Санкт-Петербургский государственный университет

Экономический факультет

Кафедра статистики, учёта и аудита

**ПРОБЛЕМЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ**

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

По направлению 38.03.01 – «Экономика»

Выполнил:

Бакалавриант 4 курса, группы ФКСиУ-41

Забиякин Иван Владимирович

/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

Научный руководитель:

К.э.н., доцент

Быков Василий Александрович

/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

Работа допущена к защите

«\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2018 г.

Зав. кафедрой

к.э.н., доцент ФИО

/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

Санкт-Петербург

2018

Содержание

[Введение 3](#_Toc513844327)

[Глава 1. Теоретические подходы к изучению трансфертного ценообразования 6](#_Toc513844328)

[1.1 Сущность, цели и задачи трансфертного ценообразования 6](#_Toc513844329)

[1.2 Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования 8](#_Toc513844330)

[Глава 2. Трансфертное ценообразование в России: общие положения, проблемы, риски 13](#_Toc513844331)

[2.1 Исследование принципов трансфертного ценообразования в РФ 13](#_Toc513844332)

[2.2 Анализ основных методов определения рыночной цены в России и пути их совершенствования 24](#_Toc513844333)

[Глава 3. Практические результаты введенных норм трансфертного ценообразования в РФ 37](#_Toc513844334)

[3.1 Исследование статистических данных по результатам действия новых правил ТЦО 37](#_Toc513844335)

[3.2 Анализ судебной практики по вопросам трансфертного ценообразования 41](#_Toc513844336)

[Заключение 49](#_Toc513844337)

[Список использованных источников 53](#_Toc513844338)

[Приложения 59](#_Toc513844339)

# **Введение**

В современных условиях хозяйствования, при достаточной сложности налогового законодательства и наличии большого количества налоговых преференций для различных групп налогоплательщиков, особую роль приобретает налоговое планирование в организациях. Налоговое планирование - неотъемлемая часть финансового планирования (бюджетирования) предприятия, направленная на упорядочивание и оптимизацию налоговых платежей с помощью разрешенных законом способов. Эффективное управление финансами коммерческого предприятия может осуществляться только при условии планирования всех финансовых процессов и отношений хозяйствующего субъекта. Современное налоговое законодательство, с одной стороны, достаточно нестабильно, а с другой - предоставляет организациям возможность выбора налоговых режимов и методов исчисления и уплаты налогов, которые наиболее соответствуют целям и задачам, стоящим перед предприятием.

На сегодняшний день большинство крупных компаний представляют собой совокупность технологически связанных хозяйствующих субъектов, каждый из которых отвечает за отдельные функции. Современную фирму можно назвать рыночной моделью в миниатюре - в процессе осуществления ее деятельности между подразделениями образуются определённые экономические отношения, в частности обмен товарами и услугами.

Может возникать ситуация, когда внутри группы организаций создаются несколько организаций с одним и тем же видом деятельности, то есть осуществляется сотрудничество между конкурентами, для осуществления сделок по более выгодным ценам. Такую схему чаще всего используют для дробления бизнеса, чтобы получить право на специальные налоговые режимы и другие льготы, которые положены малым организациям. Минимизация налогообложения путем завышения расходов, может быть использована в случае, если организации, находящиеся на специальных налоговых режимах, находятся под контролем основной организации, таким образом, осуществляющиеся закупки между такими организациями не являются правомерными. Особое значение для целей налогообложения имеют холдинговые структуры, им присущи сложные взаимосвязи. Холдинговые структуры также позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Также имеется возможность создания в холдингах вспомогательных организаций, для увеличения дополнительных расходов. А значит, как следствие получение необоснованной налоговой выгоды. Именно на этом этапе остро встает вопрос о важности научно обоснованного подхода к определению цен, по которым будет производиться расчет внутри фирмы.

Актуальность проблемы трансфертного ценообразования также не вызывает сомнений, так как в современной экономике один из наиболее важных вопросов, возникающий в рамках управленческого учета – вопрос о разработке ценовой политики. Именно с ним напрямую связаны такие фундаментальные экономические показатели, как объем выручки и прибыли. Эффективность работы предприятия зависит от механизма расчетов, производимых внутри фирмы.

История развития трансфертного ценообразования берет начало в начале 20вв., когда развитие капитализма набирает свои обороты и научно-технический прогресс стимулирует обмен товарами и услугами между подразделениями одного предприятия. На данном этапе понятия трансфертного ценообразования еще не существовало, но уже четко прослеживалась его суть. В последствии по мере развития тенденции внутрифирменного обмена начала появляться необходимость в создании единой правовой базы, методологии ценообразования, на основе которых будет устанавливаться цена при совершении подобных сделок. США являлось первооткрывателем - страной, которая закрепила принципы трансфертного ценообразования в установленном законом порядке. В Российской Федерации проблема трансфертного ценообразования в его современной трактовке берет начало с 1990-х годов. В настоящее время в связи с ростом вертикально интегрированных компаний проблема изучение вопросов трансфертного стоит очень остро для мировой и отечественной экономики.

**Цель** дипломной работы – изучить проблемы трансфертного ценообразования

**Задачи** дипломной работы состоят в следующем:

* изучить сущность и цели трансфертного ценообразования
* рассмотреть правовые основы налоговой системы ТЦО в международном ключе
* исследовать нововведения в области регулирования ТЦО в РФ
* рассмотреть проблемы ТЦО, возникающие в рамках налогового кодекса РФ
* проанализировать основные методы определения рыночной цены
* выявить недостатки каждого из методов формирования трансфертной цены
* предложить пути совершенствования методов ТЦО
* изучить данные о судебных делах по вопросам ТЦО

**Объектом** исследования в данной работе является трансфертное ценообразование.

**Предметом** исследования – проблемы, связанные с трансфертным ценообразованием.

Методологической основой данного исследования являются теоретический анализ и синтез, анализ литературы, классификация, обобщение и системный подход.

Дипломная работа представлена в трех главах. В первой рассматриваются теоретические подходы к изучению трансфертного ценообразования. Вторая глава раскрывает особенности ТЦО в России, а также применяемые методы трансфертного ценообразования, связанные проблемы и пути их решения. В третьей главе анализируются результаты введения норм от 1 января 2012 года, а также дела из реальной судебной практики по вопросам ТЦО.

# **Глава 1. Теоретические подходы к изучению трансфертного ценообразования**

## **Сущность, цели и задачи трансфертного ценообразования**

В современном экономическом пространстве, как правило, рассматриваются несколько понятий, определяющих сущность трансфертной цены.

Трансфертная цена (в широком смысле) – "необычная", вызывающая подозрение цена, которая подлежит налоговому контролю, дающая основания полагать, что она была установлена для снижения налоговой нагрузки.

Трансфертная цена (в узком смысле) – цена, устанавливаемая на товары и услуги для расчета между двумя взаимосвязанными подразделениями в рамках одной компаний или же группы компаний (входящих в один холдинг).

Появление транснациональных корпораций повлекло за собой активный обмен промежуточной продукцией между подразделениями по ценам, отличных от рыночных. В силу отсутствия на тот момент государственного контроля, это позволило руководству ТНК извлечь неоспоримые преимущества: возможность распределения и расширения рынков сбыта, сфер влияния между взаимозависимыми бизнес-единицами, осуществлять вывод прибыли в пользу компаний, имеющих преференции в области налогообложения, например, располагающихся в оффшорных зонах, завоёвывать новые рынки за счет манипуляций с ценами.

Исходя из этого можно выделить следующие цели использования трансфертной цены:

* минимизация налоговых отчислений

Варьирование контрактной ценой, по которой осуществляется сделка между подразделениями, дает возможность перераспределять полученную прибыль в пользу менее налогооблагаемой юрисдикции.

* распределение и перераспределение финансовых результатов в рамках интегрированных структур, а также повышение эффективности использования финансовых ресурсов и увеличения личной ответственности менеджеров

Прибыль компании, рассчитываемая на основе трансфертных цен, выступает в качестве показателя уровня качества управления структурными подразделениями. При достижении менеджерами высоких результатов, трансфертная цена обеспечивает определенную самостоятельность внутрифирменных подразделений, наделяя руководство большей автономией при дальнейшем осуществлении деятельности компании

* маркетинговой политики

ТЦО позволяет распределять рынки сбыта и сферы влияния между подразделениями фирмы.

* обход правил валютного контроля (взвинчивание цены приобретения товаров или услуг из-за рубежа)

Говоря об этом мотиве использования ТЦО в контексте России, стоит заметить, что в ближайшее время ее актуальность будет поставлена под вопрос. Это связано с законопроектом, предусматривающим внесение коррективов в Федеральный закон от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». До конца 2018 года планируется взять под контроль передачу товаров между отечественными компаниями, подразделения которых находятся за границей РФ, приобретение зарубежными филиалами, располагающихся на территории нашей страны, товаров, производимых российскими компаниями. Это означает, что отечественных фирм обязуют соблюдать исполнение правил относительно получения денежных средств на счета относительно совершаемых операций. Фактически предлагаемые поправки наложат запрет на взаимозачет встречных требований в рамках исполнения договора между хозяйствующими субъектами.

Исходя из вышеперечисленных целей, можно выделить следующие задачи использования ТЦО:

* использование цены в качестве регулятора спроса и предложения внутри фирмы
* создание и совершенствование механизмов работы отдельно взятых подразделений для улучшения общих показателей фирмы
* использование ТЦО в качестве источника информации, необходимой руководству для принятия обоснованный решений
* наделение автономностью межфирменных субъектов
* возможность проводить оценку деятельности компании в целом
* служить инструментом налоговой оптимизации
* обеспечивать согласованность действий компании
* оптимизация системы аллокации финансовых ресурсов

Так как трансфертные цены - результат внутрифирменных отношений между взаимозависимыми субъектами, то резонно, что контролирующие органы заинтересованы в том, чтобы компания не злоупотребляла этим механизмом, варьируя цены и искусственно занижая полученную прибыль путем ее перераспределения в пользу юрисдикции, которая имеет определённые преимущества в сфере налогообложения. В связи со всеми вышеперечисленными причинами трансфертные цены выступают в качестве объекта, нуждающегося в пристальном внимании и контроле фискальных органов различных государств.

