

§ 4 ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Баженов А.А., Шеин Ю.А.

ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОЙ ЦЕНЫ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

***Аннотация:** Данная статья раскрывает теоретические основы, а также принципы формирования трансфертной цены группы взаимозависимых лиц с учетом возможности ее корректировок до уровня рыночных цен во избежание последствий доначисления налоговых платежей со стороны федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов. Отмечено, что применение трансфертного ценообразования вошло и в российскую практику, однако как формируется трансфертная цена, из каких элементов состоит ее конечная стоимостная характеристика, однозначного ответа специальная литература не дает. Также в статье подробно проанализированы методы, которые используются налоговыми органами для определения соответствия цен сделки рыночным ценам с учетом специфических особенностей деятельности организаций-участников контролируемых сделок. Кроме того показаны возможные последствия при доначислении налогов участникам контролируемых сделок выражающиеся в возможности симметричных корректировок с уточнением налоговых обязательств перед бюджетом.*

***Ключевые слова:** Налог, трансфертная, цена, взаимозависимые, лица, доначисление, методы, рентабельность, контроль, рыночная*

Трансфертное (трансферное) ценообразование (англ. Funds Transfer Pricing, FTP) – реализация товаров или услуг взаимозависимым лицами по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Они позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Это наиболее простая и распространенная схема международного налогового планирования, имеющего целью минимизацию уплачиваемых налогов.

Трансфертные цены являются объектом контроля фискальных органов государства.

Применение трансфертного ценообразования вошло и в российскую практику, однако как формируется трансфертная цена, из каких элементов состоит ее конечная стоимостная характеристика, однозначного ответа специальная литература не дает.

Как было отмечено выше трансфертная цена – это цена, устанавливаемая группой взаимозависимых лиц в целях налогового

планирования, и преследующая минимизацию налоговых обязательств.

Трансфертная цена может быть как выше рыночной¹, так и ниже ее значения. При этом в том и в другом случае возникают налоговые риски для обеих сторон сделки, если они признаны взаимозависимыми.

В соответствии с п. 2 статьи 105.1 НК РФ² взаимозависимыми лицами признаются:

– организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

– физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

– организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;

– организация и лицо (в том числе физическое лицо или его родственники), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

– организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица и его родственников);

– организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с его родственниками;

– организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

– организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

– организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов;

– физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

– физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Следует отметить, что организации и физические лица вправе самостоятельно признать себя взаимозависимыми по любым другим основаниям, если особенности отношений между ними могут повлиять на какое-либо одно из следующих обстоятельств или на их совокупность:

¹ Под рыночной ценой следует понимать цену, применяемую между лицами не являющимися взаимозависимыми.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16 июля 1998 г. // Росс. газ. – 1998. – 06 авг.; Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3824.

Проблемы налогообложения в условиях трансфертного ценообразования

– условия заключенных ими сделок;
– результаты заключенных ими сделок;
– экономические результаты их деятельности;

– экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

При этом в целях взаимозависимости учитывается такое влияние, которое заключается в возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. По этим же основаниям признать лиц взаимозависимыми может суд.

Все сделки признаются контролируруемыми, если они совершены:

– между взаимозависимыми лицами.

К данным сделкам приравниваются также сделки по реализации товаров (работ, услуг), совершаемые с участием лиц, не являющихся взаимозависимыми. Таким образом, перепродажа товаров (работ, услуг) взаимозависимому лицу через посредников будет контролироваться, если последние:

– не выполняют в данной совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации перепродажи товаров (работ, услуг);

– не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации перепродажи.

Указанное положение в части признания контролируруемыми сделками сделок с налогоплательщиками ЕНВД и ЕСХН применяется с 1 января 2014 г.

Следует отметить, что из группы сделок между взаимозависимыми лицами, в том числе совершенных через посредников, выделены сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России. Также выделены сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых являются налоговыми резидентами РФ.

