

# 1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

## 1.1. ВОПРОСЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ РОССИИ

Ишина М.С., к.э.н., доцент кафедры налогов и налогообложения

*Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов РФ*

Актуальность вопроса трансфертного ценообразования основана на возможности оптимизации налоговых обязательств предпринимательской структуры путем перераспределения прибыли между взаимозависимыми участниками сделки. Конструкции, предназначенные для такого перераспределения, называют схемами трансфертного ценообразования.

18 июля 2011 г. Президент РФ подписал Закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» №227-ФЗ [2]. Закон вступил в силу с 1 января 2012 г., но некоторые его положения начнут действовать не ранее 2013 и 2014 гг.

Закон вводит новый раздел в Налоговый кодекс РФ: «Раздел V.1. Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» [1].

Принятые изменения направлены на усиление государственного контроля в области трансфертного ценообразования. Налоговый кодекс РФ не содержит понятия «трансфертное ценообразование», но в соответствии со сложившейся деловой и международной практикой, под трансфертным ценообразованием понимается – реализация товаров или услуг по ценам, отличным от рыночных. Это предоставляет возможность перераспределять общую прибыль бизнес-структуры в пользу тех лиц, которые облагаются налогами по более низким ставкам или находятся в государствах с меньшей налоговой нагрузкой.

Трансфертная цена [3] – это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний (такие сделки часто называют «контролируемыми»). Деятельность по установлению таких цен называется трансфертным ценообразованием. Трансфертная цена может существенно отличаться от цены на аналогичный продукт, установившейся на открытом рынке. Причины отклонения трансфертной цены от рыночной цены могут быть различными, но основным мотивом является оптимизация налоговых последствий сделок. Для транснациональных компаний и холдингов данный мотив актуализируется тем, что налоговая нагрузка в разных государствах существенно различается, что обосновывает естественное желание предпринимательских структур перераспределить все денежные потоки, в том числе методами трансфертного ценообразования в пользу наименее налогооблагаемых элементов структуры.

Такая практика существует во всех развитых мировых экономиках, при этом большинством государств уста-

новлены жесткие ограничения на свободу применения трансфертными ценами в целях налоговой оптимизации. Формулировки норм закона в основном базируются на «правиле вытянутой руки», в соответствии с которым налогооблагаемая прибыль организации может быть пересчитана до уровня, который бы имел место при условии независимости компании от своей группы, т.е. находилась от нее на расстоянии «вытянутой руки».

При установлении законов в данной области большинство мировых держав использовали рекомендации по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых ведомств, разработанные в 1979 г. и существенно обновленные в 1995-1999 гг. Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) [4], которая активно занимается вопросами международного налогообложения. Закон №227-ФЗ РФ также разработан на базе данных рекомендаций, в основе которых заложен «принцип вытянутой руки». При этом сложность состоит в определении потенциальной величины прибыли, которая могла быть получена, при условии реализации сделки между независимыми предпринимательскими структурами, так как цена сделки между независимыми лицами зависит от значительного числа факторов, как внешних, так и внутренних. В тоже время для целей налогообложения необходимы точные величины. Для решения данного вопроса в рекомендациях предлагаются несколько методов исчисления потенциальной величины налогооблагаемой прибыли, практически все из них нашли свое отражение в Законе №227-ФЗ РФ:

- метод сопоставимых рыночных цен, в рекомендациях – метод сопоставимой неконтролируемой цены;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Суть метода сопоставимых рыночных цен, заключается в том, что цена товаров (работ, услуг) по контролируемой сделке сравнивается с ценой аналогичных товаров по сопоставимым сделкам реально существующих независимых лиц, т.е., по существу, с рыночной ценой товара. При этом сопоставимые сделки, это сделки, совершаемые в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях.