## **1.2 Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования**

Растущее влияние транснациональных корпораций побудило мировое экономическое сообщество создать единую базу директивов относительно трансфертного регулирования, которые в дальнейшем непосредственно должны были быть закреплены законом на государственном уровне. И уже в 1979 г. Комитет Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) по вопросам налогообложения разработал первые рекомендации по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций, которые были зафиксированы в документе “Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия”. В дальнейшем данный документ регулярно дополнялся. В 1993 г. предписания были дополнены «Рекомендациями по трансфертным ценам для ТНК и их налогообложению» Спустя два года Организацией экономического сотрудничества и развития были утверждены рестриктивные меры относительно системы взимания налогов с компаний, использующих трансфертные цены.

Этот документ был первым предписанием, которое и по сей день является каноническим в своем роде, наиболее совершенным, динамически развивающимся и относительно исчерпывающим. На сегодняшний день большое количество стран использует его в качестве законодательной базы в области трансфертного ценообразования. Исключения составляют некоторые государства (например, Дания, Франция), чье законодательство не предусматривает ограничительные меры в сфере ТЦО, а также зоны с низконалоговым режимом (Люксембург, Нидерланды), где данные нормы имеют место быть, но не используются по определённым причинам.

ОЭСР предложил следующую трактовку понятия трансфертного ценообразования: «трансфертное ценообразование состоит в манипулировании и перераспределении расходами, доходами и затратами в сделках между связанными лицами способом, отличным от тех, которые были бы использованы в операциях, совершенных на нормальных рыночных условиях, с целью получения налоговой выгоды»[[1]](#footnote-1). В случае несоблюдения налогоплательщиком установленных правил ценообразования в действие вступают предписанные меры, которые призваны решать вопросы трансфертного ценообразования, или же другие инструменты правового регулирования, на основании которых контролирующие органы имеют право пересмотреть налоговые обязанности компании с целью установления на рынке справедливых условий. Вопрос о манипулировании ценами является в особенности актуальным в странах третьего мира, так как именно в таких государствах компании имеют большие возможности управлять ценой минуя наказание, так как риск быть обнаруженным достаточно невелик. Тем не менее это не свидетельствует об отсутствии рассматриваемой проблемы в развитых странах. В законодательстве Соединенных Штатов Америки (далее – США), существует принцип «вытянутой руки», который применяется с целью предотвращения ситуаций, в которых налогоплательщик уклоняется от уплаты налогов, а также правильного отражения доходов взаимосвязанных лиц.

Сущность данного принципа состоит в следующем: «когда между двумя ассоциированными предприятиями устанавливаются или навязываются условия в области торговых и финансовых отношений, отличные от условий, которые бы сложились между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая в указанных условиях относилась бы на одно из предприятий, но по причине указанных условий не относится на его счет, может быть включена в состав прибыли этого предприятия и, соответственно, подлежать налогообложению»[[2]](#footnote-2). То есть связанные между собой лица в процессе товарообмена используют цены, которые отличаются от рыночных, таким образом перераспределяя доходы с целью искусственного занижения прибыли и уменьшении налогового бремени. Принцип «на расстоянии вытянутой руки», гласит, что компании избегают двойного налогообложения, тем самым сокращая налоговые выплаты таким способом, как если бы фирмы не были взаимосвязаны, то есть находились друг от друга на расстоянии «вытянутой руки».

Итак, в 1960-х годах США стало первым государством, которое в рамках своего законодательства приняло специальные детализированные правила, призванные регулировать вопросы трансфертного ценообразования. США являлось лидером по количеству ТНК, а также страной, чье законодательство существенно рознится относительно других государств, целью которых также являлась регулирование норм ТЦО. Это стало своеобразным толчком для большинства стран прибегнуть к поиску единых принципов и приемов регулирования ТЦО, которые могли бы отвечать интересам всех сторон.

На сегодняшний день помимо руководства ОЭСР существует еще один документ, который также имеет рекомендательный характер, т.е. его практическое применение не является обязательным, разработанный Европейским Союзом (далее – ЕС). Государства, являющиеся членами ЕС и ОЭСР, в праве закреплять на уровне законе те правила, которые, по их мнению, являются наиболее подходящими в рамках осуществляемой государственной политики, учитывающие национальные особенности существующей налоговой системы. Налоговыми юрисдикциями государств, входящий в ЕС, были приняты правила ТЦО, которые по своей сущности очень схожи с идеей ОЭСР. Основополагающей принципом также является «на расстоянии вытянутой руки», подразумевающий, что внутрифирменные сделки должны осуществлять по цене, которая была бы установлена между невзаимосвязанными лицами в аналогичном положении. Примечательно, что основные принципы, установленные ОЭСР и ЕС, были приняты всеми странами-членами организаций, но тем не менее трактовка и применение этих рекомендаций зачастую варьируется. Прежде всего это связно с различными толкованиями, которые в частых случаях приводят к неопределенности для налогоплательщиков, более того может оказать существенное влияние на механизм функционирования внутреннего рынка, а именно: полученная компаниями прибыль может быть стать жертвой «двойного налогообложении». В связи с этим в соответствии с национальными различиями в большинстве государств по практическому соблюдению налогового законодательства можно выделить три базисных составляющих:

1. создание налоговой системы, позволяющей минимизировать риск уклонения от налоговых выплат (например, введение требований жесткой отчетности);
2. проведение мероприятий, оказывающих помощь налогоплательщикам, повышение осведомленности и компетентности (например, информируя и обучая их);
3. применение негативных санкций относительно лиц, не уплачивающих налоги.

Возможность выбора практических процедур является областью компетенции стран-участниц, что сохраняет суверенность государств, а также учитывает национальные особенности экономической политики. Неизменен остается тот факт, что использование правила «на расстоянии вытянутой руки» является неприменимым при отсутствии четких, систематизированных процессуальных норм. Именно поэтому существует необходимость в создании трактовок, однозначно определяющих нормы ТЦО, обеспечивающих обоюдную защиту как интересов государства, так и лиц, выплачивающий налоги. Еще одним инструментом регулирования международных решений относительно ТЦО является запрос налоговыми органами подробной документации, которая может относиться к операциям, проводимых в международном контексте в рамках группы заинтересованных лиц. С целью упразднения системы документооборота, а также затрат, которые несет ТНК в процессе подготовки документации, Европейской комиссией был предложен единый подход к установлению стандартного пакета документов на всей территории Европейского Союза. Именно так был разработан Кодекс Поведения, которым регламентировалось эффективное применение Конвенции об избежании двойного налогообложения (далее – Кодекс поведения). Положения, содержащиеся в Кодексе поведения, также выступают в качестве «руководства к применению» и являются лишь рекомендациями. Страны-члены, согласно концепции ЕС, не должны вести документацию по ТЦО в обязательном порядке. Одновременно с этим, членами ЕС должны поощряться соблюдение Кодекса с целью осуществления единой ценовой политики. Положения Кодекса поведения призваны устанавливать баланс между налоговыми органами и налогоплательщиками в случае реализации права государства на получение необходимой информации для оценки ТЦО и его правомерности. Концепция, содержащаяся в Кодексе поведения, состоит из двух основных элементов:

1. «Справочная документация», содержащая в себе общую, стандартную информацию описывающую бизнес в ЕС, связанные с ним операции и т.д. Данная документация актуальна для ассоциированных предприятий государств-членов ЕС, то есть имеет всеобщий характер.

2. «Документы конкретной страны», включающие в себя информацию по каждому конкретному ассоциированном предприятию, располагающегося на территории ЕС, а также особенности ТЦО в отдельно взятой стране-участнице.

На сегодняшний день диапазон перечня документов довольно велик и может сильно варьироваться в разных государствах. Ассоциированные предприятия, которые работают на европейском рынке, в обязательном порядке подготавливают большое количество документации для всех стран-участниц, что в итоге не способствует снижению расходов со стороны соответствующих ассоциированных предприятий. Концепция общего рынка ЕС означает устранение всех условий, препятствующих свободному перемещению товаров, выполнению работ, оказанию услуг. Присущая ЕС, финансовый дисбаланс порождает все новые схемы ухода от уплаты налогов, а в следствии к неполучению государством полного объема денежных средств, «проседанию» государственного бюджета стран, входящих в состав ЕС.

**Глава 2. Трансфертное ценообразование в России: общие положения, проблемы, риски**

## **2.1 Исследование принципов трансфертного ценообразования в РФ**

В РФ проблема ТЦО стала наиболее актуальна в 90-х годах 20вв. На тот момент в рамках российского законодательства существовали правила, в соответствии с которыми продажа товаров по цене ниже себестоимости была невозможна без последующего вмешательства налоговых органов и негативных санкций для налогооблагаемого лица. Несколько позже в статье 40 Налогового Кодекса (далее – НК) Российской Федерации (далее – РФ) были внесены поправки, которые допускают не более 20% отклонения от рыночной цены. Иных закрепленных законом ограничений, которые могли бы диктовать правила назначения цены, по которой происходит внутрифирменный обмен, не предусмотрено. Следовательно, руководство компании могут сами выбирать метод, по которому они будут рассчитывать трансфертные цены, опираясь на индивидуальные условия и цели заключения сделки.

В Российской Федерации разработка законодательства по вопросам ТЦО производилась на базе международного опыта. В качестве основы были взяты рекомендации, изложенные в документе ОЭСР с поправкой на особенности и специфику российского экономического уклада.

Итогом реализации налоговой политики России стало совершенствование налогового законодательства по регулированию ценообразования в целях налогообложения, в том числе ТЦО. Часть первая НК РФ дополнена новым разд. V.1, призванным регулировать вопросы касательно взаимозависимых лиц для целей налогообложения. Изменения, внесенные законом № 227-ФЗ в НК РФ, значительны как для налоговых органов, так и для организаций. К наиболее важным коррективам можно отнести:

* новая оценка перечня контролируемых сделок
* расширение круга «взаимосвязанных лиц»
* отмена 20%-ного отклонения, введение термина «интервал рыночных цен»
* дополнение методов, используемых при определении трансфертной цены
* расширение перечня документации о контролируемых сделках и ТЦО
* введение новых штрафов за нарушение законодательства

Статья 105.14 НК РФ определяет перечень контролируемых сделок. Важно заметить, что контролю подлежат не только сделки с взаимозависимыми лицами, но и сделки, которые могут быть приравнены к сделкам с взаимозависимыми лицами.