Данные сделки признаются контролируруемыми при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

– сумма доходов по данным сделкам за календарный год превышает 1 млрд. руб. Для этого правила предусмотрены переходные положения. Лимит в 1 млрд. руб. будет действовать с 2014 г. В 2012 г. доход по таким сделкам должен составлял 3 млрд. руб., в 2013 г. – 2 млрд. руб.;

– одна из сторон сделки является плательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах. Одновременно предметом сделки должно быть добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны объектом обложения НДС, при добыче которого применяется ставка, установленная в ст. 342 НК РФ в процентах. При этом сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год должна превышать 60 млн. руб.;

– среди сторон сделки есть плательщики ЕСХН или ЕНВД и лица, не уплачивающие эти налоги. Сумма доходов по таким сделкам должна превышать 100 млн. руб. за календарный год;

– хотя бы одна из сторон сделки – участник проекта «Сколково». Этот участник должен применять освобождение от налога на прибыль или перечислять данный налог по нулевой ставке согласно п. 5.1 ст. 284 НК РФ. Одной из других сторон сделки должно быть лицо, не освобожденное от налога на прибыль и не применяющее указанную ставку. Сумма доходов по таким сделкам должна превышать 60 млн. руб. за календарный год;

– хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, в которой установлены специальные льготы по налогу на прибыль. Другая сторона

сделки не должна быть резидентом такой ОЭЗ. Сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год также должна превышать 60 млн. руб. Эта норма НК РФ применяются с 1 января 2014 г.

Рассмотрим элементы цены, которая может в итоге оказаться трансфертной.

Рыночная экономика оперирует понятиями оптовой и розничной цены. Применительно к различным отраслям экономики эти два вида цен трансформируются в систему видов оптовых цен и видов розничных цен. При этом структура цены в общем виде состоит из себестоимости продукции (услуг) и чистого дохода.

Исходя из области применения оптовой цены ее элементами являются:

- себестоимость производства;
- прибыль производителя;
- акциз;
- наценка сбытовая оптовая.

С учетом действующей системы налогообложения модификация структуры оптовой цены связывается с базисными показателями этой системы. С введением налога на добавленную стоимость структура оптовой цены может быть представлена в виде:

- материальных затрат;
- стоимости добавленной обработки (в том числе налог на нее);
- акциз;
- наценка сбытовая оптовая.

Уровень розничной цены выше оптовой на расходы и прибыль розничной торговли.

Структура розничной цены:

- себестоимость производителя,
- прибыль производителя;
- акциз;
- наценка сбытовая оптовой торговли;
- наценка розничной торговли.

Как было отмечено выше трансфертная цена – это цена группы организаций, являющихся взаимозависимыми друг к другу. Это обстоятельство объективно создает условие установления цен более низких, с целью снижения налогового бремени на группу взаимозависимых организаций и перераспределения дохода между ними.

До 2012 года действовала статья 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения». Где был определен безрисковый в целях налогового администрирования коэффициент снижения или увеличения цены относительно рыночной (до 1,2):

В настоящее время такого предела не установлено, а, следовательно, можно говорить о наличии или отсутствии трансфертного ценообразования.

Для определения соответствия цен сделки рыночным налоговый орган вправе использовать следующие методы:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Отметим, что два последних метода являются новыми. Первые три были предусмотрены и статьей 40 НК РФ. Правила использования всех этих методов подробно регламентированы в гл. 14.3 НК РФ.

Рассмотрим их подробнее.

Следует отметить, что налогоплательщики при заключении сделок не обязаны руководствоваться указанными методами, для обоснования своей политики ценообразования в целях, не предусмотренных НК РФ [п. 12 ст. 105.7]. То есть в иных случаях, не предусмотренных в НК РФ, ценообразование может быть свободным, однако

Проблемы налогообложения в условиях трансфертного ценообразования

при исчислении налогов необходимо руководствоваться нормами НК РФ.

В статье 105.7 НК РФ в отличие от старых правил (ст. 40 НК РФ), теперь отсутствует строгая иерархия методов. Приоритет предоставляется методу сопоставимых рыночных цен, за исключением случая, когда осуществляется сделка перепродажи без переработки независимой стороне. В этом случае применяется метод сопоставимых рыночных цен.

