этом, он имеет те же права и несет те же обязанности, что и плательщики НПО.

КГН может быть создана, если одна организация непосредственно и (или) косвенно владеет долей в уставном капитале каждой другой организации, которая составляет не менее 90%. Данное условие должно выполняться в течение всего срока действия договора о создании КГН.

Требования к участникам КГН ориентированы на крупнейших налогоплательщиков. Данные требования касаются совокупной уплаченной суммы налогов (НДС, НПО, акцизов и НДПИ), суммарной выручки, а также совокупной стоимости активов за календарный год, предшествующий году, в котором в налоговый орган представляются документы для регистрации договора о создании КГН. Приведём данные требования ниже:

1. по сумме налогов (НДС, НПО, акцизов и НДПИ) – не менее 10 млрд руб. без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза;

2. по суммарному объёму выручки – не менее 100 млрд руб.;

3. по совокупной стоимости активов – не менее 300 млрд руб.

Участники КГН платят налог с общего финансового результата (т.н. консолидация налоговых обязательств), а цены в сделках внутри группы не подлежат контролю в целях налогообложения. То есть, в отношении контроля ТЦО в сделках между участниками группы устанавливается своего рода льготный режим.

[41] п. 1 ст. 25.1 НК РФ

Подтверждением того, что КГН отвечает интересам бизнеса может служить тот факт, что в 2012 году в России было зарегистрировано 11 КГН, в которых состояло 197 организаций. В 2014 году было уже 16 КГН, объединявших 398 организаций. Крупнейшие налогоплательщики активно используют преимущества режима КГН.

Однако с функционированием КГН связаны некоторые проблемы. Распределение НПО, исчисленного по КГН в целом, между субъектами Российской Федерации осуществляется пропорционально региональной доле фонда оплаты труда и стоимости основных фондов в общегрупповых показателях. Министерством Финансов Российской Федерации был проведён анализ результатов функционирования КГН за 2014 год на основании данных ФНС России, и было установлено, что в 53 регионах поступления НПО выросли на 61,9 млрд. руб., и в то же время в 32 регионах было снижение на 127,0 млрд. руб. Снижение величины НПО по предприятиям группы в результате их объединения в КГН происходит из-за того, что убыточные предприятия "предоставляют" свои расходы для уменьшения доходов других участников группы, а также из-за того, что зачастую налоговую базу перераспределяют в субъекты с пониженными ставками налога на прибыль.

В связи с резким перераспределением доходов между регионами и сложностями с прогнозированием налоговых доходов бюджетов в отдельных регионах (т.к. в КГН объем прибыли, а значит и величина уплачиваемого НПО, зависит от деятельности всех предприятий группы, а не от предприятия, находящегося в определенном субъекте) было решено не регистрировать новые КГН в течение 2016 – 2017 гг., а те договоры о создании КГН, которые были зарегистрированы в 2014 – 2015 гг. признать незарегистрированными[42]. Возможно мораторий на создание новых КГН будет продлён до 1 января 2019 года[43].

---

[42] ст. 3 Федерального закона от 28.11.2015 № 325-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и статьи 342.4 и 342.5 части второй Налогового Кодекса Российской Федерации»

[43] Вислогузов В., Сапожков О. «Мы начинаем управлять поведением налогоплательщиков» - Глава ФНС Михаил Мишустин о том, чего бизнесу и гражданам ждать от фискальных

В гл. 14.3 НК РФ изложены положения, касающиеся методов определения доходов (прибыли, выручки) для целей налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами. В параграфе 2.3 данной главы описаны способы и условия применения 5 методов, которые приближены к методам, рекомендованным ОЭСР (см. табл. 1.4).

2.2. Основные принципы налогового контроля цен в РФ

Разработанный Министерством финансов Российской Федерации Закон №227-ФЗ привёл российское законодательство в области налогового контроля ТЦО в соответствие международным стандартам в этой сфере и ввёл более современные методы контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами. Установлен новый вид проверки – *проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами* (далее – проверка ценообразования). Данная проверка не является ни выездной, ни камеральной налоговой проверкой. В законодательстве прямо указано на то, что контроль цен в контролируемых сделках на соответствие рыночным ценам не проводится в рамках выездных или камеральных налоговых проверок.

Федеральная налоговая служба (далее – ФНС) является федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов и, в частности, проводит налоговый контроль сделок между взаимозависимыми лицами путём проведения проверок ценообразования. Проверки ценообразования отнесены к компетенции Управления трансфертного ценообразования Центрального аппарата ФНС России.

Стоит отметить, что существуют признаки, на которые налоговые органы обращают особенное внимание при принятии решения о проведении налогового контроля, а именно: сделки между компаниями внутри холдинга

органов. URL: www.kommersant.ru/doc/2857932 (дата обращения: 18.04.2016)

через офшорную зону, высокий уровень прибыли или крупные убытки внутри холдинга, выплаты значительных вознаграждений за управленческие услуги, реструктуризация, которая включает сокращение либо закрытие одного из подразделений[44].

Порядок проведения налогового контроля ТЦО

Проверка ценообразования может быть назначена *на следующих основаниях*:

1. *Уведомление о совершенных контролируемых сделках* – должно быть представлено самостоятельно не позднее 20 мая года, следующего за годом совершении сделки. Оно может быть исправлено при недостаточности информации или её неточности и дополнено налогоплательщиком. В случае нарушения срока подачи уведомления или указания в уведомлении недостоверных сведений предусмотрен штраф в размере 5 000 руб.[45] Уведомление о контролируемой сделке направляется территориальным органом в ФНС России в электронном виде в течение 10 дней со дня его получения. Налогоплательщик должен представить в налоговый орган одно уведомление по всем контролируемым сделкам, совершённым за календарный год. В уведомлении должна содержаться следующая информация ознакомительного характера: год совершения сделки, предмет сделки, наименование контрагента, сведения о контрагенте (ИНН, гражданство), сумма доходов/расходов по сделке.

2. *Извещение территориального налогового органа* – отправляется в ФНС России, если при проведении камеральной или выездной проверки территориальный налоговый орган выявил контролируемую сделку, о которой проверяемый налогоплательщик не представил уведомление, (налогоплательщик должен быть уведомлен о направлении извещения в ФНС России не позднее 10 дней с даты направления).

---

[44] Грундел Л.П. Анализ практики осуществления налогового контроля применения трансфертного ценообразования в России / "Налоги и финансовое право", 2014, N 11. (Документ предоставлен КонсультантПлюс)

[45] Ст. 129 НК РФ

3. Выявление контролируемой сделки в результате *повторной выездной проверки, проведённой ФНС России* в ходе контроля за деятельностью налогового органа, ранее осуществившего проверку данной организации.

4. *Признание сделки контролируемой судом* по заявлению ФНС России, если есть достаточно оснований полагать, что данная сделка – часть группы однородных сделок, которые были совершены для того, чтобы создать условия, при которых данная сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Решение о проведении проверки ценообразования выносит руководитель ФНС России или его заместитель не позднее дух лет с даты получения уведомления налогоплательщика или извещения территориального органа о контролируемой сделке. Налогоплательщик должен быть уведомлён о вынесении решения проводить в отношении него проверку ценообразования не позднее *трёх календарных* дней со дня принятия данного решения.

С 2014 г. проверкой ценообразования могут быть охвачены *три года*, предшествующие году вынесения решения о проведении данной проверки.

Максимальный срок проведения проверки ценообразования составляет *двадцать один месяц*. Причём, *в* общем случае проверка проводится в срок не превышающий шести месяцев. При необходимости выполнить экспертизу или перевести на русский язык документацию налогоплательщика, а также получить информацию от иностранных государственных органов шестимесячный срок проведения проверки (или двенадцатимесячный срок в случае максимального продления) может быть увеличен *ещё на шесть месяцев*. При неполучении информации от иностранных государственных органов проверка продлевается еще на три месяца.

На практике довольно часто ответа налоговых служб иностранных государств на запрос нужной ФНС России информации приходится ждать до полугода. Стоит сказать, что в рамках Евразийского экономического союза

уже налажен автоматический обмен налоговой информацией, что ускоряет процесс получения необходимых ФНС России данных из стран-членов ЕАЭС.

Для повышения эффективности налогового контроля, сокращения сроков предоставления запрашиваемой информации и повышения её качества ФНС России проводит работу по укреплению двустороннего сотрудничества с иностранными коллегами. Практика обмена налоговой информацией в Российской Федерации соответствует мировому уровню. Признавая данный факт, Глобальный форум ОЭСР по прозрачности и обмену информацией присвоил в 2014 г. Российской Федерации рейтинг «в целом соответствует» (такой же рейтинг, например, у США, Великобритании и Германии).

Уведомление о продлении срока проверки должно быть выслано налогоплательщику в течение трёх дней с даты принятия такого решения.

В последний день проверки оформляется *справка о проведении проверки*. Она вручается под расписку проверяемому лицу или его представителю. Справка может быть передана и иным способом, который свидетельствует о дате её получения. Например, если налогоплательщик или его представитель уклоняются от получения справки, она может быть отправлена заказным письмом (датой вручения в этом случае считается шестой день с даты отправки заказного письма). В справке указываются предмет проверки и её сроки.

Акт проверки оформляется *в* течение двух месяцев со дня составления справки о проведении проверки в случае, если по результатам проверки будет установлено, что отклонение применённой в сделке цены от рыночной цены привело к занижению суммы налога. Акт проверки подписывается должностными лицами, проводившими проверку, а также лицом или представителем лица, в отношении которого проводилась такая проверка. В акте проверки обосновывается занижение суммы уплаченных налогов и приводится расчёт такого занижения. В течение *пяти дней* должно произойти вручение акта проверки налогоплательщику или его представителю под расписку или иным способом, который бы удостоверял факт получения акта.