Метод цены последующей реализации состоит в том, что для определения «правильной» цены контролируемой покупки товара используется цена дальнейшей перепродажи данного товара независимому покупателю, если таковая имела место. Чтобы получить расчетную цену контролируемой сделки для целей налогообложения, из цены перепродажи вычитается некоторая маржа, для определения которой используются данные по сопоставимым сделкам. Согласно правилам Налогового кодекса РФ, действующим с 1 января 2012 г. сопоставимость цены рыночной цене, в анализируемой сделке осуществляется на основании сопоставления валовой рентабельности с рыночным интервалом валовой рентабельности, которая рассчитывается у лица, совершившего анализируемую сделку, при последующей перепродаже товара.

Затратный метод состоит в том, что для определения «правильной» для целей налогообложения цены используется сумма издержек поставщика, включая

прямые и косвенные затраты. Чтобы получить расчетную цену контролируемой сделки для целей налогообложения, к себестоимости прибавляется некоторая маржа, обычная для данной сферы деятельности, т.е. затратный метод основан на сравнении цены сделки с затратами, связанными с этой сделкой.

Метод распределения прибыли состоит в том, что сопоставляется фактическое распределение между участниками сделки совокупной прибыли, полученной в результате этой сделки, с распределением прибыли между участниками сопоставимых сделок.

Метод сопоставимой рентабельности является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления операционной рентабельности, сложившейся у лица – стороны анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках (табл. 1).

Таблица 1

## ПРИЗНАКИ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ ЛИЦ

До 1 января 2012 г.	С 1 января 2012 г.
Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:	Прямое или косвенное участие более чем на 25% одного участника сделки в капитале другого участника сделки
<ul style="list-style-type: none"> <li>Одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой</li> </ul>	Прямое или косвенное участие более чем на 25% какого-либо третьего лица в капитале обоих участников сделки
<ul style="list-style-type: none"> <li>Одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению</li> </ul>	Наличие у одного участника сделки права на назначение не менее 50% состава руководства другого участника сделки
<ul style="list-style-type: none"> <li>Лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого</li> </ul>	Факт назначения руководителей обоих участников сделки каким-либо третьим лицом
Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)	Совпадение более 50% состава руководства обоих участников сделки
-	Ситуация, когда один участник сделки является руководителем другого участника сделки;
-	Ситуация, когда оба участника сделки входят в группу из нескольких организаций, участники которой прямо владеют более чем 50% в капитале друг друга

Понятие взаимозависимых лиц является базовым в регулировании трансфертного ценообразования, так как именно взаимозависимость участников сделки является ключевым основанием для проверки цен налоговыми органами (т.е. определяет контролируемость сделок).

В соответствии с новым законом, лица признаются взаимозависимыми в том случае, если особенности взаимоотношений между ними могут влиять на условия и (или) результаты заключаемых между ними сделок.

В законе приводится ряд признаков взаимозависимости лиц, которые отражены в табл. 1 в сравнении с устаревшими положениями ст. 20 Налогового кодекса РФ.

Именно взаимозависимость сторон – участников сделки является ключевым критерием возможности контроля со стороны налоговых органов. Соответственно, сделки между взаимозависимыми лицами по общему правилу являются контролируруемыми.

Однако помимо сделок между взаимозависимыми лицами, контролироваться могут и иные, приравненные к ним виды сделок (рис. 1).