В целом, если не предусмотрено иное, использоваться должен тот метод, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены, примененной в сделке, рыночным ценам [п.4 ст. 105.7 НК РФ].

Согласно рекомендациям ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития) при выборе метода определения трансфертных цен налогоплательщики и налоговые органы должны исходить из относительных преимуществ и недостатков каждого метода, уместности рассматриваемого метода с учетом сущности контролируемой сделки (устанавливается в рамках анализа сопоставимостей) и доступности достаточно надежной информации по сопоставимым сделкам и организациям.

Метод сопоставимой рыночной цены считается наиболее точным для определения рыночной цены сделки. Он применяется в случае, если сделки между независимыми и зависимыми организациями признаются сопоставимыми. Сделка признается сопоставимой, если:

а) различия между сделками и организациями не влияют на рыночную цену;

б) для устранения небольших различий могут быть применены соответствующие корректировки (например, различия в маркетинговой политике).

На практике, и это подтверждает как российский, так и международный опыт, крайне сложно найти достаточно надежные «внешние сопоставимости», т.е. сопоставимые сделки между независимыми организациями, различия которых с контролируемой сделкой между взаимозависимыми организациями не оказывали бы существенного влияния при определении рыночной цены.

Поэтому в реальности с высокой степенью достоверности метод сопоставимой рыночной цены может использоваться только в относительно простых случаях. Например, когда:

1. есть возможность использовать так называемые «внутренние сопоставимости»;
2. предмет контролируемой сделки являются сырьевые товары, сельскохозяйственная продукция, основная химическая продукция, финансовые продукты (например, процентные ставки).

В первом случае, под «внутренними сопоставимостями» понимаются сделки рассматриваемой организации, когда предмет сделки (товары, работы, услуги), который является идентичным (в крайнем случае – однородным) реализуется не только зависимым, но и независимым контрагентам на сопоставимых коммерческих и/или финансовых условиях.

Следует обратить внимание на то, что в действующей редакции НК РФ при наличии у налогоплательщика внутренних сопоставимых сделок (хотя бы даже и одной единственной), ФНС не вправе применять

другой метод, как бы налогоплательщику этого не хотелось.

В другом случае, предметом сделки являются товары, в отношении которых могут использоваться надежные источники информации, например, такие как биржевые котировки на товары, данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) [п. 7 ст. 105.7 НК РФ], индикативные процентные ставки (например, MOSPRIME, MOSIBOR).

Конечно, сопоставить сделки между зависимыми и независимыми организациями так, чтобы не возникло отклонений, оказывающих значительное влияние на цену, крайне сложно. Поэтому на практике во многих случаях применяются другие методы, например метод цены последующей реализации и затратный метод.

Если по итогам функционального анализа удастся установить, что стороны осуществляют «рутинные» функции, то рекомендуется использовать метод последующей реализации или затратный метод (в зависимости от выбора стороны рассматриваемой сделки, то есть продавца или покупателя).

Возникает вопрос, почему делается акцент на осуществление «рутинных» или «нерутинных» функций организациями? Дело в том, что по существу, затратный метод и метод последующей реализации являются транзакционными. Это означает, что соответствие цены в анализируемой сделке (которая вызывает у нас вопросы) рыночной цене осуществляется на основании сопоставления валовой рентабельности (затрат или продаж, зависит от метода) лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с интервалом ва-

ловой рентабельности в сопоставимых сделках (т.е. транзакциях, а не организациях), который определяется в порядке статьи 105.8 НК РФ.

Стороной же сделки, осуществляющей «рутинные» функции, является та сторона, которая не владеет значительными нематериальными активами и не принимает существенных рисков. Важность определения стороны сделки, выполняющей «рутинные» и «нерутинные» функции, заключается в том, что наличие дополнительных рисков и нематериальных активов может оказывать существенное влияние на уровень его валовой рентабельности.

Если объектом анализа является производитель, то правильнее применять затратный метод. Его проще всего использовать для определения трансфертных цен по контролируемым сделкам при производстве (сборке) полуфабрикатов или оказании услуг, в том числе НИОКР.