На основании вышеназванной статьи к внутренним сделкам между взаимозависимыми лицами относят следующие операции:

1) сделки, суммарная цена которых за календарный год превышает 1 млрд. руб.;

2) сделки, связанные с добычей полезных ископаемых, которые облагаются налогом на добычу полезных ископаемы (далее – НДПИ) по адвалорной ставке (в процентах от стоимости), в случае если суммарный доход двух сторон от совершения сделки превышает порог в 60 млн. руб. за год;

3) сделки, в которых одна попадает под категорию лиц, уплачивающих единый налог на вмененный доход (далее – ЕНВД) или единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН), а другой хозяйствующий субъект облагется по общей системе, то есть не имеет преференций. При этом сами сделки должны быть заключены в рамках деятельности, переведенной на уплату ЕНВД или ЕСХН. Чтобы признать такую сделку контролируемой, сумма доходов по сделке должна превышать 100 млн. руб. за отчетный год;

4) сделки, в которых одна из сторон освобождена от обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль, а другая сторона (стороны) платит налог на прибыль. При этом сумма доходов по сделкам между этими лицами превышает 60 млн. руб.;

5) сделки, в которых одна из сторон является участником проекта «Сколково» и применяет ставку налога на прибыль в размере 0%, а другая сторона (стороны) платит налог на прибыль. При этом сумма доходов по сделкам между этими лицами превышает 60 млн. руб. за год; 6) сделки, в которых одна сторона является резидентом особой экономической зоны со специальными налоговыми льготами по налогу на прибыль, а другая сторона (стороны) - нет. Такие сделки будут контролируемыми, если у сторон сумма доходов по этим сделкам превысит 60 млн. руб. в год

К контролируемым сделкам в соответствии с новыми правилами также принято относить сделки, приравненные к сделкам с взаимозависимыми лицами:

1. Сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (нефть и товары, выработанные из нефти, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни). Такие сделки будут контролируемыми, если суммарный доход от этих сделок превышает 60 млн. руб. в год.

2. Сделки, производимые компаниями, одна из которых зарегистрирована в оффшорной зоне. Сумма доходов от подобных сделок должна быть выше 60 млн. руб. за год.

3. Все виды сделок по продаже товаров или услуг производимые между взаимозависимыми лицами при участии формальных посредников.

Несмотря на то, что НК не предусматривает такого термина как «формальные посредники», тем не менее в рамках закона под этим понятием подразумевается лица, которые выполняют при проведении сделки роль организатора и реализатора продукции и услуг, не принимая при этом на себя каких-либо рисков, не используя собственных активов для осуществления данной деятельности.

Для определения формальных посредников как таковых необходимо обратиться к НК, которым регламентируются четкие правила по данному вопросу: разъясняются функции, которые могут быть выполнены участники сделок, какой риск при этом они понесут.

На сегодняшний день статья 105.16 НК РФ говорит, что налогоплательщики обязуются уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, в ином случае они привлекаются к налоговой ответственности в соответствии со ст. 129.1 НК РФ. Лица, которые не направили специализированное уведомление в налоговые органы по месту пребывания о проведенных сделках в предшествующем календарном году до 20 мая текущего года подлежат наложению штрафа, как и в случае предоставления недостоверной информации о сделках, в размере 5000 руб.

При передаче уведомления Федеральной Налоговой Службе (далее – ФНС) может быть произведена проверка цен на предмет их соответствия рыночным на нижеперечисленных основаниях:

* самостоятельном уведомлении налогоплательщиками о контролируемой сделке, направленной в инспекцию ФНС (далее – ИФНС)
* извещения ИФНС о контролируемых сделках, которые были выявлены при проверках;
* выявления контролируемых сделок самой ФНС во период проведения повторной выездной проверки

Следует отметить, что трансфертные цены не могут быть объектом выездных и камеральных проверок. Более того НК РФ устанавливает, что в качестве основания их проведения может выступать исключительное решение руководителя ФНС или его заместителя.

Таким образом, проанализировав новые правила контроля, наиболее значимыми можно назвать:

* проведение проверок исключительно налоговыми органами;
* предметом проверки выступают только контролируемые сделки;
* проведение повторных проверок запрещено.

Согласно существующему закону о ТЦО, проверке подлежат следующие налоги на предмет полноты их исчисления, а также уплаты:

* налога на прибыль;
* налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ);
* налог на добавленную стоимость (далее – НДС);
* НДПИ

Из этого следует, что в случае занижения налогоплательщиком суммы налоговых отчислений, которая подлежит уплате, то в рамках компетенции ФНС может быть произведена самостоятельная корректировка соответствующей налоговой базы. Тем не менее существует некоторое исключение из данного правила: «При определении для целей ст. 105.14 НК РФ суммы доходов по сделкам ФНС России вправе проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню с применением методов, предусмотренных положениями» гл. 14.3 НК РФ (п. 9 ст. 105.14 НК РФ). За неуплату или неполную уплату сумм налога в результате применения цены, не соответствующей рыночному уровню с налогоплательщика вздымается штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате, но не менее 30 000 рублей [1].

Тем не менее, закон не запрещает налогоплательщикам в течение календарного года применять фактические цены по контролируемым сделкам в случае, если налогооблагаемое лицо не уверено в том, что цены в действительности являются рыночными; до даты уплаты налога на прибыль организаций (не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом) производить пересчет своих обязательств относительно контролируемых сделок и уплачивать налоги на основе рыночных цен без пеней.

Также в НК вводится понятие «симметричные корректировки», которое определяется статьей 105.18 НК РФ как право контрагента по контролируемой сделке применить цены, на основании которых налоговый орган может доначислить налоги в соответствии с итогами проверки другой стороне такой сделки. В соответствии с этой нормой, в случае доначисления налога по итогам налоговой проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, другая сторона сделки также может подвергнуть свою налоговую базу корректировке.

Таким образом, в случае повышения доходов налоговыми органами одной стороны сделки на основании рыночной цены, противоположная сторона наделяется правом на увеличение своих расходов на соответствующую сумму. Это право не является обязательством. Тем не менее оно может быть реализовано в том случае, если решение ФНС РФ исполнено лицом, которому было произведено налоговое доначисление – симметричная корректировка может быть проведена только после факта исполнения соответствующего решения налоговых органов.

Другими словами, симметричную корректировку можно провести только после того, как лицо, которому были доначислены налоги, исполнит соответствующее решение налоговых органов по уплате недоимки.

Такая корректировка производится на основании уведомления о возможности симметричных корректировок, полученного налогоплательщиком от ФНС РФ. При этом никаких исправлений в первичных документах делать не нужно, корректировки отражаются в периоде получения уведомления.

Приведем пример, пусть ООО «А» продало взаимозависимой организации ООО «Б» товар за 150 млн. руб. Цена по сделке между ООО «А» и ООО «Б» меньше минимального рыночного значения 180 млн. руб., поэтому налоговые органы доначислили ООО «А» налог на прибыль из расчета того, что стоимость товара составляет 180 млн. руб. При этом налоговые обязательства ООО «Б» не корректируются. Его расходы по сделке для целей налогообложения признаются равными 150 млн. руб. Однако после уплаты ООО «А» доначисленной суммы налога у ООО «Б» появляется возможность провести симметричную корректировку. Это означает, что ООО «Б» для целей налогообложения также сможет применить цену сделки 180 млн. руб., что может привести к уменьшению его налоговых обязательств по налогу на прибыль.

В случае если налогоплательщики, участвующие в сделке, произведут симметричные корректировки в соответствии с решением о доначислении налога, а потом такое решение будет изменено (отменено) или признано недействительным, то все стороны, участвующие в сделке, должны произвести соответствующие обратные корректировки.

При этом пени в отношении подлежащих уплате сумм налога, увеличенных на основании обратных корректировок, не начисляются. Для проведения симметричной корректировки, второму участнику сделки необходимо получить от налоговых органов соответствующее уведомление о возможности симметричной корректировки. Уведомление о возможности симметричной корректировки налоговый орган должен направить лицу, претендующему на уменьшение налоговых обязательств, в течение месяца с момента погашения недоимки другим участником сделки. Оно может быть направлено налогоплательщику заказным письмом или в электронной форме. Если налоговые органы не направят налогоплательщику соответствующее уведомление или оно не дойдет до налогоплательщика по каким-либо причинам, то налогоплательщик вправе будет обратиться в МИФНС по ценообразованию с заявлением о выдаче соответствующего уведомления. К заявлению надо будет приложить копию решения о доначислении налога другой стороне по сделке и копии документов, подтверждающих исполнение этого решения. После получения заявления налогоплательщика налоговые органы в течение 15 дней должны принять по нему решение. Если будет установлено, что недоимка второй стороной сделки действительно уплачена и решение о ее доначислении никем не оспорено, то налоговый орган обязан выдать уведомление о возможности симметричной корректировки.

Исходя из жизненной практики, очевидно, что необходимо производить корректировку доходов по контролируемым сделкам в большую сторону, в случае если имеют место быть отличия от полученных доходов по неконтролируемым сделкам, которые не признаются взаимосвязанными. Таким образом, цены, которые применяются не взаимозависимыми сторонами, и полученные ими доходы, будут расцениваться как рыночные. Более того, законодательство предусматривает исключительные случаи цен, которые могут быть признаны рыночными без необходимости подтверждения уровня их соответствия рыночным ценам, а именно [1]:

* в случае применения цен в соответствии с предписаниями антимонопольного органа;
* цены, которые были определены оценщиком в случае необходимости проведения оценки при совершении сделки;
* в ситуации, когда цены были определены в соответствии с соглашением о ценообразовании;
* при установлении цен в сделке, которая была заключена в соответствии с результатами торгов на бирже.

В категорию рыночных цен будут также входить цены по сделкам, устанавливаемые уполномоченным органом исполнительной власти. То есть происходит согласование методов расчета цены, установление максимальных и (или) минимальных ценовых порогов, надбавок к цене, или скидочной системы, или других ограничительных методов, способных влиять на показатели рентабельности и прибыли в указанных сделках [2]. Обязательным условием проведения оценки объектов производится в следующих случаях:

1) в случае, когда в сделку вовлекаются объекты оценки, принадлежащих полностью или частично Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям

2) при национализации имущества;

3) в случае ипотечного кредитования физических или юридических лиц (при возникновении спорных ситуаций о стоимости предмета ипотечного кредита)

4) при составлении брачных контрактов и разделе имущества супругов, находящихся в процессе развода, в результате требовани одной из сторон или обеих сторон в случае возникновения спорных ситуаций о стоимости этого имущества;

5) при выкупе или ином изъятии имущества у собственников для нужд государства или муниципалитета;

6) в случае проведения оценки объектов оценки с целью контроля правильности уплаты налогов при возникновении споров об исчислении налогооблагаемой базы.