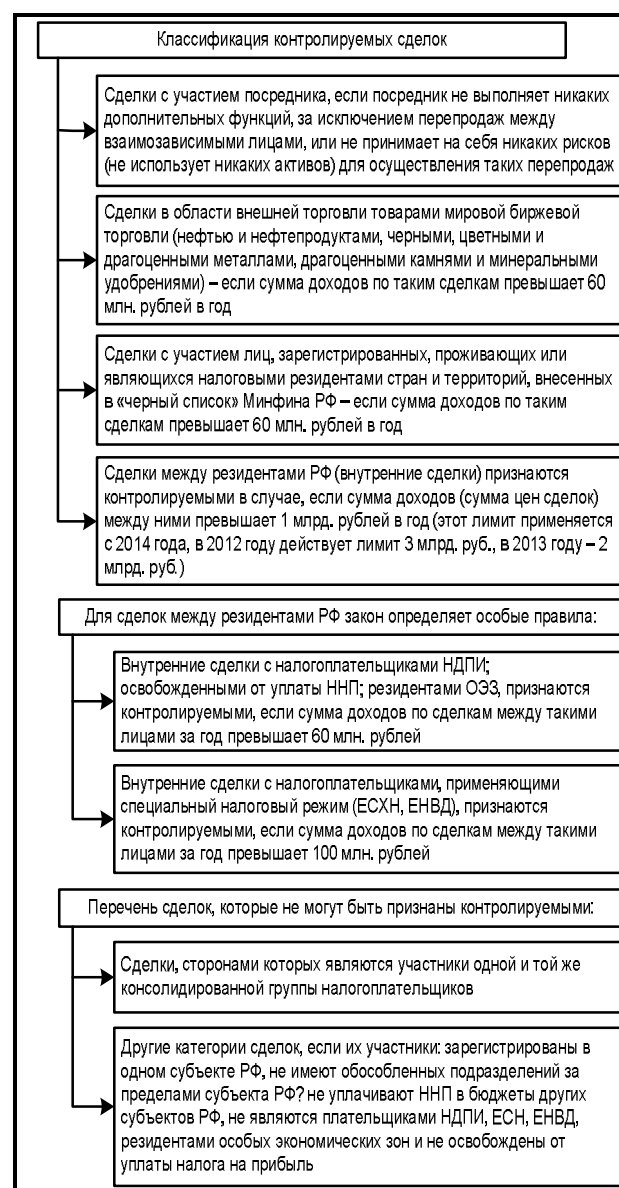
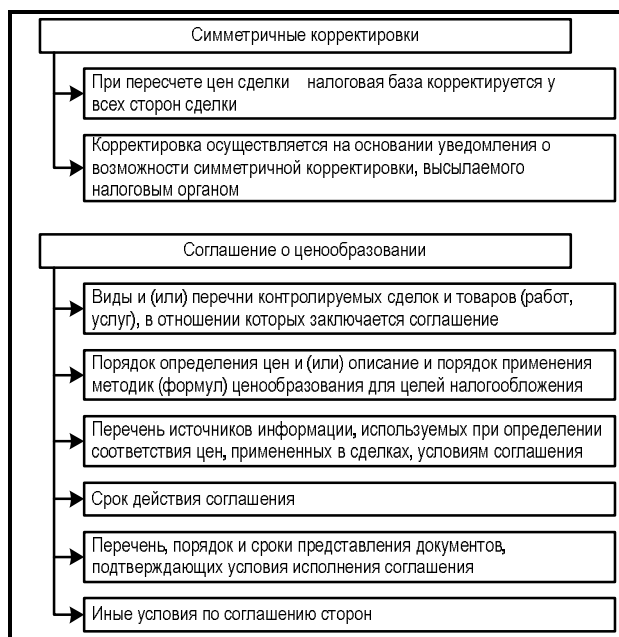


Рис. 1. Классификация контролируемых сделок

В связи с введением исследуемого закона у налогоплательщиков, подпадающих под его действие, возникают новые обязанности: они обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими контролируемых сделках. Уведомления о таких сделках должны направляться в территориальные налоговые инспекции не позднее 20 мая года, следующего за годом совершения контролируемой сделки, и содержать сведения о предмете, сумме и участниках сделки.

Вместе с обязанностями законом определен круг возможностей для налогоплательщиков в части реализации законодательства о трансфертном ценообразовании, которые схематически представлены на рис. 2.



**Рис. 2. Возможности налогоплательщиков в части реализации законодательства о трансфертном ценообразовании**

Для крупнейших налогоплательщиков предусматривается возможность заключить с налоговыми органами соглашение о ценообразовании. Соглашение может быть заключено на срок, не превышающий трех лет. Допускается заключение многостороннего соглашения о ценообразовании – в случае совершения однородных контролируемых сделок между несколькими российскими взаимозависимыми организациями.