Рыночная цена складывается из затрат на производство продукции или оказание услуг контролируемой стороной и надбавки валовой прибыли (cost plus mark up, другими словами валовой рентабельности затрат), характерной в сопоставимых сделках.

Таким образом, первоначальной целью анализа является расчет рыночного интервала валовой рентабельности затрат по сделкам между независимыми организациями. Затем на основании данных о себестоимости производства продукции проверяемой организации и рассчитанной валовой рентабельности затрат определяется рыночная цена по сделке между зависимыми организациями. Например, выручка независимого производителя – 250 руб., себестоимость производства продукции – 240 руб.,

Проблемы налогообложения в условиях трансфертного ценообразования

валовая прибыль – 10 руб., надбавка валовой прибыли = $10 / 240 = 4,2\%$.

Себестоимость производства продукции – 200 руб., надбавка валовой прибыли сопоставимой организации – 5%, трансфертная цена = $200 + (200 \times 5\%) = 210$ руб.

Основной трудностью при применении затратного метода является то, что не всегда удастся достаточно корректно определить прямые затраты и косвенные издержки организации-производителя, а также найти источники с достаточно детальной информацией по сопоставимым сделкам. Для устранения подобных расхождений потребуется применение корректировок, что на практике может являться труднореализуемым ввиду отсутствия соответствующей информации.

Метод цены последующей реализации используется в том случае, если объектом анализа является организация-перепродавец (дистрибьютор). Этот метод проще всего применять в том случае, если перепродавец не добавляет существенной стоимости к продукции. Более того в подобной ситуации этот метод является приоритетным.

При использовании данного метода анализ направлен на установлении рыночного интервала валовой рентабельности продаж (т.е. отношение валовой прибыли к выручке) при перепродаже продукции независимым дистрибьютором какому-либо клиенту. В дальнейшем, зная цену, по которой рассматриваемая организация-дистрибьютор перепродает продукцию, приобретенную у материнской организации, своим клиентам, и рассчитанный уровень валовой рентабельности, можно определить уровень трансфертной цены. Например, выручка организации-дистрибьютора – 220

руб., цена приобретения товаров – 150 руб., валовая прибыль – 70 руб., валовая рентабельность = $70 / 220 = 32\%$, цена перепродажи – 130 руб., валовая рентабельность сопоставимой организации – 35%, трансфертная цена = $130 - (130 \times 35\%) = 84,5$ руб.

В отличие от метода сопоставимых рыночных цен при использовании метода цены последующей реализации предъявляются менее жесткие требования к сопоставимости предмета сделки, поскольку акцент делается на анализе валовой рентабельности сделок.

Сложности при применении метода цены последующей реализации возникают в том случае, если перепродавец использует довольно ценные, а возможно и уникальные нематериальные активы, имеет эксклюзивную лицензию, участвует в развитии и продвижении торговой марки, добавляет значительную стоимость к продукции.

Поэтому на практике данный метод наилучшим образом может применяться в отношении организаций, занимающихся перепродажей продукции независимой организации, но не добавляющих значительную стоимость к реализуемой продукции, так как это может значительно влиять на стоимость конечной продукции организации (следовательно, и на уровень валовой рентабельности) вне зависимости о цены приобретенных товаров (работ, услуг).

Следует также обратить внимание на следующее. Дело в том, что фактически затратный метод и метод цены последующей реализации являются в действующей редакции НК РФ фактически транзакционными и не предполагают использование в качестве сопоставимостей валовую рентабельность сопоставимых

организаций. Это не очень согласуется с международной практикой, в частности положениями рекомендаций ОЭСР. Можно предположить, что изначально у законодателя была такая идея, поскольку, например, в п. 8 ст. 105.7 НК РФ для целей применения этих методов, данные бухгалтерской отчетности, на основании которых осуществляется расчет интервала рентабельности должны быть приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов на показатели рентабельности и интервал рентабельности.

При невозможности обеспечения указанной сопоставимости, необходимо использовать метод сопоставимой рентабельности и распределения прибыли.

Поэтому, учитывая насколько качественные сопоставимости нужны для применения второго и третьего методов, их применение, если у налогоплательщика нет внутренних сопоставимых сделок (пусть и не таких идеальных, как для первого метода), то их применение на практике практически невозможно.