В течение двадцати дней со дня получения акта проверки налогоплательщик имеет право представить *письменные возражения* по акту. Рассмотрение возражений по акту проверки осуществляется согласно ст. 101 НК РФ (рис.2.1).

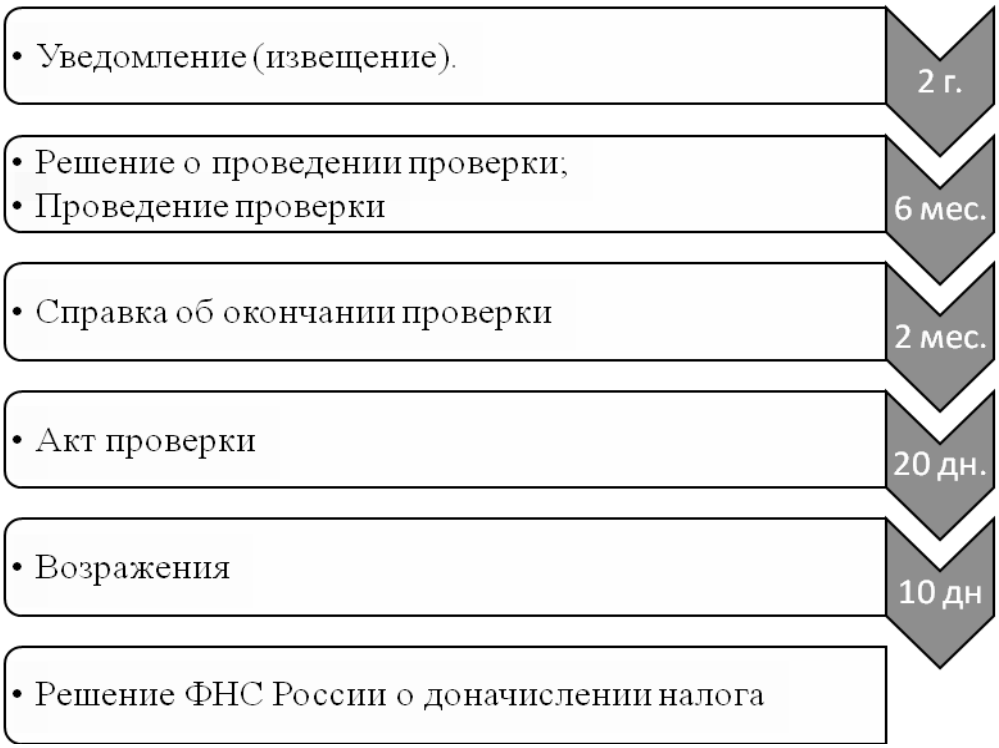

Рис. 2.1 Этапы проведения проверки ценообразования и их сроки

Источник: составлено автором на основании ст. 105.16 – 105.17 Налогового Кодекса Российской Федерации; Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»; Семенихин В. В. Цены для целей налогообложения. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2015. (Документ предоставлен КонсультантПлюс).

Количество проверок ценообразования сделки или группы однородных сделок за один календарный год ограничено двумя проверками. При этом, если в определённом году по результатам проверки ценообразования в контролируемой сделке (группе однородных сделок) у одного налогоплательщика было установлено соответствие условий сделки (группы

однородных сделок) рыночным условиям, то в этом же году ФНС России не вправе проводить проверки ценообразования в отношении данной сделки (группы однородных сделок) у других налогоплательщиков, являющихся контрагентами по данной сделке.

Если в результате проверки ценообразования в сделках между взаимозависимыми лицами были выявлены нарушения, то материалы данной проверки могут быть использованы для проверок других лиц, участвовавших в проверенной контролируемой сделке, т.е. могут начаться проверки по цепочке участников контролируемых сделок.

Важно, что для исчисления налогов и авансовых платежей по итогам налоговых и отчётных периодов, налогоплательщик имеет право использовать фактически применённые цены в контролируемых сделках.

Симметричные, обратные и самостоятельные корректировки

При увеличении налоговой базы по итогам проверки в отношении одной из сторон сделки, другая сторона сделки будет иметь право на соответствующее уменьшение своей налоговой базы по налогам, указанным в ст. 105.3 НК РФ, исходя из скорректированной цены (право на симметричную корректировку). Симметричные корректировки разрешены российским организациям исключительно по сделкам в России.

Данное право возникнет у налогоплательщика в момент уплаты в бюджет лицом, привлечённым к ответственности, доначисленной суммы налога[46]. В течение месяца после возникновения права на симметричную корректировку ФНС России передаёт налогоплательщику или его законному представителю *уведомление о возможности симметричных корректировок* (данное уведомление может быть также направлено налогоплательщику в электронном виде или по почте заказным письмом).

В случае судебного обжалования решения ФНС России о доначислении налога, на основании которого проводится симметричная корректировка, срок

[46] п. 2 ст. 105.18 НК РФ

направления уведомления может быть приостановлен до момента вступления в силу решения суда[47] или увеличен до шести месяцев[48].

Если налогоплательщик имеет право на симметричную корректировку, но не получил уведомление об этом, он может направить в ФНС России *заявление о выдаче уведомления о возможности проведения симметричных корректировок*, обязательно приложив к нему информацию о вынесенном решении о доначислении налога и сведения, подтверждающие исполнение данного решения. В течение пятнадцати дней ФНС России обязана рассмотреть данное заявление и либо вынести решение о выдаче уведомления, либо вынести решение об отказе в выдаче уведомления из-за несоблюдения порядка подачи заявления или недостоверности содержащейся в нём информации, либо проинформировать налогоплательщика о том, что решение о доначислении налога, на основании которого проводятся симметричные корректировки, в данный момент находится в процессе обжалования в суде, в связи с чем срок выдачи запрашиваемого уведомления приостановлен или увеличен до шести месяцев.

Для проведения симметричных корректировок не обязательно вносить изменения в данные первичных документов и регистров налогового учёта. Уточнению подлежат только расчёты организации с бюджетом.

Симметричные корректировки отражаются в налоговых декларациях, представляемых по итогам налогового периода, в котором данные корректировки были осуществлены.

Если решение ФНС России о доначислении налога признано судом недействительным, отменено или изменено после того, как соответствующая симметричная корректировка была осуществлена, производится *обратная корректировка*. Обратная корректировка должна быть произведена в течение месяца с момента получения уведомления о необходимости обратной

[47] абз. 3 п. 4 ст. 105.18 НК РФ
[48] абз. 4 п. 4 ст. 105.18 НК РФ

корректировки, к которому должны прибыть приложены расчёт обратной корректировки и копия соответствующего судебного решения. На сумму налога, увеличенную на основе обратной корректировки, пени не начисляются. Зачёт проверяемому налогоплательщику излишне уплаченной суммы налога будет произведен только после, того как его контрагент осуществит обратную корректировку и уплатит в бюджет соответствующую сумму налога.

Если цена сделки не соответствует рыночной, вследствие чего была занижена сумма уплаченного налога, налогоплательщику предоставлено право произвести самостоятельную корректировку на основании следующих нормативно-правовых документов:[49]

1. по НПО – Письмо ФНС России от 11 февраля 2013 г. ЕД-4-3/2113@;

2. по НДС – Письмо ФНС России от 3 апреля 2013 г. № ЕД-4-3/5938@;

3. по НДФЛ – Письмо ФНС России от 15 апреля 2013 г. №ЕД-4-3/6824@;

4. по НДПИ – Письмо ФНС России от 3 апреля 2013 г. № ЕД-4-3/4303@.

При проведении самостоятельной корректировки пени за период с даты возникновения недоимки по уплате налога до даты установленного срока её погашения не начисляются. В случае, если налогоплательщик проводит самостоятельную корректировку, контрагент не получает права на симметричную корректировку. Одновременно с декларацией по самостоятельно скорректированному налогу в инспекцию нужно отправить пояснительную записку с информацией об осуществленной самостоятельной корректировке.

[49] По НПО – Письмо ФНС России от 11 февраля 2013 г. ЕД-4-3/2113@; по НДПИ – Письмо ФНС России от 3 апреля 2013 г. № ЕД-4-3/4303@; по НДС – Письмо ФНС России от 3 апреля 2013 г. № ЕД-4-3/5938@; по НДФЛ – Письмо ФНС России от 15 апреля 2013 г. №ЕД-4-3/6824@

Ответственность налогоплательщиков за нарушение правил регулирования трансфертного ценообразования в налоговых целях

Если до 20 мая года, следующего за годом совершения сделки, не предоставляется уведомления о контролируемой сделке или при недостоверности информации, содержащейся в данном уведомлении, на налогоплательщика накладывается штраф в размере 5000 руб.

Взыскание доначисленных сумм налога производится исключительно в судебном порядке. При этом неуплата либо неполная уплата сумм налогов в результате применения в контролируемой сделке условий, не сопоставимых с условиями сделок, заключённых лицами, не являющимися взаимозависимыми, влечёт за собой взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога. С 2017 года штраф будет составлять 40% неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб.

Используемая при проведении проверок ценообразования информация

При проведении проверки ценообразования ФНС России вправе истребовать информацию по проверяемой сделке или по группе однородных сделок, указанной в требовании, у проверяемого лица, а также у других участников сделки не ранее 1 июля года, следующего за календарным годом, в котором были совершены контролируемые сделки.