Стоит заметить, что согласно п. 1 ст. 105.19 НК РФ, заключать соглашения касательно ценообразования могут только крупнейшие налогоплательщики. Соглашение о ценообразовании представляет собой договор между налогоплательщиком и налоговым органом о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения (п. 2 ст. 105.19 НК РФ).

Заключение ценового соглашения несет добровольных характер, а означает, что ФНС России в особых ситуациях может дать отказ в его заключении. Как правило, это связано с рисками соглашения, которые подразумевают наличие информации в поданном заявлении, указывающей возможность уклонения от уплаты налогов.

Чтобы заключить соглашение о ценообразовании, налогоплательщик должен обратиться с соответствующим заявлением в ФНС России. Форма такого заявления утверждена письмом ФНС России №ОА-4-13/85@. Помимо самого заявления, налогоплательщику также надо представить следующие документы:

1. проект соглашения о ценообразовании;
2. документы о деятельности налогоплательщика, связанной с контролируемыми сделками, а также о контролируемых сделках, в отношении которых налогоплательщиком предлагается заключить соглашение о ценообразовании;
3. копии учредительных документов налогоплательщика;
4. копию свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика;
5. копию свидетельства о постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе по месту его нахождения на территории Российской Федерации;
6. бухгалтерскую отчетность налогоплательщика за последний отчетный период;
7. документ, подтверждающий уплату заявителем государственной пошлины за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании;
8. иные документы, содержащие информацию, имеющую значение при заключении соглашения о ценообразовании (п. 1 ст. 105.22 НК РФ).

Получив заявление о заключении соглашения, ФНС России создает рабочую группу и уведомляет об этом налогоплательщика.

Специалисты рабочей группы знакомятся с заявлением налогоплательщика, проектом соглашения и другими представленными документами. После этого члены рабочей группы и представители налогоплательщика должны обсудить и согласовать условия соглашения. На этом этапе налоговые органы могут запросить у налогоплательщика дополнительные сведения и информацию. На рассмотрение и согласование проекта отводится шесть месяцев. Однако этот срок налоговые органы могут и продлить, максимум до девяти месяцев. Продлить указанный срок могут, если, например, надо провести переговоры с органами власти иностранных государств или есть необходимость в получении дополнительных документов от налогоплательщика, а также в других случаях.

По результатам рассмотрения документов, представленных налогоплательщиком, ФНС России выносит одно из следующих решений:

* решение о заключении соглашения;
* решение об отказе от заключения соглашения;
* решение о необходимости доработки проекта соглашения.

Соответствующее решение направляется налогоплательщику по почте заказным письмом в течение пяти дней с даты принятия такого решения. Важно отметить, что в случае отказа ФНС России от заключения соглашения государственная пошлина, в размере 1500000 руб. налогоплательщику не возвращается. В случае необходимости доработки проекта соглашения налогоплательщик вправе после доработки проекта соглашения, устранения выявленные недоработки, и подготовив дополнительную информацию обратиться с повторным заявлением о заключении соглашения. При повторном представлении проекта соглашения и прилагаемых к нему документов ФНС России принимает решение в течение трех месяцев. [15 с. 56]

Срок действия соглашения должен быть установлен в соответствии с договоренностью обеих сторон, но он не может превышать трех лет. В случае соблюдения налогоплательщиком условий соглашения, он имеет право подать заявление в ФНС на продление срока его действия, но не более чем на два года. Соглашение утрачивает свою юридическую силу в двух случаях: по истечении срока действия или же досрочно. Последний вариант развития событий подразумевает либо взаимное согласие сторон на расторжение соглашения, либо его расторжение налоговым органом. Причиной может выступать нарушение налогоплательщиком соглашения, что подразумевает уклонение от полной уплаты налогов.

Налогоплательщик, который заключил соглашение о ценообразовании, имеет большое количество преимуществ, а именно: [2]

1. при соблюдении условий соглашения налоговые органы не могут доначислять налоги, пене и штрафы относительно сделок, цены по которым (или методы их определения) были оговорены в соглашении;
2. налоговые обязательства, связанные с контролируемыми сделками, могут быть более точно определены налогоплательщиком, что позволит оптимизировать налоговое бремя во времени;
3. освобождение от обязанностей налогоплательщика подготавливать документы, необходимые для контроля трансфертного ценообразования для целей обоснования соответствия применяемых цен рыночному уровню.

Таким образом, Преимущества новых правил трансфертного ценообразования состоят в следующем: [17 с. 15]

1. закреплен состав и иерархия источников информации о ценах;
2. исключены из сферы налогового контроля участники консолидированных групп налогоплательщиков, контролируемых сделок бартерных операций и сделок с отклонениями цены более чем на 20 %, налогоплательщики, не имеющие обособленных подразделений на территории других субъектов Федерации;
3. увеличено количество методов определения соответствия цен рыночному уровню от трех до пяти: затратный метод; метод сопоставимых рыночных цен; сопоставимой рентабельности; последующей реализации и распределения прибыли;
4. п. 6 ст. 105.1 НК РФ дано право сторонам сделки самостоятельно признавать себя взаимозависимыми лицами и корректировать налоговую базу (п. 6 ст. 105.3 НК РФ);
5. дана возможность заключения предварительного соглашения о ценообразовании между крупными предприятиями и налоговыми органами сроком на три года с возможностью пролонгации на два года. Предметом таких соглашений является методика исчисления трансфертных цен по однородным сделкам. Это позволит избежать как применения пени и штрафов, так и доначисления налогов.

Одновременно с этим новые правила трансфертного ценообразования имеют и существенные недостатки:

1. нормы трансфертного ценообразования не согласованы с положениями таможенного и государственного тарифного регулирования;
2. отсутствует механизм симметричных корректировок в случае добровольного признания сделки контролируемой и применения последствий такого признания;
3. значительный временной разрыв в начислении налогов у одной стороны и права на симметричную корректировку с другой;
4. большие экономические потери предприятий, налоговые санкции составляют 40 % от неуплаченной суммы налога.

Говоря о реалиях современного экономического пространства в РФ, стоит заметить, что внедрение трансфертного ценообразования сталкивается с существенными проблемами:

1. В России отсутствует технологическая база, позволяющая формировать качественную информацию и производить ее быстрый обмен в ходе формирования трансфертных цен. Кроме этого, на российских предприятиях существуют проблемы в области контроля и регулирования затрат. На практике трансфертные цены должны устанавливаться до начала периода предоставления товаров и услуг, так как текущие затраты на производство и реализацию внутренних товаров и услуг должны контролировать потребители.
2. На многих предприятиях России отсутствует даже традиционная система управленческого учета на предприятии, предполагающая деление затрат на постоянные и переменные, но сегодня этого недостаточно, так как предприятию необходима развитая система управленческого учета, ориентированная на стратегию предприятия.
3. На российских предприятиях довольно низкий уровень квалификации руководителей в области экономики и управления. Они должны хорошо разбираться в экономике и управлении, понимать, как работают экономические законы и законы рынка, владеть макроэкономической информацией, знать основные принципы управления издержками и прибылью подразделения.

Предлагается следующий порядок внедрения трансфертных цен на предприятиях России.

Этап 1. Выделение на предприятии центров ответственности, деятельность которых будет оцениваться с помощью трансфертных цен. Одним из наиболее важных вопросов в центре ответственности любой организации является степень делегирования. Руководители центров ответственности должны быть наделены полномочиями на право выхода на внешний рынок, а также на получение детальной информации о деятельности подразделений. Для этого необходимо создать единый информационный центр предприятия, сконцентрировать внимание на управлении информационными потоками. Для этих целей руководителям подразделений необходимо пройти переподготовку или повышение квалификации в области экономики и управления.

Этап 2. Внедрение системы стратегического управленческого учета, который предполагает не только деление затрат на постоянные и переменные, но и дает возможность анализировать внутреннюю и внешнюю среду предприятия, разработать для каждого фактора затрат свою систему анализа, которая позволяет решать проблемы стратегического позиционирования предприятия и товара на рынке. Основной целью стратегического управленческого учета на каждом уровне управления является подбор конкретных показателей эффективности, которые не противоречат стратегии бизнеса, причем здесь роль стратегического управленческого учета активная. Он не только обеспечивает предприятие информацией на всех уровнях управления, но и в отношении однотипных повторяющихся управленческих решений разрабатывает обоснованную систему прогнозирования. Стратегический управленческий учет имеет особенности на всех этапах процесса управления.

На этапе анализа акцент делается на внешних условиях деятельности предприятия, на основных компонентах бизнеса. На этапе планирования большое внимание должно уделяться стратегическому планированию, и если есть проблемы на предприятии, то своей реструктуризации предприятия. На этапе контроля особое внимание должно быть уделено финансовому мониторингу и отчетности.

Этап 3. Выбор метода ценообразования и методики расчета трансфертной цены. Предприятие может использовать любой метод формирования трансфертных цен, но рациональнее использовать те методы, которые изложены в НК РФ для контролирующих государственных органов. Основным методом при формировании трансфертных цен с целью налогообложения доходов является метод сопоставимых рыночных цен, суть которого состоит в сравнении с ценой на аналогичные товары на внешнем рынке по сопоставимым сделкам с учётом схожести экономических обстоятельств.

Этап 4. Создание системы мотивации, связанной с доходами центра ответственности предприятия. Менеджеры подразделений получают новые возможности в формировании дешевых и качественных ресурсов, получая в качестве ограничений только пороговые значения трансфертных цен. Материальная мотивация находит свое отражение в форме премии работникам, которая начисляется в процентах от чистой прибыли подразделения. Если центр ответственности работает без прибыли, то работники могут премироваться в зависимости от финансового результата всего предприятия. Данный подход к внедрению трансфертных цен на предприятии позволит оценить эффективность деятельности центров ответственности предприятия, решить как тактические, так и стратегические задачи предприятия.

Подводя итоги, следует заметить, что введенные изменения позволят значительно упорядочить и повысить эффективность налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов относительно трансфертного ценообразования, что является основанием совершенствования основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, регулируемым или рыночным ценам для целей налогообложения. Однако по оценкам специалистов, ситуация вряд ли разрешится в ближайшем будущем. Правительство должно понимать, что от количества принимаемых законов сущность регулируемого правового института не меняется. Именно поэтому существует необходимость в выработке единой согласованной концепции трансфертного ценообразования.

## **2.2 Анализ основных методов определения рыночной цены в России и пути их совершенствования**

В соответствии с НК РФ начиная с 2012 г. для определения соответствия цен контролируемых сделок рыночным ФНС РФ допускает применение пяти различных способов: метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности метод распределения прибыли, а также комбинации двух или более вышеперечисленных методов [1, ст. 105.9 – 105.13].