В настоящее время в международной и российской практике широко применяется метод сопоставимой рентабельности.

Это самый популярный метод применения не только в международной практике, но уже можно сказать, что и в российской тоже. Поскольку в рамках проведения предварительного рассмотрения проектов соглашений о ценообразовании он встречается больше других. На самом деле принцип расчета соответствия цен, примененной в анализируемой сделке, рыночному интервалу согласно методу сопоставимой рентабельности похож с предыдущими методами (метод последующей реализации и затратный).

Принципиальная разница лишь заключается в следующем:

1. Используется показатель операционной (не валовой) рентабельности, взвешенный относительно соответствующей базы – затраты, выручка, активы.

В НК РФ не содержится понятия операционная рентабельность, однако это означает, что для расчета используется прибыль от продаж, а не валовая прибыль.

2. В качестве сопоставимостей для расчета рыночного интервала могут использоваться данные о рентабельности организаций, осуществляющих сопоставимую деятельность, функции, риски.

Одной из сильных сторон метода сопоставимой рентабельности, является тот факт, что используемые показатели рентабельности на основе операционной прибыли менее чувствительны к различиям:

1. в сопоставляемых сделках, чем цена, используемая при методе сопоставимых рыночных цен;
2. в функциях сторон контролируемой и неконтролируемой сделок, чем валовая рентабельность.

Отбор информации об организациях для расчета интервала рентабельности может производиться при соблюдении ряда условий:

а) Организации осуществляют сопоставимую деятельность, функции и риски. Определяется это на основании ОКВЭД и иных, в т.ч. международных классификаторов. Недостатки ОКВЭД всем хорошо известны, поэтому при построении выборки организаций для расчета интервала рентабельности необходим критический анализ организаций на основе любых общедоступных источников информации, подтверждающих, что они осуществляют заявленную деятельность на практике.

Проблемы налогообложения в условиях трансфертного ценообразования

б) Чистые активы организации не должны быть отрицательными по состоянию на 31 декабря последнего года, за который рассчитывается рентабельность.

в) Организации не имеют убытков от продаж более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность для интервала. Таким образом, законодатель считает необходимым ориентироваться на деятельность наиболее стабильных организаций, которые вышли на развитую стадию осуществления деятельности. В конечном итоге, это является подтверждением того, что коммерческая деятельность должна приносить прибыль.

г) Организации, которые попадают в выборку должны быть независимыми, т.е. организация не должна участвовать в другой организации с долей участия более 25%.

Это требование направлено на то, чтобы результаты контролируемой сделки сравнивались с результатами деятельности независимых организаций, и, следовательно, цены заключенных ими сделок и их результаты сформировались не в результате других трансфертных сделок. В случае, если в результате применения всех указанных четырех условий в выборке останется менее четырех организаций, то критерий доли участия может быть увеличен с 25% до 50%.

Теперь несколько акцентов про показатели рентабельности, которые можно использовать в соответствии с действующим законодательством.

В НК РФ не определен для целей использования метода сопоставимой рентабельности какой-либо один универсальный показатель рентабельности, так

как значениям и тенденциям показателей рентабельности характерна отраслевая специфика.

Выбор показателя рентабельности зависит от ряда факторов, в частности от вида деятельности рассматриваемой стороны, надежности и доступности данных о сопоставимых по функциям независимых организаций, и от того, насколько тот или иной показатель способен объективно отразить уровень вознаграждения организации по контролируемой сделке.

Рентабельность затрат (окупаемость издержек) рассчитывается как отношение суммы прибыли от продаж к сумме себестоимости проданных товаров (работ, услуг), коммерчески и управленческих расходов, связанных с продажей товаров (работ, услуг).

Это показатель целесообразно использовать в случаях, когда рассматриваемая сторона контролируемой сделки выполняет производственные функции или оказывает какие-либо услуги. Следует отметить, что в международной практике популярен такой показатель, как коэффициент Бэрри (Berry Ratio). В Кодексе он как рентабельность коммерческих и управленческих расходов, связанных с продажей товаров (работ, услуг).