Перечень источников информации, которые могут использованы налоговыми органами для налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, в частности, при сопоставлении коммерческих и финансовых условий анализируемой сделки с сопоставляемыми сделками, приведён в ст. 105.6 НК РФ, а именно:

1. информация о сопоставимых сделках анализируемого лица с не взаимозависимыми лицами (является *приоритетным* источником информации*)*;

2. Информация о ценах и котировках:

2.1. информация о ценах и котировках российских и иностранных бирж (при использовании нужно учитывать количество и качество товара, а также условия и сроки его поставки);

2.2. таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации, предоставляемая Федеральной таможенной службой Российской Федерации;

2.3. информация о ценах, а также биржевых котировках в источниках информации органов государственной власти и органов местного самоуправления в соответствии с российским законодательством; в официальных источниках информации иностранных государств, международных организаций либо в иных общедоступных изданиях и информационных системах;

2.4. данные информационно-ценовых агентств (используются только при отсутствии информации из вышеуказанных источников);

3. Информация из финансовой отчетности организаций, в том числе, содержащейся в общедоступных российских или иностранных информационных системах или изданиях (информацию из финансовой отчётности иностранных организаций, деятельность которых на территории России приводит к образованию постоянного представительства, допускается использовать для расчёта рыночного интервала рентабельности только при невозможности рассчитать такой интервал на основе данных финансовой отчётности российских организаций);

4. рыночная стоимость объектов оценки, определённая согласно законодательству России или иностранных государств об оценочной деятельности.

Понятие общедоступных источников информации в НК РФ не разъяснено. По словам заместителя министра финансов РФ Сергея Шаталова, данное понятия было введено, для того чтобы налоговые органы использовали

исключительно те базы данных, которые доступны налогоплательщикам, и тем самым уравнять их в правах[50].

Соглашение о ценообразовании

В российском налоговом законодательстве предусмотрена возможность заключить с налоговым органом соглашение о ценообразовании.

Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения представляет собой соглашение между налогоплательщиком и ФНС России, либо группой налогоплательщиков, совершающих однородные контролируемые сделки, и ФНС России, либо между налогоплательщиком, ФНС России и налоговой службой иностранного государства, с которой заключен договор об избежании двойного налогообложения.

Соглашение о ценообразовании широко используется в мировой практике и позволяет налогоплательщикам и налоговым органам согласовать порядок определения цен и (или) применения методов ТЦО к конкретным контролируемым сделкам или группам однородных сделок, в том числе еще до их совершения.

Заключение такого соглашения – процесс длительный. Рассмотрение заявления составляет от шести до девяти месяцев. Кроме того, есть два ограничения. Во-первых, подать заявление на заключение соглашения о ценообразовании может только налогоплательщик, признаваемый крупнейшим. Во-вторых, при подаче заявления взимается пошлина в размере 1,5 млн руб., которая не возвращается в случае отказа в заключении соглашения.

2.3. Практика применения методов трансфертного ценообразования в РФ

Общие положения применения методов определения рыночных цен рассмотрены в гл. 14.3 НК РФ.

[50] Грундел Л. П., Малис Н. И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – с. 46

В ходе проверки ценообразования налоговый орган не вправе применять метод ТЦО, отличающийся от выбранного налогоплательщиком, если только налоговым органом не будет доказано, что выбранный налогоплательщиком метод не позволяет определить *сопоставимость условий* сделки с условиями сопоставляемых сделок между не взаимозависимыми лицами[51]. На таком же основании налоговый орган может применить комбинацию двух и более методов, установленных п. 1 ст. 105.7 НК РФ.

Законом № 227-ФЗ установлены пять методов, которые может использовать ФНС России при проведении налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами, а именно:

1. Затратный метод;
2. Метод распределения прибыли;
3. Метод сопоставимых рыночных цен;
4. Метод сопоставимой рентабельности;
5. Метод последующей реализации.

Метод сопоставимых рыночных цен называют приоритетным[52]. В отношении остальных методов действует «правило наиболее подходящего метода»[53], в соответствии с которым выбран должен быть тот метод, который в данных обстоятельствах с учётом условий сделки позволит получить более обоснованный вывод о соответствии цены сделки рыночной цене.

Если с помощью методов ТЦО было установлено, что цены или финансовый результат сделки между взаимозависимыми лицами не соответствуют рыночному уровню, то корректировка цен или финансового результата осуществляется при условии, что это не приведёт к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате.

Факторы, влияющие на выбор метода ТЦО

При выборе конкретного метода ТЦО должны быть учтены:

---

[51] п. 5 ст. 105.17 НК РФ
[52] п. 3 ст. 105.7 НК РФ
[53] п. 4 ст. 105.7 НК РФ

1. Природа и сложность сделки;

2. Степень сопоставимости сделок или компаний, для определения которой анализируются *пять критериев сопоставимости*:

2.1. Сопоставимость товара (работы или услуги);

2.2. Сопоставимость экономических условий (в частности, анализируемая компания и сравниваемые с ней компании (или сделки между ними) должны работать в одной отрасли);

2.3. Сопоставимость бизнес стратегий;

2.4. Сопоставимость условий договора;

2.5. Сопоставимость функций, выполняемых сторонами сделки (с учётом принимаемых рисков и используемых активов).

3. Полнота и достоверность финансовой информации;

4. Обоснованность корректировок, производимых с целью обеспечения сопоставимости сделок (компаний) с анализируемой сделкой (компанией);

5. Обоснованность допущений в процессе анализа.

Обязательные условия для использования сопоставимых показателей в применяемом методе ТЦО

1) Для применения показателей рентабельности необходимо ≥ четырёх сопоставимых сделок (приоритет отдаётся сопоставимым сделкам между налогоплательщиком и независимыми компаниями) или наличие финансовой отчётности не менее четырёх организаций;

2) Чистые активы предприятий не должны быть отрицательными;

3) Хотя бы в двух из трёх анализируемых случаях организации не должны быть убыточными;

4) Сопоставимые организации не должны быть взаимозависимыми;

5) Интервал рентабельности рассчитывается на основе информации:

а) на момент совершения анализируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором данная сделка была совершена;

b) либо по данным финансовой отчётности за три календарных года, предшествующих году, в котором была совершена анализируемая сделка.

1. *Метод сопоставимых рыночных цен*

Данный метод может применяться только при наличии достаточного количества информации о хотя бы одной сопоставимой сделке, предметом которой являются схожие (при их отсутствии – однородные товары (работы, услуги)). При этом, если имеется достаточная информация о сопоставимых сделках между проверяемым налогоплательщиком и лицами, не являющимися взаимозависимыми с ним, то в методе может использоваться информация о таких сделках.

Метод сопоставимых рыночных цен заключается в сравнении двух величин, одна из которых – цена товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке, а другая:

1. цена сопоставимой сделки (в случае, если у налогового органа имеется информация только об одной сделке) при одновременном выполнении следующих условий[54]: а) коммерческие и финансовые условия этих сделок полностью сопоставимы; б) продавец товаров (работ, услуг) не занимает доминирующего положения[55] на рынке идентичных товаров.

2. интервал рыночных цен, который по определённому правилу вычисляется на основе информации о ценах в сделках с лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Интервал рыночных цен рассчитывается следующим образом:

1. Выборка цен в сопоставимых сделках ранжируется по возрастанию. Повторяющиеся значения цен не исключаются. Каждому значению цены присваивается порядковый номер.

2. *Нижняя граница* интервала определяется так:

2.1. Количество значений цен делится на 4;

---

[54] п. 2, ст. 105.9 НК РФ

[55] Доминирующее положение определяется в соответствии с положениями Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" или в соответствии с положениями соответствующего законодательства иностранных государств.

2.2. Если полученный результат – целое число, то находят в выборке цену с порядковым номером равным найденному в результате деления числу, складывают значение этой цены с ценой, которая имеет следующий порядковый номер, и полученную сумму делят на 2.

2.3. Если частное от деления – число нецелое, то его округляют в большую сторону и повторяют те же самые операции (см. предыдущий пункт).

3. *Верхняя граница* интервала определяется умножением количества значений цен на 0,75. Далее следуют те же самые операции, что были описаны в пп. 2.2 и пп. 2.3.

Если цена анализируемой сделки входит в полученный интервал, то она признаётся рыночной и применяется в целях налогообложения. Если цена меньше нижней границы интервала, то для целей налогообложения принимается значение нижней границы интервала. Если цена в сделке выше верхней границы интервала, то – значение верхней границы интервала.

На практике этот метод используется либо при наличии «внутренних» сопоставимых сделок (так как цены в сделках третьих лиц обычно являются коммерческой тайной), либо при возможности использования биржевых котировок.

После описания каждого метода ТЦО будем приводить пример, потому что, как писал Сенека, «долог путь наставлений, краток и убедителен путь примеров».

Пример использования метода сопоставимых рыночных цен:

ООО «Гранит», занимающееся оптовой продажей стройматериалов, заключило контракт со строительной компанией ООО «СУ-120» на поставку в течение года 12 млн кирпичей на общую сумму 120 млн руб. Причём у этих компаний общий учредитель (следовательно, стороны сделки – взаимозависимые лица), а ООО «Гранит» использует упрощённую систему налогообложения.

В данном случае одна компания применяет упрощенную систему налогообложения (далее – УСН) и имеет существенные налоговые льготы по

сравнению со другой компанией. В такой ситуации сделка признаётся контролируемой, если сумма по однородным сделкам между рассматриваемыми лицами превышает 100 млн руб. В нашем примере сделка подлежит налоговому контролю.

Налоговые органы обладают информацией о ценах в восьми сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, по продаже кирпичей. Данные цены приведены в таблице ниже.

Таблица 2.3 – Цены за единицу продукции в сделках не взаимозависимых лиц

№ сделки	Цена за единицу продукции, руб.
1	8
2	11
3	14
4	16
5	20
6	22
7	23
8	24

1. Найдём цену одного кирпича [120 : 12 = 10 руб.].
2. Определим интервал рыночных цен.