Выбор метода ТЦО должен позволять налогоплательщику с максимальной точностью определить цену контролируемой сделки, которая соответствовала бы рыночному уровню.

Среди факторов, в наибольшей степени влияющих на выбор метода, используемого при определении трансфертной цены, можно выделить следующие[[3]](#footnote-3) :

* сущность и сложность сделки
* возможность сопоставить налогоплательщика и потенциальную компанию, которая в дальнейшем может выступать как сопоставимая;
* наличие или отсутствие достоверной исчерпываемой информации о финансовом учете
* обоснованность предположений, которые используются при проведении анализа относительно возможности применения отдельных методов трансфертного ценообразования

В действительности, наиболее сложным на практике представляется нахождение сопоставимых сделок, сопоставимых компаний, определение критерия сопоставимости.

Необходимо проанализировать пять критериев сопоставимости:

* природа и сопоставимость товара (или услуги);
* сопоставимость экономических условий;
* сопоставимость бизнес-стратегий;
* сопоставимость условий договора;
* сопоставимость функционала сторон (функции, риски и активы).

При использовании показателей сопоставимости предусматриваются следующие аспекты:

1. их применение невозможно при наличии менее четырех сопоставимых сделок на рынке (в перечень таких сделок в наибольшей приоритетности, как правило, входят сделки, которые были совершены налогоплательщиком с независимыми лицами, при их наличии); как следствие, наличие информации о финансовых отчетностях четырех и более сопоставимых компаний;
2. компания, которая проводит контролируемую сделку, должна осуществлять свою деятельность в той же отрасли, что и компании, сопоставляющиеся с данной (рассматривая монополизацию рынка, например, в случае обоснования цены, примененной крупной государственной компанией, данное условие не выполняется – в подобном случае рентабельность необходимо рассчитывать по организациям в смежных отраслях, которые можно сопоставить по выполняемым функциональным профилям);
3. положительное значение чистых активов организаций;
4. организации не являются убыточными не менее чем в двух из трех анализируемых лет;
5. отсутствие зависимости организаций с другими организациями (доля прямого и (или) косвенного участия не должна составлять более 25, 50% в случаях, когда после применения всех перечисленных критериев в выборке осталось четыре организации);
6. расчёт интервала рентабельности производится на основе существующей информации на тот момент, когда совершается контролируемая сделка, но не позднее 31 декабря календарного года или же на основе данных бухгалтерского учета за три календарных года,
7. предшествующим календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка.

Как говорилось ранее, НК РФ рекомендует производить расчет трансфертных цен любым из пяти методов, который будет в наибольшей степени подходить при проведении конкретной сделки. Тем не менее, существует некая иерархия данных методов, показывающая приоритетность их использования (Рисунок 1)

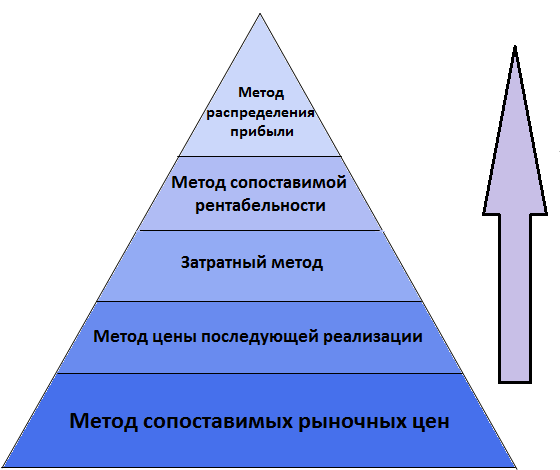


Рисунок 1. Иерархия методов трансфертного ценообразования

1. Метод сопоставимых рыночных цен

Метод сопоставимых рыночных цен - наиболее используемый на практике. Он применим при наличии информации хотя бы об одной сделке, которую можно сопоставить анализируемой полностью или же частично, применив соответствующие корректировки. Сущность данного метода состоит в сравнении цены товаров (работ, услуг) в рамках контролируемой сделки с ценами, установленными для аналогичных товаров (работ, услуг) по сопоставимым сделкам, которые были проведены невзаимосвязанными экономическими субъектами. Основную роль при применении этого метода выполняет принцип «на расстоянии вытянутой руки». Сопоставимые сделки могут быть разделены на две группы: внутренние и внешние (Рисунок 2).

Рисунок 2. Внутренние и внешние сопоставимые сделки

На представленной схеме «Х» является контролируемой сделкой налогооблагаемого лица. При выявлении его сделки «Y», которая является сопоставимой относительно «X», с не взаимозависимым экономическим субъектами - такая сделка будет называться внутренней. Сделки, которые могут быть сопоставлены со сделками между фирмами, в которых не принимает участие производитель, уплачивающий налоги, (в данном случае это будет сделка «Y»), принято называть внешними сопоставимыми сделками. Если существует информация о двух и более сопоставимых сделках, в качестве предмета в которых выступают идентичные (однородные) товары (работы, услуги), то в соответствии со статьей 105.9 НК РФ появляется необходимость в определении интервала рыночных цен. Далее, если анализируемая цена входит в диапазон рассчитанного интервала, то цена является рыночной. При отклонениях ниже (выше) интервала рыночных цен принято использовать цену, которая соответствует наибольшему (наименьшему) значению рассматриваемого интервала.

Пример 1.1. Компании заключают между собой сделку, которая признается контролируемой, по цене 10,2 тыс. рублей за единицу реализуемой продукции. В ходе исследований было выявлено шесть сопоставимых сделок, данные о которых указаны в Приложении 1.1.

Расчет рыночной цены производится следующим образом: делим количество сопоставимых сделок на 4: 6/4 = 1,5. Так как 1,5 – нецелочисленное значение, то округляем в большую сторону – 2. В соответствии с пп.2 п.3 ст.105.9 НК РФ, так как цена единицы реализованной продукции №2 – 10,4 тыс. руб., то именно это значение будет являться минимальной границей интервала рыночной цены. При расчете максимального значения интервала в соответствии с пп.3 п.3 ст.105.9 НК РФ нужно умножить общее количество сделок на 0,75. Имеем: 6 × 0,75 = 4,5 – нецелочисленное значение, следовательно, округляем до 5. Сделка №5 будет являться максимальным значением интервала рыночных цен. Далее необходимо сравнить, лежит ли цена нашей сделки в пределах от 210 до 290 млн рублей. Так как 10,4> 10,2 <13,2, следовательно, наша цена сделки не попадает в рассчитанный интервал, то ее цена должна быть скорректирована в соответствии с действующим законодательством для признания рыночной в большую сторону. То есть минимальная рыночная цена нашей сделки составит 10,4 тыс. рублей.

Пример 1.2. Допустим, что все те же компании заключают между собой сделку, в которой цена единицы реализованной продукции составила 11,7 тыс. рублей, и в ходе исследований было выявлено не шесть, а восемь сопоставимых сделок (см. Приложение 1.2).

Делим 8/4 = 2 – целочисленное значение, следовательно, найдем среднее арифметическое сделки под порядковым номером 2 и следующей за ней, то есть 3-й: (10,1 + 10,4)/2 = 10,25 тыс. рублей, что будет являться минимальным значением интервала. Теперь умножим число сопоставимых сделок на 0,75 и получим целое число 6. Значит максимальное значение интервала будет находиться как среднее между сделкой №6 и сделкой №7: (11,5+11,6)/2 = 11,55. Так как цена продукции составила 11,7, тыс. рублей что не попадает в интервал [10,25;11,55], то существует необходимость в корректировках в меньшую сторону, то есть максимальная цена единицы продукции по рассматриваемой сделки будет составлять 11,55 тыс. рублей.

Несмотря на то, что метод сопоставимых рыночных цен является наиболее приоритетным при определении трансфертной цены, тем не менее он содержит в себе несколько существенных недостатков

Прежде всего возникает вопрос о том, каким образом будет определяться интервал рыночных цен в случае, если имеется информация лишь по одной сопоставимой сделке, например, по цене 310 млн рублей. Стоит ли признавать эту цену рыночной, и каким образом она может быть скорректирована? Более того, как было сказано ранее, рассматриваемый метод применим относительно идентичных (однородных товаров). Но данные понятия сильно разнятся в зависимости от тех или иных обстоятельств. Например, если речь идет о нефти, производимой двумя марками, то мы можем назвать этот товар однородным. Но в нефтепродуктах очень важную роль играют такие факторы как качество продукта (например, плотность), условия ее добычи, используемое оборудование и т.д., которые могут существенно повлиять на цену. Именно поэтому в большинстве случаях крайне сложно найти идентичные товары. Также существуют определенные трудности в установлении даты, на которую приходится расчет цены, так как временной разрыв между проведением тех или иных сделок объективно может существенно повлиять на производимые расчеты. Более того, стоит брать во внимание нестабильность рынка и естественные колебания цен. Еще одним недостатком можно назвать неприменимость метода сопоставимых цен относительно товаров и услуг в силу их индивидуальных особенностей.

2. Метод цены последующей реализации

При отсутствии оснований для применения вышеизложенного метода зачастую используют метод последующей реализации. Этот метод является наиболее подходящим для сделок, в которых происходит перепродажа покупателем приобретенных ранее товаров у взаимозависимого лица другому лицу, который в свою очередь не является взаимозависимым с ним (п.2 ст.105.10 НК РФ). Для того, чтобы определить цену по методу цены последующей реализации, необходимо прежде всего рассчитать такой показатель как валовая рентабельность компании, которая выступает в качестве покупателя, и сравнить его с показателем рыночного интервала рентабельности.

Пример 2.

Таблица 1. Исходные данные анализируемой сделки

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Количество товаров, ед. | Покупная цена единицы товара, тыс. руб. | Себестоимость товара, тыс. руб. | Продажная цена единицы товара, тыс. руб. | Выручка перепродавца, тыс. руб. | Валовая прибыль перепродавца, тыс. руб. | Валовая рентабельность перепродавца, % |
| 9000 | 150 | 450000 | 336 | 1008000 | 558000 | 55,4 |

Изначально необходимо найти показатель валовой рентабельности анализируемой сделки.

Выручка = Объем продукции x Продажная цена (1)

Исходя из формулы (1), Выручка = 9000 x 336 = 3024000 (тыс. руб.).

Себестоимость = Объем продукции x Закупочная цена перепродавца (2)

По формуле (2) Себестоимость = 150 x 9000 = 1350000 (тыс. руб.).