Рассчитывается как отношение валовой прибыли к операционным расходам. Коэффициент Бэрри может быть полезен при анализе посреднических сделок, когда рассматриваемое предприятие покупает товары у одного зависимого лица и перепродает их другому зависимому лицу.

При рассмотрении контролируемых сделок предприятий имеющих большую долю ликвидных активов (торговые организации, финансовые организации), целесообразно

но использовать рентабельность продаж. Определяется как отношение прибыли от продаж к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и НДС.

Данный показатель необходимо использовать, чтобы определить рыночную цену закупок от зависимого предприятия для последующей реализации независимым предприятиям.

При этом величина выручки от реализации в знаменателе должна быть величиной последующей реализации продукции, приобретенной в результате именно рассматриваемой контролируемой сделке. Таким образом, величина выручки от реализации продукции, приобретенной рассматриваемым предприятием в результате каких-либо неконтролируемых сделок с независимыми предприятиями не должна включаться в указанную базу и, следовательно, не должна влиять на показатель рентабельности. Это необходимый уровень сегментации, который позволяет провести более точный анализ рентабельности рассматриваемого предприятия с сопоставимыми предприятиями.

Следующий показатель – это рентабельность активов. Рассчитывается как отношение прибыли от продаж к текущей рыночной стоимости активов (внеоборотных и оборотных), прямо или косвенно используемых в анализируемой сделке.

В отсутствии необходимой информации о текущей рыночной стоимости активов, может определяться на основании данных бухгалтерского учета. Предполагается, что показатель рентабельности активов можно будет использовать в отношении предприятий технологических отраслей, отличающихся высокой капиталоемкостью, и, соответственно, имеющих высокие инвестиционные риски.

Фактически этот показатель характеризует общеэкономическую эффективность использования ресурсов предприятия.

Таким образом, метод сопоставимой рентабельности, в некотором роде, представляет из себя не один, а три метода определения трансфертных цен, в зависимости от обстоятельств дела и того, относительно какой базы взвешивается прибыль (выручка от реализации, затраты или активы). Следует отметить, что именно метод сопоставимой рентабельности является практическим решением в случаях, когда есть существенные различия между контролируемыми сделками и сделками между независимыми организациями.

Однако пока есть одна неопределенность. Согласно п. 1 ст. 105.12 НК РФ показатели рентабельности рассчитываются у совершившего анализируемую сделку лица не по каждой такой сделке, а в целом по результатам деятельности, тогда как интервал рентабельности для сопоставления должен рассчитываться по сопоставимым сделкам, а не по результатам деятельности сопоставимых организаций.

Это требование фактически противоречит нормам статьи 105.12 НК РФ, где говорится, что метод сопоставимой рентабельности применяется тогда, когда отсутствует или недостаточно информации, на основании которой можно сделать вывод о наличии необходимой степени сопоставимости коммерческих и/или финансовых условий сопоставляемых сделок, в связи с чем нельзя применить предыдущие методы.

Можно с высокой долей вероятности надеяться, это будет учтено в предполагаемых поправках в НК РФ, иначе это может породить множество споров о порядке применения этого метода.

Проблемы налогообложения в условиях трансфертного ценообразования

В случае если на цену сделки влияют какие-либо уникальные нематериальные активы (НИОКР, ноу-хау, эксклюзивные патенты), стороны сделки несут значительные риски (в особенности инвестиционные) или деятельность сторон сильно взаимосвязана и результаты этой деятельности не могут быть оценены по отдельности, рекомендуется использовать метод распределения прибыли по сделке.

Согласно этому методу прибыль или убыток, полученные взаимозависимыми организациями от контролируемой сделки, распределяется между этими организациями в соответствии с их вкладом в эту «совместную прибыль» (combined profit).

Существует две разновидности указанного метода: анализ участия (contribution analysis) и остаточный анализ (residual analysis).

Анализ участия предусматривает распределение прибыли по контролируемой сделке на основании объема функций, выполняемых каждой стороной, исходя из соответствующих данных о независимых организациях.