2.1. Количество сопоставимых сделок = 8.

8 : 4 = 2.

8 × 0,75 = 6.

2.2. (11 + 14) : 2 = 12,5 (руб.) – нижняя граница интервала.

2.3. (22 + 23) : 2 = 22,5 (руб.) – верхняя граница интервала.

3. $10 \notin [12,5 : 22,5]$ => цена в сделке не соответствует рыночной.

4. Налоговый орган пересчитает налоговую базу, исходя из минимального значения интервала рыночных цен, доначислит налог (6% с дохода для организаций, использующих УСН) и наложит штрафные санкции.

4.1. 12,5 руб. × 12 млн шт. = 150 млн руб. – сумма по сделке в соответствии с рыночными условиями.

4.2. (150 – 120) × 6% = 1,8 (млн руб.) – сумма доначисленного налога.

4.3. 1,8 × 20% = 0,36 (млн руб.) – сумма штрафа.

4.4. Так как налогоплательщик самостоятельно не уведомил налоговый орган о совершении контролируемой сделки, сумма штрафа увеличивается на 5 тысяч рублей.

4.5. 1,8 + 0,36 + 0,005 = 2,165 (млн руб.) – итого налогоплательщик должен заплатить в бюджет.

После того, как доначисленная сумма налога и штраф будут уплачены в бюджет, налоговый орган вышлет уведомление о возможности симметричных корректировок, на основании чего у ООО «СУ-120» возникнет право на соответствующую сумму увеличить свои расходы.

2. *Метод цены последующей реализации*

В данном методе для определения соответствия цены анализируемой сделки (или группы однородных сделок) рыночной цене используется валовая рентабельность, полученная лицом, совершившим данную сделку, при последующей перепродаже без переработки товара, полученного по данной сделке.

Валовая рентабельность = валовая прибыль : выручка от продаж.

При расчёте валовой рентабельности берутся значения валовой прибыли и выручки организации от всех видов деятельности, потому что исходят из предположения, что организации, выполняющие идентичные функции, несут одинаковые риски и поэтому имеют примерно одинаковый уровень валовой рентабельности.

Данный метод является первенствующим по сравнению с другими методами для определения уровня рыночной цены, по которой покупатель

приобретает товары у взаимозависимого лица для их дальнейшей реализации без переработки независимому лицу, становясь посредником.

Валовая рентабельность в рамках контролируемой сделки сравнивается с интервалом рыночной валовой рентабельности, рассчитанным на основе информации о сопоставимых неконтролируемых сделках.

Нужно иметь в виду, что на уровень валовой рентабельности существенное влияние может оказывать наличие у лица, осуществляющего перепродажу, нематериальных активов. Например, если посредник оказывает услуги по договору франчайзинга, его валовая рентабельность, может оказаться больше, чем у первоначального продавца товара или услуги. Поэтому метод последующей реализации не используется, если лицо, осуществляющее перепродажу, владеет такими объектами нематериальных активов. Отмечается, что этот метод применют, когда посредник не выполняет никаких функций кроме, организации перепродажи, а также смешивания товаров[56] и их подготовки к транспортировке и перепродаже[57].

Пример использования метода цены последующей реализации

ООО «Интер-АЗС» купило у взаимозависимой компании ООО «Интер-Ойл» 200 тыс. т бензина по 7 тыс. руб. за 1т. В том же налоговом периоде ООО «Интер-АЗС» перепродало бензин шести не взаимозависимым компаниям по цене 9 тыс. руб. за 1 т[58].

Таблица 2.4 – Значения параметров анализируемой сделки

Параметры анализируемой сделки						
Кол-во товара, тыс. т	Покупная цена за 1 т, тыс. руб.	Себестоимость, тыс. руб.	Цена перепродажи за 1 т, тыс. руб.	Выручка перепродавца, тыс. руб.	Валовая прибыль перепродавца, тыс. руб.	Валовая рентабельность перепродавца, %
200	7	1400	9	1800	400	22,2%

[56] Характеристики конечной продукции не должны существенно отличаться от характеристик смешиваемых товаров.

[57] Имеется в виду деление товаров на партии, формирование отправок, сортировка, переупаковка.

[58] Если бы перепродажа взаимозависимым лицам осуществлялась по разным ценам, то в качестве цены последующей реализации товара использовалась бы средневзвешенная цена (п. 3 ст. 105.10).

Налоговые органы обладают информацией по восьми сопоставимым сделкам, данные представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Данные по сопоставимым сделкам

Кол-во товара, тыс. т	Покупная цена за 1 т, тыс. руб.	Себе-стоимость, тыс. руб.	Цена пере-продажи за 1 т, тыс. руб.	Выручка пере-продавца, тыс. руб.	Валовая прибыль пере-продавца, тыс. руб.	Валовая рентабель-ность пере-продавца, %
20	9	180	10	200	20	10,00%
42	9,5	399	12	504	105	20,83%
34	11,5	391	12,5	425	34	8,00%
18	13	234	15	270	36	13,33%
23	12	276	13	299	23	7,69%
16	12	192	14	224	32	14,29%
10	10,5	105	13,5	135	30	22,22%
12	13	156	14	168	12	7,14%

Расположим сделки в таблице в порядке возрастания их валовой рентабельности (таблица 2.6)

Таблица 2.6 – Данные по сопоставимым сделкам в порядке возрастания валовой рентабельности

Параметры сопоставимых сделок в порядке возрастания рентабельности							
№	Кол-во товара, тыс. т	Покупная цена за 1 т, тыс. руб.	Себе-стоимость, тыс. руб.	Цена пере-продажи за 1 т, тыс. руб.	Выручка пере-продавца, тыс. руб.	Валовая прибыль пере-продавца, тыс. руб.	Валовая рентабель-ность пере-продавца, %
1	12	13	156	14	168	12	7,14%
2	23	12	276	13	299	23	7,69%
3	34	11,5	391	12,5	425	34	8,00%
4	20	9	180	10	200	20	10,00%
5	18	13	234	15	270	36	13,33%
6	16	12	192	14	224	32	14,29%
7	42	9,5	399	12	504	105	20,83%
8	10	10,5	105	13,5	135	30	22,22%

1. Определим интервал рыночной валовой рентабельности по тому же принципу, что и интервал рыночных цен.

1.1. 8 : 4 = 2.

8 × 0,75 = 6

1.2. (7,69 + 8) : 2 = 7,845% - нижняя граница интервала.

1.3. (14,29 + 20,83) : 2 = 17,56% - верхняя граница интервала.

2. 22,2% ∉ [7,845% ; 17,56%] => валовая рентабельность, а, следовательно, и цена сделки не соответствуют рыночному уровню.

3. 1800 – 1800 × 17,56% = 1483,92 тыс. руб. – себестоимость, соответствующая уровню валовой рентабельности.

3.1. 1483,92 – 1400 = 83,92 тыс. руб. – величина, на которую должны быть увеличены доходы ООО «Интер-Ойл» в целях доначисления налога на прибыль и НДС.

4. 83,92 × 18% = 15,1056 (тыс. руб.) - величина доначисленного НДС.

5. 83,92 × 20% = 16,784 (тыс. руб.) - величина доначисленного налога на прибыль.

3. Затратный метод

Если покупатель по анализируемой сделке перепродаёт товар или оказание услуги взаимозависимому лицу, а метод сопоставимых рыночных цен по какой-либо причине не применим, то используется затратный метод. Напомним, что метод последующей реализации применим только к сделкам по купле-продаже товаров. Данный метод возможно применять при отсутствии информации о ценах товаров (работ или услуг), которые были в последующем реализованы покупателем.

Затратный метод применяется к анализу следующих сделок:

1. сделки купли-продажи товаров (работ или услуг) межу взаимозависимыми лицами по долгосрочным контрактам;

2. перепродажа сырья (или полуфабрикатов), если продавец данного сырья (или полуфабрикатов) приобрёл их у взаимозависимого лица;

3. сделки на предоставление услуг[59] (или выполнение работ), которые предоставляются (выполняются) взаимозависимыми с продавцом лицами;

4. сделки на предоставление услуг по управлению денежными средствами;

[59] Кроме случаев, когда на уровень рентабельности затрат продавца при выполнении работ (оказании услуг) существенное влияние оказывают нематериальные активы.

5. сделки на оказание услуг по выполнению функций единоличного исполнительного органа организации.

В затратном методе валовая рентабельность затрат лица, контролируемая сделка (или группа однородных сделок) которого анализируется, сравнивается с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках.

Валовая рентабельность затрат = валовая прибыль по сделке: себестоимость проданных товаров (работ или услуг) × 100%

Особая важность заключается в учёте различий расходов, которые несут организации в связи с выполняемыми функциями и принимаемыми рисками. Необходимо иметь в виду следующее:

1. Если не было принято во внимание какое-то функциональное различие (а также различие в принятых рисках и использованных активах), то может потребоваться корректировка надбавки продавца.

2. Если же различия в расходах являются следствием лишь разной эффективности работы рассматриваемых организаций, то корректировки валовой рентабельности затрат не требуются.

Если валовая рентабельность затрат анализируемой компании находится в установленном интервале рентабельности, то цена анализируемой сделки признаётся рыночной. Если же показатель валовой рентабельности затрат компании ниже нижней границы интервала, то цена рассчитывается, исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ или услуг) и валовой рентабельности затрат, соответствующей нижней границы интервала. Бывает и так, что показатель валовой рентабельности затрат в анализируемой сделке выше максимального значения найденного интервала. Тогда налоговый орган оставляет цену сделки без изменения, потому что в такой ситуации уплаченная величина налога на прибыль и НДС превышает ту, которая бы получилась при проведении корректировки.