Валовая прибыль = Выручка – Себестоимость (3)

Основываясь на формуле (3), Валовая прибыль = 3024000 - 1350000 = 1674000 (тыс. руб.).

Валовая рентабельность = Валовая прибыль : Выручка x 100% (4)

По формуле (4) Валовая рентабельность = 1674000: 3024000 x 100% = 55,4%.

Далее определим валовую рентабельность по сопоставимым сделкам на основе Приложения 2.

Как и в случае метода сопоставимых рыночных цен необходимо разделить число сделок на 4: 5/4 = 1, 25, при округлении в большую сторону получим 2. Следовательно, нижней границей интервала будет показатель рентабельности 21,4%. А умножив 5\*0,75 = 3,75, округляем до 4 и получаем верхний интервал – 41,0%. Так как рентабельность нашей сделки 55,4%, а интервал определен от 21,4% до 41,0%, то размер уплачиваемого налога необходимо пересчитать с учетом фактических цен перепродажи и максимального значения интервала валовой рентабельности: 3024000 - 3024000\*41,0% = 2337660 тыс.руб. Соответственно, доходы компании-продавца, которая применяет общий режим налогообложения, должны быть скорректированы в сторону увеличения для целей доначисления налога на прибыль организаций и НДС на 987 660 тыс. руб.( 2337660 - 1350000 = 987660)

Тем не менее, в этом методы имеют место быть существенные недостатки, которые затрудняют его использование на практике. Прежде всего это связано со сложностями, возникающими при поиске данных по сопоставимым организациям, так как учетная политика рознится в различных фирмах. Также этот метод подвергает анализу исключительно цену, которую устанавливает лицо, перепродающее товары, что может исказить полученные результаты.

3. Затратный метод

Затратный метод наиболее часто применим относительно цены выполненных работ или услуг, продажи сырья или полуфабрикатов взаимосвязанным лицам. Также этот способ используется на валютном рынке, рынке ценных бумаг. В основе затратного метода лежит расчет показателя валовой рентабельности затрат, который можно вычислить аналогично второму приведенному примеру. Основным различием является то, что вместо показателя валовой рентабельности производится расчет валовой рентабельности затрат, которую в последствии нужно сравнить с установленным рыночным интервалом рентабельности Стоит обратить внимание на то, что при выборе метода расчета трансфертной цены и использовании данных бухгалтерского учета в качестве информационной базы, для второго и третьего метода используемые данные бухгалтерского учета в соответствии с п. 8 статьи 105.7 НК РФ должны быть приведены в сопоставимый вид. При невозможности их приведения к требуемому виду использование метода последующей реализации не допустим. Соответственно, необходимо использовать другие методы, а именно: метод сопоставимой рентабельности или метод распределения прибыли.

Пример 3.

Таблица 2. Исходные данные анализируемой сделки

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Выручка по сделке, тыс. руб. | Затраты по сделке, тыс. руб. | Валовая прибыль по сделке, тыс. руб. | Рентабельность затрат, % |
| 240000 | 230000 | 10000 | 4,35 |

Предположим, что субподрядная строительная организация, применяющая общий режим налогообложения, проводит строительные работы для генерального подрядчика, которых находится на упрощенной системе налогообложения. В процессе анализа установлено, что оба юридических лица взаимозависимы. В том же налоговом периоде субподрядчик также выполнял работы для других заказчиков, которые не являются взаимозависимыми. Для начала необходимо посчитать рентабельность затрат, задаваемой следующей формулой (5):

Рентабельность затрат = Валовая прибыль : Затраты по сделке x 100% (5)

Исходя из формулы (5), Рентабельность затрат = 10000/230000 = 4,35%.

Для определения минимального значения интервала рентабельности поделим число выполненных заказов на 4: 4 : 4 = 1 – целочисленное значение, следовательно, находим среднее арифметическое показателей 1 и 2 - получим 16,5%. Максимальное значение интервала будет 50% (см. Приложение 3) по аналогии с предыдущими примерами. Так как рентабельность анализируемой сделки не входит в интервал [16,5%; 50%], то необходимо пересчитать стоимость сделки с учетом минимального уровня рентабельности затрат.

Рыночная цена сделки должна составить 267 950 тыс. руб. (230 000 + 230 000 x 16,5%).

В связи с применением в контролируемой сделке цены ниже рыночной у субподрядной организации подлежат корректировке:

1) налоговая база по НДС - на сумму 27 950 тыс. руб. (267 950 - 240 000);

2) сумма НДС - на 5031 тыс. руб. (27 950 x 18%);

3) налоговая база по НПО - на сумму 5 590 тыс. руб. (27 950 x 20%).

Несмотря на то, что рассматриваемый способ определения трансфертной цены имеет весомые аргументы в пользу его применения, (например, факт того, что он является наиболее справедливым, обоснованным, а также опирается на реальные данные, не требуя дополнительных исследований рынка), существует ряд проблем, связанных с ним. Прежде всего не учитывает условия формирования потребительского спрос на товары и услуги, так как цена напрямую зависит от величины издержек. Также, рассматриваемый способ ТЦО может стать сдерживающим механизмом для развития подразделения, так как у менеджеров отсутствует какая-либо мотивация из-за прямой привязанности цен к затратам.

4. Метод сопоставимой рентабельности

При определении цены этим методом происходит сопоставление двух показателей рентабельности: операционной рентабельности со стороны анализируемого лица сделки и рыночного интервала операционной рентабельности в сделках, которые признаны сопоставимыми. При применении рассматриваемого метода необходимо выбрать, какой показатель операционной рентабельности будет использоваться: рентабельность продаж, затрат, коммерческих и управленческих расходов или же активов. Как правило, выбор зависит от таких факторов, как вид деятельности, которым занимается фирма, активы, используемые для ее осуществления, риски, принимаемые в процессе функционирования на рынке. Одним словом, показатель операционной рентабельности зависит экономической сущности сделки. В последствии он сравнивается с рыночным интервалом рентабельности. Стоит заметить, что сопоставление рыночного интервала происходит с показателем рентабельности стороны сделки, которая осуществляет меньшее количество функций, несет минимальные риски по сделке, не обладает нематериальными активами, которые могут существенно повлиять на рентабельность.

Пример 4. Компания, которая использует общий режим налогообложения, занимается сдачей в аренду коммерческих помещений взаимозависимым организациям, которые находятся на упрощенной системе налогообложения. Более того, арендодатель занимается оптовой торговлей. У представителей ФНС имеются данные финансовых отчетов четырех компаний, основная деятельность которых - сдача недвижимости в аренду, то есть их деятельность осуществляется в сопоставимых условиях. При использовании метода сопоставимой рентабельности в качестве сопоставляемых с рыночным интервалом рентабельности использованы показатели рентабельности затрат (рентабельность затрат определяется как отношение прибыли от продаж к сумме себестоимости реализованных

услуг, а также коммерческих и управленческих расходов, сопутствующих процессу реализации). Выручка организации, составляющая 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный (налоговый) период, отражается в финансовой отчетности по каждому виду в отдельности. Симметричное правило существует и для отражения в финансовой отчетности расходов: при выделении в отчете о финансовых результатах величины доходов, каждая из которых сама по себе составляет 5% и более общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем отражается соответствующая каждому виду часть расходов.

В целях расчета показателей рентабельности необходимо использовать следующие показатели: выручка от сдачи имущества в аренду, себестоимость продаж в части оказания

услуг, а также управленческие расходы. При этом показатель управленческих расходов, сопутствующих выручке от оказания услуг, найден расчетным путем. Показатель "коммерческие расходы" в расчет не был принят, так как указанные расходы связаны только с торговыми операциями и затратами на продажу произведенной продукции. На основе данных Приложения 4 произведем расчет рентабельности затрат и найдем интервал рентабельности так же, как и в предыдущих примерах; он будет составлять [5,56 %; 21,56 %].

Так как показатель рентабельности затрат анализируемой компании равен 2,73 % и не попадает в рассчитанный интервал, то доходы этой организации подлежат пересчету на основе величины рентабельности затрат, которая составляет 5,56 %. В силу того, что рассматриваемая компания сдает офисы в аренду исключительно взаимозависимым лицам, следовательно, ее доходы будут рассчитываться следующим образом: (75 000 + 12 900) x 1,0556 = 92 787 (тыс. руб.).

Разница между фактическими доходами от сдачи офисов в аренду, отраженными в бухгалтерской и налоговой отчетности, и доходами, рассчитанными по рыночным ценам, равна 2487 тыс. руб. (92 787 - 90 300). На основе этого налоговая база по НПО и НДС подлежит корректировке. Несмотря на то, что исчисление трансфертной цены происходит на основании показателей операционной рентабельности, как такового понятия НК РФ данному термину не дает. Более того, в соответствии с п. 1 ст. 105.12 НК РФ показатели рассчитываются не на основе конкретной сделки, а по результатам деятельности рассматриваемого лица, в то время как сопоставляемый интервал рентабельности определяется по сопоставимой сделке, что по своей сущности вносит определённые неясности в Закон.

5. Метод распределения прибыли

Метод распределения прибыли, несмотря на свое положение в иерархии методов ТЦО в РФ, является наиболее востребованным в сделках, совершаемых относительно прав на нематериальные активы. Особенность подобного объекта сделок состоит в отсутствии однородных сделок на рынке. В соответствии со ст. 105.13 НК РФ существует следующий алгоритм определения трансфертной цены при использовании рассматриваемого метода: изначально происходит определение совокупной суммы прибыли, которая будет получена всем участниками сделки, затем для каждого участника сделки определяется расчетная прибыль одним из вышеперечисленных методов образования трансфертной цены, учитывая при этом вложенные в сделку каждым членом функции, активы и принятые риски. Далее происходит исчисление общей расчетной прибыли всех участников посредством нахождения суммы показателей каждой из сторон. Затеем необходимо вычесть из суммарного показателя прибыли сумму общей расчетной прибыли, тем самым найдя остаточную прибыль, которая в последствии будет распределена между участниками, или же убыток. «Рыночная» прибыль каждой стороны сделки исчисляется как сумма расчетной прибыли и распределенной части на этого участника части остаточной прибыли.

Пример 5. Компания «А» произвела оборудование, себестоимость которого составила 160 млн руб., а затем осуществила его продажу взаимозависимой Компании «B» по стоимости 200 млн руб. В свою очередь, Компания «В» перепродала купленное ранее оборудование по цене 300 млн руб. Таким образом, прибыль компании-производителя по данной сделке составила 40 млн руб. (200 - 160), компании «В» - 100 млн руб. (300 - 200), а в совокупности прибыль по сделке составила 140 млн руб. (40 + 100). При этом было определено, что в сопоставимых сделках между невзаимозависимыми компаниям распределение прибыли происходит в следующей пропорции: 35% приходятся на производителя, 65% - на перепродавца.