Проведение анализа участия включает в себя следующие действия:

1. Рассчитывается объединенная чистая прибыль.
2. Проводится анализ функций, выполняемых каждой из сторон сделки.
3. Определяется относительная (добавленная) стоимость;
4. Исследуются имеющиеся в распоряжении налоговых органов и налогоплательщика внешние данные о независимых организациях.
5. Устанавливается процент распределения прибыли.

В свою очередь остаточный анализ состоит из двух этапов.

В ходе первого этапа, используя прочие методы определения трансфертных цен, осуществляется отнесение прибыли на каждую «обычную» функцию, осуществляемую в каждой взаимозависимой организации. Например, сбытовая функция – метод цены последующей реализации, производственная функция – затратный метод.

На втором этапе остаточная нераспределенная прибыль распределяется между сторонами сделки согласно анализу участия. В качестве базы, которая берется при распределении совместной прибыли, ОЭСР отдает предпочтение «объективным» показателям, таким как затраты, активы или иное значимое участие каждой сторон в сделке.

Безусловным преимуществом метода распределения прибыли является то, что он в принципе предоставляет возможность учета специальных, возможно уникальных фактов и обстоятельств деятельности взаимозависимых организаций, которые могут не иметь место в деятельности независимых организаций. Соответственно в гораздо меньшей степени используется информация о независимых предприятиях.

Вместе с тем у данного метода есть и ряд существенных недостатков, которые могут создавать дополнительные издержки, как для налогоплательщика, так и налогового органа. Так, например, на практике зарубежные налоговые администрации сталкиваются с проблемой доступа к информации от зарубежных аффилированных лиц, участвующих в контролируемой сделке, особенно в случаях, когда аффилированная структура является сестринской

организации, а не дочерней организации проверяемого налогоплательщика. Соответственно, в зависимости от определений, заложенных в национальном законодательстве, сестринские организации могут не подпадать под определение взаимозависимости, и, следовательно, не возникают правовые основания для предоставления соответствующей документации, необходимой для качественного распределения совместной прибыли. Кроме того, для определения совместной прибыли, затрат, активов всех взаимозависимых предприятий, участвующих в контролируемой сделке, необходимо приведение бухгалтерских книг и записей к единой основе, что потребует значительных корректировок.

Следует отметить, что оба метода определения трансфертных цен на основе прибыльности сделок является абсолютно новыми как для налогоплательщиков и налоговых органов в Российской Федерации. Поэтому наработка соответствующей практики потребует значительного времени.

Если налоговый орган по результатам проверки доначислил одному из участников сделки налоги, другой участник контролируемой сделки вправе скорректировать свои налоговые обязательства. Например, если продавцу был доначислен налог на прибыль организаций в результате увеличения облагаемых доходов, покупатель вправе уточнить свои обязательства по налогу на прибыль, увеличив свои расходы по данной контролируемой сделке.

Симметричную корректировку можно провести только после того, как лицо, которому доначислили налог, исполнило соответствующее решение ФНС России в части недоимки. Для этого необходимо получить

уведомление о возможности симметричных корректировок. Данный документ ФНС России обязана направить в течение одного месяца с момента погашения недоимки. Если же решение ФНС России обжалуется в судебном порядке, уведомление направляется только после вступления в силу судебного акта.

Стоит иметь в виду, что симметричную корректировку отражают в том налоговом периоде, в котором она была произведена. Регистры налогового учета и первичных документов не корректируются.

Выводы:

1. Трансфертная цена – это цена, устанавливаемая группой взаимозависимых лиц в целях налогового планирования, и преследующая минимизацию налоговых обязательств. Трансфертная цена может быть как выше рыночной, так и ниже ее значения. При этом в том и в другом случае возникают налоговые риски для обеих сторон сделки, если они признаны взаимозависимыми.
2. Для определения соответствия цен сделки рыночным налоговый орган вправе использовать следующие методы: метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли. При этом применением каждого метода требует учета специфических особенностей деятельности организаций.
3. При доначислении налогов участнику контролируемой сделки вследствие применения трансфертных цен другая организация (контрагент) вправе само-

Проблемы налогообложения в условиях трансфертного ценообразования

стоятельно произвести симметрические корректировки, уточнив свои налоговые обязательства перед бюджетом.