В качестве реального примера сделки, когда должен применяться затратный метод, можно привести сделку ООО «Лукойл – Коми» с

взаимозависимой компанией на продажу нефти. В определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 5 сентября 2012 г. № ВАС-8277/12 сказано, что затратный метод ТЦО является единственно возможным из-за несопоставимости условий продажи нефти, которые влияют на цену товара (имеется в виду количество и качество нефти, а также способ транспортировки). В указанном деле решался вопрос об определении цены в контролируемой сделке для цели исчисления НДПИ (данную цену налогоплательщик будет использовать также для расчёта и других налогов, а именно: НДС и налога на прибыль).

В качестве источника информации о ценах на сырьевые ресурсы могут служить данные международных информагентств Platts и Argus, которые публикуют котировки, отвечающие признакам биржевых цен, т.к. они формируются на основе ежедневно собираемой агентством информации о ценах в сделках, совершенных независимыми участниками рынка. Данные этих информационных агентств широко используются российскими организациями, а также организациями стран-членов ЕАЭС.

Затратный метод определения рыночных цен имеет требует высокой степени сопоставимости финансовой отчётности компаний.

Пример использования затратного метода

ООО «СУ-120» выполняет строительные работы для ООО «СУ-100». ООО «СУ-100» является генеральным подрядчиком. ООО «СУ-120» применяет общий режим налогообложения, а ООО «СУ-100» работает по упрощённой системе налогообложения. Налоговыми органами было установлено, что эти два лица являются взаимозависимыми. При этом, в том же налоговом периоде ООО «СУ-120» выполняло субподрядные работы также и для других заказчиков, не являющихся взаимозависимыми лицами.

Таблица 2.7 – Данные по 4-м сделкам в порядке возрастания рентабельности

Параметры анализируемой сделки				
Выручка по сделке, тыс. руб.	Затраты по сделке, тыс. руб.	Валовая прибыль по сделке, тыс. руб.		Рентабельность затрат, %
130 000	120 000	10 000		8,33%
Параметры сопоставимых сделок, расположенных в порядке возрастания рентабельности				
№	Выручка по сделке, тыс. руб.	Затраты по сделке, тыс. руб.	Валовая прибыль по сделке, тыс. руб.	Рентабельность затрат, %
1	8 000	7 500	500	6,67%
2	11 000	9 500	1 500	15,79%
3	20 100	17 200	2 900	16,86%
4	9 000	6 000	3 000	50,00%

1. Найдём интервал рыночной валовой рентабельности затрат.

1.1. 4 : 4 = 1.

4 × 0,75 = 3.

1.2. (6,67 + 15,79) : 2 = 11,23% - нижняя граница интервала

1.3. (16,86 + 50) : 2 = 33,43% - верхняя граница интервала

2. 8,33% $\notin$ [11,23% ; 33,43%] => валовая рентабельность затрат по контролируемой сделке не соответствует рыночному уровню.

3. Пересчитаем доход субподрядчика по анализируемой сделке, исходя из минимального значения рыночного интервала валовой рентабельности затрат.

3.1. 120 000 + 120 000 × 11,23% = 133 473,684 (тыс. руб.) – выручка субподрядчика по сделке, исходя из рыночного уровня валовой рентабельности затрат.

3.2. 133 473,684 – 130 000 = 3 437,684 (тыс. руб.) – абсолютный прирост налоговой базы по НДС.

4. 3 437,684 × 18% = 625,263 (тыс. руб.) – величина доначисленного НДС.

5. (13 474 – 10 000) × 20% = 3 474 × 20% = 694,736 (тыс. руб.) – величина доначисленного налога на прибыль.

4. Метод сопоставимой рентабельности

Когда нет достаточной информации, на основании которой можно утверждать, что *коммерческие условия* сравниваемых сделок обладают достаточной степенью сопоставимости, налоговую проверку контролируемой сделки проводят при помощи метода сопоставимой рентабельности.

В данном методе используется показатель операционной рентабельности, при расчёте которого берётся выручка компании от обычной деятельности (90-ый счёт). Доходы от прочих видов деятельности (91-ый счёт) во внимание не принимаются.

В зависимости от особенностей конкретной сделки и компании, сделка которой подпадает под налоговый контроль в сфере ТЦО, рассчитываются:

1. *рентабельность продаж* – при приобретении товаров у взаимозависимых лиц и перепродаже независимым лицам (а также наоборот);

Рентабельность продаж = прибыль от продаж : выручка от продаж × 100%

2. *рентабельность управленческих и коммерческих расходов* – если при перепродаже перепродавец несёт значительные управленческие и коммерческие расходы, влияющие на показатель рентабельности продаж, но при этом несёт незначительные риски*;*

Рентабельность коммерческих и управленческих расходов = валовая прибыль : коммерческие и управленческие расходы × 100%

3. *рентабельность затрат* – если анализируемая компания занимается оказанием услуг или производством товаров*;*

Рентабельность затрат = прибыль от продаж : [себестоимость проданных товаров (работ, услуг) + коммерческие и управленческие расходы, сопутствующие проданным товарам (оказанным услугам)] × 100%

4. При капиталоёмком производстве – *рентабельность активов;*

Рентабельность активов = прибыль от продаж : текущая рыночная стоимость активов, используемых в сделке × 100%.

Нужно помнить о следующих *особенностях* данного метода:

1. Оценивается рентабельность по итогам деятельности всей организации в целом, а не рентабельность конкретной сделки;

2. Анализируемая организация, согласно данному методу, не должна иметь нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на уровень рентабельности, и по сравнению со второй стороной сделки должна осуществлять меньше функций, а также принимать на себя меньшие риски.

Преимуществом данного метода является то, что он удобен для организаций, так как он предоставляет возможность выбрать наиболее подходящий для них показатель рентабельности. Однако, так же, как и для затратного метода, финансовая отчётность сопоставляемых компаний должна быть приведена к единым требованиям.

Метод сопоставимой рентабельности применяется в основном для компаний дистрибьюторов, а также для компаний, оказывающих услуги.

Пример использования метода сопоставимой рентабельности

Организация «Группа-АБВ» владеет офисным центром и сдаёт помещения в аренду взаимозависимым лицам, которые находятся на УСН. Налоговые органы имеют информацию из финансовой отчётности четырёх компаний, которые занимаются сдачей коммерческой недвижимости в аренду как основным видом деятельности. Данные компании удовлетворяют требованию сопоставимости. Для определения соответствия цены по сделке рыночному уровню было решено использовать метод сопоставимой рентабельности и рассчитывать показатель рентабельности затрат.

Для расчёта рентабельности затрат понадобится следующая информация: себестоимость оказания услуг, управленческие расходы и выручка от сдачи офисов в аренду. Коммерческие расходы относятся только к торговым операциям и затратам по продаже произведённой продукции, поэтому данный показатель в расчёт принят не будет.

В нашем случае в финансовой отчётности рассматриваемых организаций имеется вся необходимая информация о их деятельности, относящейся к аренде.

Таблица 2.8 – Рентабельность затрат, рассчитанная по данным отчетов о финансовых результатах по сопоставимым организациям

Рентабельность затрат, рассчитанная по данным отчетов о финансовых результатах, тыс. руб.					
Показатель	Анализируемая организация	Сопоставимые организации			
		ООО "Г"	ООО "Д"	ООО "Е"	ООО "Ж"
Выручка от аренды	99500	300000	280000	430000	150000
Себестоимость аренды	78000	160000	130000	220000	80000
Управленческие расходы по аренде	15000	90000	75000	120000	37000
Прибыль от аренды	6500	50000	75000	90000	33000
Рентабельность затрат, %	7%	20%	37%	26%	28%

Рассчитаем рыночный интервал рентабельности затрат.

Таблица 2.9 – Рентабельность затрат в сопоставимых организациях в порядке возрастания

Порядковый №	1	2	3	4
Рентабельность затрат, %	20%	26%	28%	37%

1. Найдём интервал рыночной валовой рентабельности затрат.

1.1. 4 : 4 = 1.

4 × 0,75 = 3.

1.2. (20% + 26%) : 2 = 23% - нижняя граница.

1.3. (28 + 37) : 2 = 32,5% - верхняя граница интервала.

2. 7% $\notin$ [23% ; 32,5%] => доходы анализируемой компании от сдачи офисов в аренду не соответствует рыночному уровню рентабельности затрат.

3. Пересчитаем доход анализируемой организации от деятельности по сдаче офисов в аренду, исходя из минимального значения рыночного интервала рентабельности затрат.

3.1. (78 000 + 15 000) × 1,23 = 114 390 (тыс. руб.)

4. (114 390 – 99 500) × 18% = 14 890 × 18% = 2 680,2 (тыс. руб.) – величина доначисленного НДС.

6. (114 390 – 99 500) × 20% = 14 890 × 20% = 2 978 (тыс. руб.) – величина доначисленного налога на прибыль.

5. Метод распределения прибыли

В данном методе рассчитывается распределение совокупной прибыли между сторонами сделки, являющимися взаимозависимыми лицами, и полученный результат сравнивается с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок, не являющимися взаимозависимыми лицами.

Метод распределения прибыли применяется, если: а) невозможно применить четыре метода, указанные выше, или б) когда у участников сделки явно просматриваются центр прибыли и центр затрат, или в) когда невозможно найти сопоставимые не контролируемые сделки по причине того, что стороны анализируемой сделки обладают нематериальными активами (объектами интеллектуальной собственности) или применяют труд индивидуализированного персонала, что оказывает существенное влияние на уровень рентабельности. Отметим, что фактор нематериальных активов, существенно влияющих на величину показателей рентабельности, делал неприемлемым использование метода последующей реализации, а также в отдельных случаях затратный метод и метод сопоставимой рентабельности.