В связи с этим налоговый орган перераспределит 140 млн руб. совокупной прибыли от сделки между невзаимозависимыми лицами в следующем порядке:

- Компания «А» - 49 млн руб. (140 x 35%);

- Компания «В» - 91 млн руб. (140,0 x 65%).

Таким образом, фактически полученная прибыль Компании "В" составляет 100 млн руб. и превышает прибыль при рыночных условиях, которая бы равнялась 91 млн руб. В то время как фактическая прибыль Компании "А" равна 40 млн руб. и ниже прибыли при рыночных условиях, которая должна равняться 49 млн руб., следовательно, для целей налогообложения принимается сумма в 49,0 млн руб. и Компания "А" будет вынуждена скорректировать прибыль и доплатить налоги.

Несмотря на явные преимущества этого метода, имеет места быть и существенный недостаток – сложность в распределении прибыли. Невзирая на то, что пунктом 5 ст.105.13 НК РФ приводится ряд критериев, в соответствии с которым происходит распределение, но лишь один пункт говорит налогоплательщикам о том, в каком порядке это должно происходить. Закон предлагает распределять фактическую прибыль пропорционально вкладу, но не дается методологии его расчета.

Таким образом, произведя анализ методов определения трансфертной цены, применяемых в соответствии с НК РФ, можно говорить о том, что настоящие положения имеют существенные недостатки, которые можно свести к следующим:

* существование неопределённых формулировок
* наличие внутренних противоречий
* использование большого количества терминов, содержание которых не определено законом

Скорее всего, подобные упущения связаны с неточностью перевода руководства ОЭСР, а также неправильности трактовки документа.

В целях совершенствования существующий норм для повышения эффективности регулирования трансфертных цен, на мой взгляд, правительству необходимо:

- ввести трактовку терминов, которые на сегодняшний день не могут быть однозначно определены (например, «валовая рентабельность» и другие)

- минимизировать неточность формулировок

- организовать научно-исследовательскую кампанию для поисков новых наиболее оптимальных способов расчета трансфертной цены

- создать специальные органы, компетенцией которых будет непосредственна работа с налогоплательщиками, их консультация, а также возможное сопровождение при заключении контролируемой сделки

Подводя итоги, хочется подчеркнуть, что налоговая практика в области ТЦО является относительно новым течением в НК РФ, которое только начинает развиваться. Именно поэтому на данном этапе возникают определённые сложности, прежде всего связанные с выбором наиболее подходящего метода определения трансфертной цены в контексте той или иной сделки. Но уже сейчас можно говорить о том, что существующие методы определения цены по контролируемым сделкам вполне исчерпывающе дают налогоплательщикам информацию о том, как именно должна формироваться цена. Стоит полагать, что по мере наработки практики раздел V.I НК РФ будет совершенствоваться и уже в ближайшем будущем внесет необходимые коррективы в существующий закон.

# **Глава 3. Практические результаты введенных норм трансфертного ценообразования в РФ**

## **3.1 Исследование статистических данных по результатам действия новых правил ТЦО**

Существенные изменения в НК РФ по вопросам ТЦО, которые вступили в силу начиная с 1 января 2012 года, в корне повлияли на эффективность контроля осуществления налоговой политики. Подтверждение данному факту можно найти в отчетах, систематически предоставляемыми ФНС РФ. В последнем отчетом приводятся следующие статистические данные, актуальные на 1 октября 2016 года:

1. Все проверки, которые были открыты относительно контролируемых сделок 2012 года, были окончены, и выданы соответствующие справки.

2. По итогам 18 проверок, объектами которых стали цены на продукты нефтяной и металлургической промышленности, а также минеральные удобрения, произведено вручение актов проверок, в результате которых было решено доначислить сумму в размере 2 062 млн. рублей.

3. В результате проведения проверок относительно сделок компаний, которые экспортируют нефть и нефтепродукты, было принято 13 решений отказать в привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений. В соответствии с этими решениями было принято решение доначислить налог на прибыль в размере 716 млн. рублей, а также начислить пени - 16 млн. рублей. Также, относительно компаний, которые экспортируют нефтепродукты, вынесено 12 решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговыми органами вынесено решение о доначислении суммы в размере 555 млн. рублей в сет налога на прибыль, а также пени - 62 тыс. рублей.

4. По отношению к контролируемым сделкам, совершенным в 2014 году, производится 7 процедур проверок в отношении групп однородных сделок 6 налогоплательщиков

На данный момент открытые источники не предоставляют информацию о проверках, которые производятся относительно сделок 2015-2017 годов. Так как существует временное ограничение в виде двух лет, в течение которого должна быть открыта проверка со дня поступления уведомления или извещения (п.1 ст.105.17 НК РФ), стоит предположить, что проверки находятся в активной стадии разработки, и о их результатах можно будет судить в ближайшее время.

Также, в отчете ФНС были подведены итоги о количестве предоставленных уведомлений о проведении контролируемых сделок за 2016 год. На 20 мая 2017 года было представлено 15 087 уведомлений, 1 521 из которых были поданы за 2012-2014 отчетные годы, а остальные за 2016 отчетный год. Рассматривая данный показатель в динамике, можно констатировать, что это 9% больше чем в 2015 году (Рисунок 3). В 15 087 уведомлениях было завялено в сумме более чем о 115 млн контролируемых сделках (в 2015 году было заявлено примерно о 98 млн контролируемых сделок, что говорит о росте рассматриваемого показателя на 17% за год).

Рисунок 3. Количество предоставленных уведомлений о проведении контролируемых сделок за 2015-2016 год

*Источник: Официальный сайт ФНС - [Электронный ресурс]: https://www.nalog.ru/rn78/ (Дата обращения 15.04.2018)*

Начиная с 2012 года также прослеживается, что суммы налоговых баз, которые были скорректированы самостоятельно до проведения проверок, значительно увеличились (Рисунок 4). Об этом свидетельствует контрольно-аналитические работы ФНС РФ, на базе которых был выполнен представленный Рисунок 3. На основании с п. 6 ст. 105.3 НК РФ за 2012-2016 налогоплательщики увеличили сумму, подлежащую налогообложению, на 117 млрд. рублей, 115,6 млрд. рублей из которых были корректированы на основе налога на прибыль.

Рисунок 4. Суммы скорректированной налоговой базы по налогу на прибыль

*Источник: Официальный сайт ФНС - [Электронный ресурс]: https://www.nalog.ru/rn78/ (Дата обращения 15.04.2018)*

На основе данных корректировок в 2016 году налогоплательщики пополнили государственную казну дополнительно начисленными 16,6 млрд рублей, что в 7,6 раз больше по сравнению с 2012 годом (Рисунок 5)

Рисунок 5. Сумма полученного налога на прибыль организаций

*Источник: Официальный сайт ФНС - [Электронный ресурс]: https://www.nalog.ru/rn78/ (Дата обращения 15.04.2018)*

Общая сумма контролируемых сделок, которые были совершены за 2016 отчетный год, составила более 333 трлн рублей, большая часть которых приходилась на внутрироссийские сделки (Рис. 6)

Рисунок 6. Виды контролируемых сделок в процентном соотношении

*Источник: Официальный сайт ФНС - [Электронный ресурс]: https://www.nalog.ru/rn78/ (Дата обращения 15.04.2018)*

В целом, на основе приведенной статистики можно сделать вывод о том, что нововведения, которые вступили в силу в 2012 году, имели решающий характер для развития налогового контроля в области ТЦО. Прежде всего стоит заметить, что налогоплательщики стали подходить с большей ответственностью к подготовке документации по трансфертному ценообразованию, что говорит о росте их сознательности и компетентности в области ТЦО. Начиная с 2012 виден очевидный рост налоговой базы, суммы налоговых отчислений, что указывает на безусловную эффективность введенных правил, и, как следствие, более результативной фискальной политики государства. Положительная динамика говорит о правильности выбора вектора развития фискальной политики государства. Стоит предположить, что в дальнейшем, совершенствуя существующие законы, можно добиться еще более впечатляющих результатов.

## **3.2 Анализ судебной практики по вопросам трансфертного ценообразования**

Несмотря на эффективность новых правил ТЦО, существуют определенные проблемы. В первую очередь они касаются сложности их применения в судебных делах. Прежде всего это принято связывать с относительной новизной норм и недостатком судебной практики, так как она является недостаточно обширной для разрешения споров между налогоплательщиками и органами налоговой политики. Также стоит брать во внимание то, что большинство спорных случаев, как правило, регулируют на первоначальных этапах, стараясь разрешать их в досудебном порядке.

Первым и наиболее значимым делом по вопросу контролируемых сделок в рамках ТЦО по контролируемым сделкам, стало дело ЗАО «Нефтяная компания Дулисьма» (далее – дело), рассмотренное арбитражным судом (далее – АС) г.Москвы (Решение от 27.01.2017 г. №А40-123426/16-140-1066), в котором речь шла о неуплате налогов и пеней в размере 177 млн рублей.

Как и стоило ожидать, начало формирования судебной практики по вопросам ТЦО пришлось на анализ сделок, в рамках которых осуществлялась реализация товара мировой биржевой торговли иностранному трейдеру. Данный прецедент также представляет собой интерес, так как он имел несвойственные для подобных дел особенности, которые могут сыграть ключевую роль в жизни компании.

Дело началось с предоставления налоговым органам уведомления о произведенных сделках в 2012 году, которые признаны контролируемыми по следующим причинам:

1. Сумма доходов по ней превышала 60 млн рублей (а именно – 18 млрд рублей)
2. Объектом выступал товар мировой биржевой торговли – продукт нефтяной промышленности (нефть марки BCTO)
3. Покупатель был зарегистрирован в юрисдикции, имеющей определённые преференции в области налогообложения (располагался в оффшорной зоне)

Предметом проверок выступила совокупность сделок, в контексте которых происходила продажа нефти китайской компании «Concept oil services limited», которая была зарегистрирована в Гонконге (далее – «Покупатель»). Для транспортировки ревизуемого товара была выбрана компания ОАО «АК Транснефть».

При запросе ФНС установленной законом документации налогоплательщик отклонил данное требование, не предоставив расчеты трансфертных цена на поставляемую нефть, а также не указав метод, который использовался в процессе ценообразования.