Библиография:

1. Авдеев В. Определение рыночной цены // «Аудит и налогообложение», 2011, № 4. С. 14-20.
2. Анищенко А.В., Кафтаников А.А. Восемь вопросов ценового контроля сделок, которые чаще всего обсуждают на практике // «Российский налоговый курьер», 2012, № 23.
3. Баженов А.А., Кузнецов Д.В. Метод реальных опционов в налогообложении субъектов малого предпринимательства // Налоги и налогообложение.-2012.-8.-С. 32-38.
4. Баженов А.А., Шейн Ю.А. Маркетинг как одна из основных функций сторон сделки при определении рыночной цены в целях налогообложения // «Налоги и налогообложение», 2012, №
5. Борзунова О. Трансфертное ценообразование: контроль над ценами // «Налоговый вестник», 2011, № 12.
6. Голишевский В.И. Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР рекомендует // «Налоговая политика и практика», 2011, №№ 9, 10.
7. Гордеева О.В. Ценовой фактор налоговых рисков: трансфертное ценообразование // «Финансы», 2012, № 3.
8. Мешалкин В.К. Контроль цен в целях налогообложения (трансфертное ценообразование) // «АйСи Групп», 2013.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ: принят Гос. Думой Федер.
- Собр. Рос. Федерации 16 июля. 1998 г. // Росс. газ.-1998.-06 авг.; Собр. законодательства Рос. Федерации.-1998.-№ 31, ст. 3824.
10. Семенихин В. Ценообразование в торговле // «Аудит и налогообложение», 2011, № 6. С. 2-9.
11. Чайковская Л.А., Мамрукова О.И. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием: проблемы, новации законодательства и тенденции повышения эффективности // «Международный бухгалтерский учет», 2012, № 40.
12. Шестакова Е.В. Трансфертное ценообразование // «Валютное регулирование. Валютный контроль», 2011, № 5. С. 44-49

References (transliteration):

1. Avdeev V. Opredelenie rynochnoy ceny // «Audit i nalogooblozhenie», 2011, № 4. S. 14-20.
2. Anischenko A.V., Kaftannikov A.A. Vosem' voprosov cenovogo kontrolya sdelok, kotorye chasche vsego obsuzhdayut na praktike // «Rossiyskiy nalogovyy kur'er», 2012, № 23.
3. Bazhenov A.A., Kuznecov D.V. Metod real'nyh opcionov v nalogooblozhenii sub'ektov malogo predprinimatel'stva // Nalogi i nalogooblozhenie.-2012.-8.-С. 32-38.
4. Bazhenov A.A., Shein Yu.A. Marketing kak odna iz osnovnyh funkciy storon sdelki pri opredelenii rynochnoy ceny v celyah nalogooblozheniya // «Nalogi i nalogooblozhenie», 2012, №
5. Borzunova O. Transfertnoe cenoobrazovanie: kontrol' nad cenami // «Nalogovyy vestnik», 2011, № 12.

6. Golishevskiy V.I. Metody transfertnogo cenoobrazovaniya: OESR rekomenduet // «Nalogovaya politika i praktika», 2011, №№ 9, 10.
7. Gordeeva O.V. Cenovoy faktor nalogovyh riskov: transfertnoe cenoobrazovanie // «Finansy», 2012, № 3.
8. Meshalkin V.K. Kontrol' cen v celyah nalogooblozheniya (transfertnoe cenoobrazovanie) // «AySi Grupp», 2013.
9. Semnihin V. Cenoobrazovanie v trgovle // «Audit i nalogooblozhenie», 2011, № 6. S. 2-9.
10. Chaykovskaya L.A., Mamrukova O.I. Nalogovyy kontrol' za transfertnym cenoobrazovaniem: problemy, novacii zakonodatel'stva i tendencii povysheniya effektivnosti // «Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet», 2012, № 40.
11. Shestakova E.V. Transfertnoe cenoobrazovanie // «Valyutnoe regulirovanie. Valyutnyy kontrol'», 2011, № 5. S. 44-49