Источником информации для использования этого метода является финансовая отчётность сторон сделки. В разных компаниях могут использоваться разные методы учёта доходов и расходов, поэтому перед началом использования метода распределения прибыли нужно привести финансовую отчётность в сопоставимый вид.

В методе распределения прибыли рассчитывают совокупную прибыль и остаточную прибыль, которая затем распределяется между сторонами анализируемой сделки согласно п.5, 10 ст. 105.13 НК РФ.

Порядок расчёта совокупной прибыли определён в п. 7 ст. 105.13 НК РФ. *Совокупная прибыль* представляет собой сумму операционных прибылей по сделке сторон данной сделки. В отчёте о финансовых результатах указывается

только величина совокупной операционной прибыли, полученной по всем заключенным сделкам. Возникает необходимость выделить операционную прибыль только по анализируемой сделке. Для этого необходимы регистры аналитического бухгалтерского учёта другой организации.

Остаточная прибыль – это разность между совокупной прибылью и расчётной прибылью. *Расчётная прибыль* – это прибыль, которая была бы в анализируемой сделке. Если бы стороны применяли какой-либо из описанных выше методов ТЦО.

В Налоговом Кодексе Российской Федерации предусмотрено три показателя, на основе которых можно рассчитать распределение прибыли между взаимозависимыми компаниями:

1. Вклад функций, активов и рисков сторон в совокупную прибыль по сделке, который определяется на основе:

1.1. затрат сторон по сделке (в расчёт принимаются только затраты, повлиявшие на доход по сделке, например – расходы на создание нематериальных активов);

1.2. рыночной стоимости активов, благодаря которым получена прибыль;

1.3. принятого каждой стороной сделки риска (стоимостная оценка риска производится путём актуарных расчётов, аналогичных тем, которые применяют страховые компании).

2. процент доходности на единицу инвестированного в сделку капитала;

3. процентное распределение прибыли между не взаимозависимыми сторонами сопоставимой сделки при выполнении двух условий: 1) сопоставимость информации из финансовой отчётности сторон анализируемой сделки и сопоставимой сделки; 2) незначительное различие в рентабельности их активов.

Метод распределения прибыли подразумевает глубокое изучение экономических показателей всех участников сделки, что является сильной

стороной данного метода, т.к. подробный анализ делает возможным получение наиболее обоснованной оценки доходов сторон по сделке.

В то же время, значительную трудность представляет приведение финансовой отчётности разных компаний в сопоставимый вид и выделение операционной прибыли по анализируемой сделке. Кроме того, при определении вклада, каждой стороны в сделку, может иметь место субъективный подход.

Пример использования метода распределения прибыли

Себестоимость продукции, произведенной ООО «Станкостройпром», составила 150 млн руб. Данная продукция была куплена посреднической взаимозависимой организации ООО «Глобалтрейд» за 210 млн руб., а потом перепродана за 360 млн руб.

Прибыль ООО «Станкостройпром» по сделке составила 60 млн руб.

Прибыль ООО «Глобалтрейд» по данной сделке = 150 млн руб.

Совокупная прибыль по сделке = 60 + 150 = 210 млн руб.

Совокупная прибыль по сделке распределилась следующим образом: у производителя – 28,57%; у перепродавца – 71,43%.

Налоговыми органами был проведён анализ рынка, по итогам которого было установлено, что в сопоставимых сделках между не взаимозависимыми лицами прибыль распределяется в пропорции: 34% - у производителя, 66% - у перепродавца. Исходя из этого, совокупная прибыль между ООО «Станкостройпром» и ООО «Глобалтрейд» будет перераспределена: 71,4 млн руб. – у ООО «Станкостройпром» (выше фактической прибыли) и 138,6 млн руб. – у ООО «Глобалтрейд» (ниже фактической прибыли).

В результате, ООО «Станкостройпром» должно будет скорректировать прибыль в целях налогообложения и доплатить налоги.

Таким образом, можно сказать, что не существует универсального метода ТЦО, который бы подходил для анализа соответствия цены рыночному уровню в любой контролируемой сделке. Все рассмотренные методы ТЦО подходят для разных сделок и имеют свои достоинства и недостатки. Таблица

2.3, приведённая ниже, показывает результаты анализа особенностей применения каждого метода ТЦО.

Таблица 2.10. – Анализ методов контроля трансфертных цен

Метод ТЦО согласно гл. 14.3 НК РФ	Анализируемые показатели	Предмет анализируемой сделки	Ограничения
1. Метод сопоставимых рыночных цен	1. Цена	Т, У, Р	Информация о ценах в сделках третьих лиц
2. Метод последующей реализации	1. Валовая рентабельность продаж	Т	1. Нематериальные активы; 2. Финансовая отчётность
3. Затратный метод	1. Валовая рентабельность затрат	Т, У, Р	1. Нематериальные активы; 2. Финансовая отчётность
4. Метод сопоставимой рентабельности	1. Рентабельность активов; 2. Рентабельность затрат; 3. Рентабельность управленческих и коммерческих расходов; 4. Рентабельность продаж.	Т, У, Р	1. Нематериальные активы; 2. Финансовая отчётность
5. Метод распределения прибыли	1. Распределение прибыли	Т, У, Р	1. Финансовая отчётность

Условные обозначения: «Т» - товары, «У» - услуги, «Р» - работы.

Пояснения:

1. Под ограничением «Нематериальные активы» понимаются активы, оказывающие существенное влияние на величину показателей рентабельности.

2. Под ограничением «Финансовая отчётность» понимается то, что финансовая отчётность сопоставляемых компаний должна быть приведена к единым требованиям.

3. Под ограничением «Информация о ценах в сделках третьих лиц» понимается то, что цены в сделках третьих лиц обычно являются коммерческой тайной, поэтому на практике метод сопоставимых рыночных

цен применяется либо при наличии «внутренних» сопоставимых сделок, либо при возможности использования биржевых котировок.

Источник: составлено автором на основании главы 14.3 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Проблема сопоставимости при налоговом контроле ТЦО

Ключевым вопросом при выборе метода для проверки соответствия цены в сделке между взаимозависимыми лицами рыночному уровню является поиск информации о сделках или компаниях, отвечающих требованию сопоставимости.

Практика показывает, что примерно в половине случаев[60] в целях налогового контроля налоговые органы применяют метод сопоставимых рыночных цен. Для применимости данного метода необходима информация о ценах в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, которая часто является коммерческой тайной.

В случае если налоговые органы обладают достаточной информацией о ценах в сопоставимых сделках, которая была получена из баз данных таможенных органов и других источников, содержащих данные об оптовых ценах, проблема может возникнуть в реальной степени сопоставимости сделок, цены в которых известны налоговым органам, с анализируемой сделкой. Дело в том, что для контроля ТЦО используется информация о сделках как с идентичными, так и с однородными товарами. Согласно п. 7 ст. 38 НК РФ однородные товары «не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и взаимозаменяемыми». В этой связи́, в зоне риска находятся компании, осуществляющие сделки с редкими, немассовыми товарами, например, с товарами, относящимися к предметам роскоши. Цены на такие товары (вино, парфюмерная продукция и т.п.) сильно зависят от марки, класса товара и поэтому могут значительно отличаться.

[60] Грундел Л. П., Малис Н. И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015, с. 111

В качестве примера можно привести сделку между взаимозависимыми лицами, предметом которой являлось шампанское Louis Roederer Cristal 2005 по цене 660 – 720 евро за ящик. Для налогового контроля данной сделки в первую очередь будет использован метод сопоставимых рыночных цен. Формально в качестве сопоставимых товаров может быть признано французское шампанское других марок, например, Champagne Vollereaux Cuvee Marguerite Vintage 2007 (147 – 159 евро за ящик), Vollereaux Cuvee Tradition Vintage 2005 (102 – 114 евро за ящик), Imperial GUINOT (39 евро за ящик)[61]. Закупив более дорогое шампанское, импортёр поставит затраты по его приобретению к налоговому вычету. За счёт эксклюзивности шампанского его цена может оказаться больше верхней границы интервала рыночных цен, и налоговый орган может уменьшить соответствующую сумму НДС к зачёту и вычеты для целей налога на прибыль.

Приведённый выше пример подтверждает то, что зачастую чисто формальный подход может привести к ошибочным выводам, поэтому необходимо обращать больше внимания на суть сделки.

В этой связи стоит отметить, что суды, если случаются подобного рода ошибки, встают на сторону налогоплательщика и признают неправоту налоговых органов[62], а сами налоговые органы всё более аккуратно и тщательно относятся к анализу ТЦО в контролируемых сделках и выносят обоснованные решения.

Стоит сказать, что эксперты обращают внимание ещё на одну проблему, связанную с методом сопоставимых рыночных цен. В российском налоговом законодательстве метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным по сравнению с остальными методами ТЦО, что не даёт работать «правилу наиболее подходящего метода» в полном объёме, и в то же время отсутствуют

---

[61] Грундел Л. П., Малис Н. И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015, с. 92

[62] Например, см. решение Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 декабря 2005 г. по делу № А56-15195/2005. Тогда для сделки с автомобилями Audi A6 в качестве сопоставимых данных были взяты цены на автомобили марки Газель. Конечно же, это исключительный случай.

разъяснения по поводу условий неприменимости метода рыночных цен, а также не определена очерёдность применения остальных методов ТЦО. Этот недостаток в законодательном регулировании ТЦО затрудняет использование возможно более подходящих методов, чем метод сопоставимых рыночных цен и снижает эффективность налогового контроля.