В целом, совершенствование законодательства в части регулирования трансфертного ценообразования, с одной стороны, способствует сокращению «лазеек» для тех налогоплательщиков, которые оптимизируют распределение совокупных денежных потоков исключительно с целью получения налоговой выгоды. С другой стороны, по мнению некоторых представителей крупных предпринимательских структур, ужесточение контроля над трансфертным ценообразованием сдерживает повышение эффективности работы таких структур, так как перераспределение денежных потоков поддерживает рентабельность низкодоходных сделок за счет более прибыльных, а также позволяет снижать общие издержки. В связи с законодательными новациями возможен рост общих издержек предпринимательских структур, и, как следствие, увеличение цен и темпа роста инфляции. Такие негативные последствия от ново-

введения должны быть сглажены положительными тенденциями такими как, сокращение возможностей использования схем уклонения от уплаты налогов при помощи трансфертного ценообразования, в том числе посредством использования оффшорных юрисдикций и соответствующим сохранением объектов налогообложения на территории РФ.

**Литература**

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Электронный ресурс] : федер. закон от 18 июля 2011 г. №227-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Исследования компании Roche & Duffay [Электронный ресурс] . – Режим доступа: <http://www.roche-duffay.ru>.
4. Рекомендации по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых ведомств [Электронный ресурс] / Организация экономического сотрудничества и развития. – Режим доступа: <http://http://oecd.ru.org>.

**Ключевые слова**

Взаимозависимые лица; налогообложение; законодательство; контролируемые сделки; налоговая нагрузка; оффшорная юрисдикция.

*Ишина Марианна Станиславовна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Свою актуальность вопрос о трансфертном ценообразовании приобрел в 1850-1860-е гг., так как в это время происходило формирование крупных транснациональных корпораций. В связи с этим возник вопрос о формировании цены на продукты, перераспределяемые между производственно-хозяйственными подразделениями единой корпорации или между участниками единой группы компаний. Впоследствии такую цену стали называть трансфертной ценой, которая характеризуется тем, что может существенно отличаться от цены на аналогичный продукт, установившейся на открытом рынке.

В статье рассматриваются изменения законодательства Российской Федерации в связи с дополнением части первой Налогового кодекса РФ (НК РФ) разделом V.1, регулирующим вопросы трансфертного ценообразования. Нововведения направлены на совершенствование государственных инструментов контроля над использованием трансфертных цен в сделках, реализуемых в целях уклонения от уплаты налогов и вывоза капитала за границу. В частности, установлены новые критерии взаимозависимости лиц и контроля цены сделки; также введено понятие и признаки контролируемой сделки и закреплены методы определения доходов в сделках между взаимозависимыми лицами, при этом ст. 20 и 40 НК РФ утрачивают силу. Статья может быть рекомендована к публикации.

*Макина С.А., к.э.н., доцент, заведующий кафедры бухгалтерского учета и аудита ВГНА Минфина России*

**1.1. QUESTIONS OF TRANSFER PRICING IN MODERN ECONOMY OF RUSSIA**

M.S. Ishina, Senior Lecturer of Chair of Taxes and Taxation

*BVGNA the Ministry of Finance of Russia*

The urgency of a question of transfer pricing is based on possibility of optimization of tax obligations of enterprise structure by profit redistribution between interdependent participants of the transaction. The designs intended for such redistribution, name schemes of transfer pricing.

### **Literature**

1. The law from 18.07/2011 №227-FL «About modification of separate acts of the Russian Federation in connection with perfection of principles of definition of the prices for the taxation». The Russian newspaper – Federal release 5535, on 22 July 2011.
2. The Tax Code of the Russian Federation an electronic resource.
3. Researches of company Roche and Duffay an electronic resource [www.roche-duffay.ru](http://www.roche-duffay.ru)
4. OECD «Recommendations about transfer pricing for the international enterprises and tax departments». <http://oecd.ru>

### **Keywords**

Interdependent persons; the taxation; the legislation; controllable transactions; tax loading; offshore jurisdiction.