Глава 3. Основные направления реформирования налогового контроля применения трансфертных цен в международной торговле

Вопросы международного налогообложения никогда ещё не имели такой важности, как сегодня. В последнее время стремительно развивались процессы глобализации, не менее интенсивно росла внутрифирменная торговля в рамках ТНК, что выдвигает новые требования по отношению к правилам в области международного налогообложения, которые были сформированы в прошлом веке. Отдельные недостатки в этих правилах делают возможным уход от налогов с помощью перевода прибыли в юрисдикции с более выгодным налоговым режимом и занижения налогооблагаемой базы в стране, где реально осуществляется хозяйственная деятельность. Данная проблема требует решительных шагов со стороны государственных органов, отвечающих за разработку политики в области налогообложения.

В 2013 году ОЭСР был опубликован Доклад о проблемах, связанных с эрозией налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Addressing Base Erosion and Profit Shiting Report). За этим последовало принятие Плана действий по борьбе с эрозией налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (далее – План BEPS). В разработке Плана BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) приняли участие ОЭСР, Группа двадцати, ООН, Европейская комиссия, МВФ, Всемирный Банк, промышленные ассоциации, налоговые консультанты, представители академических кругов.

План BEPS состоит из пятнадцати пунктов (actions), направленных на борьбу с эрозией налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. В частности, было установлено, что существуют возможности обхода правил в области ТЦО. В Плане BEPS решению данной проблемы посвящены пункты 8 – 10.

Согласно Плану BEPS, основополагающий принцип для контроля ТЦО, принцип вытянутой руки, должен быть уточнён[63]. Оказалось, что данным принципом манипулируют, пользуясь тем, что методика установления соответствия условий сделки рыночным условиям подвержена воздействию субъективного суждения (например, в отношении цен в сделках с нематериальными активами или в отношении вклада контрагентов в сделку).

Пункт 8 Плана BEPS посвящён сделкам с нематериальными активами, так как такие сделки часто используются для искажения налоговой базы и вывода прибыли. Пункт 9 затрагивает вопросы распределения рисков и соответствующих рискам доходов по сделке. Пункт 10 касается других более узких вопросов, среди которых, например – противодействие использованию во внутригрупповых сделках платежей, не связанных с основной деятельностью предприятия, приносящей доход, но используемых для уклонения от налогов (например, платежи на содержание головного офиса ТНК).

В 2015 году ОЭСР был подготовлен доклад (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports), в котором было указано, какие изменения коснутся Руководства ОЭСР в связи с исполнением Плана BEPS.

Новый подход к анализу сделки будет заключаться в тщательном рассмотрении не только условий сделки, но и самих действий контрагентов, и, если условия сделки определены не в достаточной мере, или между условиями сделки и фактически предпринимаемыми действиями будет установлено противоречие, то во внимание будут приниматься именно действия сторон (т.н. «приоритет существа над формой»[64]).

---

[63] OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. p. 9

[64] ФНС России. ОЭСР пересмотрела рекомендации по трансфертному ценообразованию. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/5737323/ (дата обращения: 19.04.2016)

Будут сделаны уточнения в отношении сделок с нематериальными активами, а также будет усовершенствован учёт рисков в целях повышения эффективности налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

В Пункте 8 Плана BEPS уточняется, что само по себе право собственности на нематериальный актив, являющийся предметом сделки, не является основанием для возникновения дохода по сделке, предметом которой является право пользования или право собственности на данный актив. Стороны контролируемых сделок должны получать доход, соответствующий их вкладу в сделку (в данном случае – функции по созданию, поддержке и сохранению нематериального актива).

Необходимость изменений, касающихся учёта риска в контролируемых сделках, обусловлена следующим. ТНК определяют риск как влияние неопределённости на цели предпринимательской деятельности[65]. Риск присутствует во время осуществления любой предпринимательской деятельности, всякий раз, когда организация предпринимает определённые действия, чтобы использовать имеющуюся на рынке возможность. При этом, главная цель коммерческой организации предполагает, что риск не будет принят без ожидания положительной отдачи в виде прибыли. Пользуясь тем, что чем выше риск, тем большей должна быть ожидаемая доходность, ТНК манипулируют распределением рисков между сторонами внутрихолдинговых сделок в целях налогового планирования. Новые правила будут направлены на то, чтобы риски относились к лицу, которое реально осуществляет деятельность, связанную с принятием данного риска, а также имеет для этого достаточные финансовые ресурсы.

Следующие поправки будут затрагивать ситуацию, когда существует компания внутри ТНК, которая в основном занимается тем, что осуществляет финансирование различных проектов других организаций, входящих в ТНК.

[65] OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. c. 10

Если такая компания не предпринимает действий по контролю за финансовым риском (т.е., если она финансирует, например, взаимозависимое предприятие даже при его некредитоспособности), то она не имеет права на вознаграждение за риск.

Ещё одним важным нововведением в Руководство ОЭСР станет невозможность произвольного распределения экономии, возникающей в ТНК из-за эффекта масштаба. Например, скидки за объём с цены товаров, приобретаемых для компаний внутри ТНК, будут отнесены исключительно на те предприятия, для которых данные товары были приобретены.

В Плане BEPS отдельно подчёркивается, что Группа двадцати будет оказывать помощь развивающимся странам в организации и проведении контроля трансфертных цен по сделкам с сырьевыми товарами с целью предотвращения занижения налогооблагаемой базы в стране добычи. Данная инициатива направлена на решение проблемы развития развивающихся и наименее развитых стран.

Можно с уверенностью сказать, что комплекс мер Плана BEPS является первой попыткой существенно реформировать правила в области в области ТЦО, с момента выхода первой версии Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций в 1979 году.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное в работе исследование позволило сделать следующие выводы.

1. Согласно Руководству ОЭСР по трансфертному ценообразованию транснациональным компаниям и налоговым администрациям трансфертная цена – это цена, устанавливаемая между ассоциированными организациями, по которой одна организация реализует товары, нематериальные активы и оказывает услуги другой ассоциированной организации. Очевидно, что основой данного международно-признанного определения являются отношения между сторонами сделки.

В определении трансфертного ценообразования ОЭСР стороны, между которыми заключена сделка с использованием ТЦО, названы ассоциированными, но в национальном законодательстве различных стран эти лица могут быть названы по-разному: взаимозависимые лица, аффилированные лица, контролируемые лица, связанные стороны. Все эти разные термины описывают, по сути, отношения между лицами, которые выражаются в реализации ими общих интересов. Так, в праве США аналогом термина «взаимозависимые лица», который используется в российском законодательстве, является термин «контролируемые лица», а основанием считать налогоплательщиков контролируемыми лицами возникает, если они «принадлежат или контролируется одними и теми же интересами (owned or controlled directly or indirectly by the same interests)».

Как видно из определения трансфертного ценообразования, приведённого в Руководстве ОЭСР, данное понятие само по себе не имеет отрицательной смысловой нагрузки и не обязательно ТЦО будет использовано как инструмент для размывания налоговой базы и перевода прибыли в офшорные юрисдикции. Важно понимать, что главная цель регулирования ТЦО заключается не в его искоренении, а в предотвращении необоснованной минимизации налоговых обязательств.

2.Анализ основных принципов регулирования трансфертных цен в соответствии с международным правом показал, что главный международный документ в области регулирования трансфертных цен – это Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию транснациональным компаниям и налоговым администрациям, являющееся актом мягкого права.

Его положения не обязательны для имплементации в налоговое законодательство стран-членов ОЭСР, но несмотря на это законодательство в области регулирования ТЦО в целях налогообложения абсолютного большинства стран фактически основано на Руководстве ОЭСР. В свою очередь, Руководство ОЭСР изначально было разработано, исходя из опыта США по регулировании ТЦО. Руководство ОЭСР было впервые издано в 1979 году и затем несколько раз переиздавалось.

Подход к регулированию ТЦО в Руководстве ОЭСР основан на двух ключевых принципах:

- Компании - участники холдингов (в том числе филиалы или обособленные подразделения одной компании) расцениваются как независимые образования.
- Цены признаются налоговыми органами рыночными, если они сопоставимы с ценами независимых участников рынка. В этом заключается так называемый «принцип вытянутой руки» (англ. - The arm’s length principle).

Таким образом, налоговый контроль ТЦО заключается в проверке соответствия условий контролируемых сделок «принципу вытянутой руки».

С этой целью применяются пять методов определения соответствия цен в контролируемых сделках рыночному уровню (представлены в работе в таблице 1.4 на стр. 21). Методы ТЦО, применяемые в Российской Федерации, соответствуют методам, указанным в Руководстве ОЭСР.

3. В настоящем исследовании были выявлены следующие особенности налогового контроля трансфертного ценообразования в зарубежных странах.

Есть страны, где не требуется соблюдения принципа «вытянутой руки» в контролируемых сделках, например, на Кипре, Британских Виргинских островах, о-вах Джерси, Гернси и др.

Во многих странах-членах ОЭСР, а также некоторых других странах методы ТЦО, указанные в Руководстве ОЭСР, используются практически в полном объёме. К таким странам относятся большинство европейских стран (в том числе, Великобритания, Германия, Франция, Швейцария), Канада, Аргентина, Китай, Япония, Сингапур, ЮАР, Австралия и некоторые другие.

В остальных государствах методы ТЦО применяются с определёнными особенностями, которые заключаются, во-первых, в иерархии применяемых методов. Как правило, на первом месте стоит метод сопоставимых рыночных цен. Очерёдность остальных методов чаще всего различается. Например, в *Израиле* приоритетным методом ТЦО является метод сопоставимых рыночных цен (CUP). Если данный метод невозможно применить, используется либо метод сопоставимой рентабельности (TNMM), либо метод распределения прибыли (TPSM).

Кроме того, отдельные страны могут устанавливать методы ТЦО, не предусмотренные в Руководстве ОЭСР. Например, в США методов ТЦО больше, но, в основном, за счёт того, что они сгруппированы и названы в зависимости от предмета сделки (товар, услуга или объект интеллектуальной собственности и др.). Тем не менее, можно сказать, что по принципу работы – это те же методы ТЦО, что приведены Руководстве ОЭСР.

В качестве критерия взаимозависимости большинство стран используют 50%-ный порог прямого или косвенного участия одной стороны сделки в другой. В некоторых странах данный порог установлен на более низком уровне. Например, в Великобритании стороны сделки признаются взаимозависимыми при преодолении 40%-ного порога прямого или косвенного участия, а в Германии и Китае данный показатель равен 25%.

4. В Российской Федерации под контроль налоговых органов попадают сделки между взаимозависимыми лицами и сделки, приравненные к ним (их

перечень приведен в ст. 105.14 НК РФ). Пороговое значение для признания лиц взаимозависимыми составляет 25% прямого или косвенного участия. Налоговый контроль ТЦО проводится с целью не допустить занижения налогооблагаемой базы по НПО, НДС, НДФЛ и НДПИ.

Соответствие цены в сделке между взаимозависимыми лицами рыночной цене определяют с помощью пяти методов, в каждом из которых для анализа используются разные показатели.

Анализ методов контроля трансфертных цен, проведенный автором, позволил сделать выводы, которые представлены в таблице 2.3 на стр. 71 работы.

Можно сделать вывод о том, что не существует универсального метода ТЦО, который бы подходил для анализа соответствия цены рыночному уровню в любой контролируемой сделке. Каждый раз при проведении налогового контроля должны быть тщательно исследованы условия анализируемой сделки и обстоятельства, в которой она была заключена.

Если с помощью методов ТЦО было установлено, что цены или финансовый результат сделки между взаимозависимыми лицами не соответствуют рыночному уровню, то осуществляется корректировка цен или финансового результата в целях налогообложения при условии, что это не приведёт к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате.

В работе на конкретных примерах рассматривается применение каждого из установленных российским законодательством методов контроля трансфертных цен.

Правила ТЦО, соответствующие стандартам ОЭСР, действуют в Российской Федерации с 2012 года. ФНС России отмечает положительный эффект от их применения. Тем не менее, требуют решения проблемы, связанные со сроками и качеством обмена налоговой информацией между налоговыми службами разных стран. К тому же, правила ТЦО, которые были разработаны ОЭСР ещё в прошлом веке, сами уже нуждаются в реформировании.

5. В настоящее время на международном уровне происходит совершенствование правил в области ТЦО в рамках Плана действий по борьбе с эрозией налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (далее – План BEPS [Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting]).

Данный План, состоящий из пятнадцати пунктов, направлен на устранение недостатков в законодательном регулировании международного налогообложения, которые позволяют недобросовестным налогоплательщикам уходить от налогов с помощью перевода прибыли в юрисдикции с более выгодным налоговым режимом. Действия в трёх пунктах данного Плана, посвящённых вопросам ТЦО, призваны обеспечить соответствие трансфертного ценообразования реальному формированию стоимости по трем направлениям:

- сделки с нематериальными активами;
- распределение рисков и соответствующих рискам доходов по сделке;
- противодействие использованию во внутригрупповых сделках необоснованных платежей, направленных на перевод прибыли за рубеж и уклонение от налогов (например, завышенные платежи на содержание головного офиса ТНК).

В связи с проходящей в настоящее время реформой правовой системы международного налогообложения всем странам (в особенности – развивающимся странам и странам с переходной экономикой), участвующим в Плане BEPS, предстоит огромная работа по преобразованию и совершенствованию национального законодательства в области налогового контроля за ТЦО.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016).
2. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017)
3. Договор о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества (Подписан в г. Минске 10.10.2014).
4. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».
5. Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (Заключено в г. Москве 20.12.2010).
6. Федеральный закон от 09.07.1999 N 160-ФЗ (ред. от 01.05.2017) «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».
7. Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О.
8. Закон РФ от 21.05.1993 N 5003-1 (ред. от 05.04.2016) «О таможенном тарифе».
9. Закон РСФСР от 22.03.1991 N 948-1 (ред. от 26.07.20116) «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках».
10. Бюджетное послание президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 «О бюджетной политикев 2012 – 2014 годах». (Документ предоставлен КонсультантПлюс).
11. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» (от 27.07.2015).

12. Письмо Минфина России от 06.07.2015 N 03-01-11/38763. «Вопрос: О принципах определения цен и взаимозависимых лиц для целей налогообложения до и после вступления в силу Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ».
13. Письмо Минфина России от 25 января 2013 г. №03-01-18/1-14. «Вопрос: О порядке заполнения и представления налогоплательщиком в налоговые органы уведомления о совершенных контролируемых сделках в календарном году, а также о применении ст. 129.4 НК РФ в случае неправомерного непредставления в установленный срок уведомления об этих сделках или непредставления с недостоверными сведениями».
14. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 года, измененная Протоколом от 27 мая 2010 года (ратифицирована Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ с оговорками и заявлениями, вступила в силу для Российской Федерации 1 июля 2015 года)
15. «Дорожная карта» присоединения Российской Федерации к Конвенции об учреждении ОЭСР (Документ Совета ОЭСР C (2007)103/FINAL), (принята на 1163-й сессии Совета ОЭСР 30 ноября 2007 г.).
16. Конвенция об учреждении Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) от 14 декабря 1960 года.
17. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
18. OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing.
19. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. United Nations, New York, 2013. – 499 с.
20. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, Paris. – 371 с.

21. Брызгалин А.В. Налог на прибыль: сложные вопросы из практики налогового консультирования// Налоги и финансовое право. – 2016. - № 8
22. Алтухова Е. В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски: монография / Е. В. Алтухова. – науч. Изд. – М. : Волтерс Клувер, 2011. – 232 с.
23. Александров И.М. Налоги и налогообложение. М.: Дашков и К, 2017. - 317 с.
24. Заяц, Н.Е. Теория налогов. М.: Мн: БГЭУ, 2017. - 220 с.
25. Грундел Л. П., Малис Н. И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – 256 с.
26. Борзунова О. А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. - М.: Юстицинформ, 2016.
27. Шарова, С.В. Таможня. Все пошлины, налоги, сборы и платежи. – М: Экономика и Финансы, 2017. - 528 с.
28. Дернберг Ричард Л. Международное налогообложение. Краткий курс. М.: Юнити, 1997. - 376 с.
29. Семенихин В. В. Внешнеэкономическая деятельность. - М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2015. - 949 с.
30. Салимжанов И.К. Ценообразование и налогообложение. - М: Велби, 2017. - 424 с.
31. Семенихин В. В. Цены для целей налогообложения. - М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2015. (Документ предоставлен КонсультантПлюс)
32. Грундел Л.П. Анализ практики осуществления налогового контроля применения трансфертного ценообразования в России / «Налоги и финансовое право», 2014, N 11. (Документ предоставлен КонсультантПлюс)
33. Иванов А.Е., Дзюба Е.А. Эволюция налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации / «Международный

бухгалтерский учет», 2014, N 27 (Документ предоставлен КонсультантПлюс)

34. Овчинникова В. На что обратить внимание уведомляя налоговиков о контролируемых сделках. / «Российский налоговый курьер», 2015, N 10 (Документ предоставлен КонсультантПлюс)
35. Парасоцкая Н.Н., Клюева Е.О. Учёт и налогообложение трансфертного ценообразования / «Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учёт», 2014, N 4 (Документ предоставлен КонсультантПлюс)
36. The 2015 Global Transfer Pricing Country Guide. Deloitte. – 245 с.
37. International transfer pricing 2015/16. PwC. 28 April 2015. – 275 с.
38. KPMG Global Transfer Pricing Review. 25 November 2015. – 208 с.
39. Lorraine Eden. Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America. University of Toronto Press, Scholarly Publishing Division, 1998. – 856 с.
40. Вислогузов В., Сапожков О. «Мы начинаем управлять поведением налогоплательщиков» - Глава ФНС Михаил Мишустин о том, чего бизнесу и гражданам ждать от фискальных органов. URL: www.kommersant.ru/doc/2857932 (дата обращения: 19.04.2017)
41. ИНТЕРФАКС. В ОЭСР завершили работу над Рекомендациями по трансфертному ценообразованию. URL: http://tp.interfax.ru/lnt.asp?lnt=1&id=297 (дата обращения: 18.04.2017)
42. ФНС России. ОЭСР пересмотрела рекомендации по трансфертному ценообразованию. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/5737323/ (дата обращения: 18.04.2017)
43. The Code of Federal Regulations (CFR). URL: http://law.cornell.edu/cfr/text/17/230.405 (дата обращения: 09.04.2017)

44. Lee Sheppard. Transfer Pricing As Tax Avoidance. URL: http://www.forbes.com/2010/06/24/tax-finance-multinational-economics-opinions-columnists-lee-sheppard.html (дата обращения: 12.05.2017)
45. USTransferPricing.com. Unspecified Methods. URL: www.ustransferpricing.com/unspecified_methods.html (дата обращения: 11.05.2017)
46. Valuation Research Corporation. Understanding Transfer Pricing Rules in China and Vietnam. URL: http://www.valuationresearch.com/knowledge-base/tax-insight/understanding-transfer-pricing-rules-china-and-vietnam (дата обращения:11.05.2017)
47. Грачева Е.Ю. Финансовое право. – М. : Инфра-М, 2016
48. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М: ЮрИнфоР, 2016