Для определения рыночной стоимости реализуемой компанией нефти были использованы характерные для данной отрасли ориентиры: котировки S&P Global Platts, компании, которая является мировым лидером по поставке информации об эталонных ценах на энергетические ресурсы. В соответствии с контрактом цена купли-продажи была определена как среднее значение из средних котировок на нефтепродукты маркерного сорта нефти «Дубай», согласованная обеими сторонами за вычетом дифференциала, который был определен до факта поставки, исходя из ситуации, которая превалировала на рынке. При проведении проверок ФНС использовала котировки S&P Global Platts в качестве сопоставимых. Тем не менее корректировка сырой нефти происходила на дифференциал ESPO M1, то есть была увеличена на минимальное значение премии, определение которого происходило на максимально близкую дату до подписания дополнительного соглашения по сделке. Стоит заметить, что, для того, чтобы определить возможность применения нефти марки «Дубай» в качестве сопоставимой, ФНС было направлен запрос в агентство S&P Global Platts, которое в последствии констатировало, что применение котировок маркерной нефти является резонной в контексте рассматриваемой сделки.

Также ФНС было проведено исследование на предмет возможности использовании таких методов ТЦО, как метод цены последующей реализации и сопоставимых рыночных цен. На первом же настаивала Компания, тем не менее, по мнению суда, его применение является некорректным по причине отсутствия информации о том, кто в последствии станет конечным покупателем нефти после реализации Покупателю. По причине отсутствия на рынке сопоставимых сделок Покупателя, в рамках которых осуществлялась продажа идентичного товара, а также публичной информации, налоговыми органами было принято решение применять информацию, полученную от S&P Global Platts. В качестве противовеса Компания заявила об осведомленности ФНС о сделках, проводимых другими малыми нефтяными организациями с Покупателем, которые были произведены на аналогичных условиях. Тем не менее протест был отклонен в силу того, что организациями не раскрываются обстоятельства подобных сделок. Следовательно, ФНС не имели права произвести сравнения цен по сделкам, подлежащих контролю, с ценами иных экономических субъектов. Компания также призвала АС взять во внимание риски, которые влияют на трансфертную цену нефти: истощаемость нефтяных запасов на месторождении и проведении в год сделки плановой реконструкции основных средств, что сыграло немаловажную роль при определении цены. Суд признал эти факты несостоятельным в соответствии с данными Министерства природных ресурсов и экологии РФ, а также отверг использование котировок S&P Global Platts в качестве ориентира в рассматриваемой сделки.

Рассматриваемое судебное дело стало предметом интереса не только потому, что оно являлось первооткрывателем по делам ТЦО, но и из-за факта отказа налогоплательщика оспаривать решение АС и уплаты начисленных налогов и штрафных процентов. Более того, спор был рассмотрен коллегиальным составом, что является крайней мерой при рассмотрении дел, связанных с налоговыми. Также, нетипичным оказалось то, что спор был открыт по отношению к небольшой компании, когда прежде всего нововведения были созданы для контроля более крупных организаций.

Несмотря на то, что Компания проиграла суд, стоит выделить определённые положительные аспекты данного дела:

* во внимание суда было принято, что разделом V.1 НК РФ не устанавливаются обязанности доказывать получение организацией, в отношении которой производится проверка, необоснованной налоговой выгоды
* судом не был принят довод об отсутствии резона занижения цены Компанией-продавцом, так как доказательство получения налоговой выгоды не выступает в качестве обязательного элемента при ценовом контроле в контролируемых сделок

Вторым, но не менее значимым прецедентом по вопросам ТЦО, стало дело «Уралкалия» (№ А40-29025/17-75-227), где идет речь о недоуплате налога в размере 980 млн рублей, последнее решение по которому было вынесено 10 октября 2017 года.

После предоставления уведомления ПАО «Уралкалий» (далее – Продавец) о контролируемых сделках за 2012 год ФНС РФ было вынесено решение о проведении проверки по ТЦО в отношении контролируемых сделок по реализации хлористого калия в адрес взаимозависимой швейцарской компании URALKALI TRADING SA (далее «UT SA»),. Представителями ФНС РФ было отмечено, что «Уралкалий» и UT SA являются взаимозависимыми, так как UT SA через люксембургскую структуру принадлежит «Уралкалию». Данными системы "СПАРК-Интерфакс" подтверждается, что ОАО «Уралкалий» полностью владеет люксембургской компанией Uralkali Capital s.a.r.l.

При определении трансфертной цены Продавцом был использован метод сопоставимой рентабельности. Согласно положениям Раздела V.1 НК РФ рассматриваемой метод является наиболее приоритетным за исключением тех случаев, когда осуществляется перепродажа (без последующей переработки) товара в адрес не взаимозависимых лиц, которые были приобретены в рамках по контролируемой сделки, где наибольший приоритет имеет метод цены последующей реализации.

Методы сопоставимой рентабельности и затратный метод не имеют прямого приоритета, тем не менее, раздел V.1 указывает, что метод сопоставимой рентабельности может быть применим в ситуациях, когда метод цены последующей реализации и затратный метод не могут быть однозначно использованы для определения рыночной цены. Использованный Продавцом метод является наименее приоритетным среди всех остальных в контексте рассматриваемой сделки.

П. 5 ст. 105.17 НК РФ гласит, что «налоговый орган не может использовать другой метод пока не докажет, что метод, примененный налогоплательщиком, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми». Из этого следует, что порядок применения методов ТЦО будет выглядеть следующим образом:

1. метод сопоставимой рентабельности
2. метод цены последующей реализации
3. метод сопоставимых рыночных цен
4. затратный метод
5. метод распределения прибыли

Продавцом был выбран метод сопоставимой рентабельности, расчеты которого были основаны на финансовых отчетах зарубежного трейдера UT SA, чья рентабельности продаж за год составила 1,81%. С целью определения рыночного уровня рентабельности было использовано исследование международной компанией PWC, специализирующейся на профессиональном консалтинге и аудите, которое показало значение 1.83-5.59% по мировым сопоставимым трейдерам.

Представители ФНС РФ заявляют, что компания UT SA осуществляет перепродажу купленного калия взаимозависимым лицам, что является препятствием для применения метода сравнительных цен при рассмотрение финансовых результатов UT SA. Изначально позиция суда была такова: доля продукции UT SA, которая реализуется в пользу взаимозависимых лиц не превосходит показатель в 10%, то есть вклад был незначительным и не оказывал значительного влияния на конечные показатели рентабельности UT SA. Более того, при исключении рассматриваемой доли перепродажи из расчета рентабельности UT SA, конечный показатель колеблется в пределах рыночного интервала.

При первом рассмотрении дела АС с помощью PWC было отобрано 12 сопоставимых с UT SA иностранных компаний-дистрибьюторов удобрений с целью определения рыночного уровня рентабельности за 2009-2011 отчетные годы. Рентабельность UT SA составила 1,81%, в то время как интервал рыночной рентабельности составил 1,83-5,59%). Рентабельность продаж компаний Uralkali Trading SA и ЗАО «Белорусская калийная компания» за 2012 год попадали в указанный интервал, следовательно, «Уралкалием» верно были определены трансфертные цены, так как они соответствовали рыночному уровню. По мнению АС, использование метода сопоставимой рентабельности также являлось обоснованным.

Тем не менее апелляцией было приятно иное решение. Представители ФНС посчитали, что при исчислении налога на прибыль за 2012 год Продавцом должен был быть применен метод сопоставимых рыночных цен в силу общедоступности информации о сопоставимых рыночных ценах, которой располагала информационно-ценовое агентство «Аргус Медиа». На это основе представителями ФНС было принято решение о доначислении налогов.

Судом первой инстанции было заявлено, что при рассмотрении рынка калийных удобрений отсутствует исчерпывающая информация о подобных сделках, а также отсутствуют сделки, которые были совершены самим "Уралкалием" с компанией, которая не является взаимозависимой лицом, но, по мнению апелляции, эти выводы не соответствуют обстоятельствам дела.

Судом апелляционной инстанции также было заключено, что метод расчета котировок «Аргус Медиа» дало возможность ФНС применить котировку на рассматриваемый товар в качестве сопоставимой сделки. Мировые информационно-ценовые агентства, такие, как «Аргус Медиа», для расчета котировок хлоркалия делят его на стандартный и гранулированный, то есть для определения диапазона рыночных цен на калий производится группировка по данному признаку. «Аргус Медиа» публикует ценовые котировки для товара, соответствующего по качественным характеристикам товару из анализируемых сделок. Арбитражный суд посчитал, что коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки «Аргус Медиа», соответствуют коммерческим и финансовым условиям контролируемых сделок.

Выводы, принятые судом первой инстанции об отсутствии сравнения условий сделок ЗАО "Белорусская калийная компания" со сделками «Уралкалия», а также о наличии необходимости в проведении соответствующих корректировок представляются необоснованными, по мнению апелляции.

Апелляцией был также отклонен довод «Уралкалия» о том, что у каждой выделенной номенклатуры существует ряд особенных характеристик, что оказывает существенное влияние на цену. "На цену между налогоплательщиком и Uralkali Trading SA в значительной степени мог оказывать влияние характер ценообразования при последующей реализации товара трейдером. При этом налоговым органом в качестве сопоставимых сделок по отношению к проверяемым контролируемым сделкам были приняты максимально низкие котировки информационно-ценового агентства (минимальные котировки по контрактным ценам), что соответствует нормам НК РФ", - пояснил суд, 10 октября, приняв при этом решение в пользу ФНС.

Несмотря на то, что изначально АС принял решение в пользу налогоплательщика, а затем отменил его, удовлетворив требования ФНС, последние новости от 6 марта 2018 года говорят от том, что Арбитражный суд Московского округа отменил все судебные акты и отправил на новое рассмотрение заявление ПАО «Уралкалий» о признании недействительным решения ФНС РФ о доначислении компании около 980 миллионов рублей. И дело вновь направлено на новое рассмотрение в столичный арбитраж.

Говоря о проблемах, которые можно выделить на основе анализа дела «Уралкалия», прежде всего стоит сказать о некомпетентности органов судебной власти, а также неточностей существующих норм налогового кодекса. Выводы, которые были сделаны апелляционном судом, в большинстве своем базируются не на глубоком изучении порядка применения правил трансфертного ценообразования, а скорее на эмпирическом уровне. Вместо того, чтобы произвести расчет методом сопоставимых цен, была взята информация о котировках агентства, которая не может быть использована в контексте данной сделки в условиях специфики работы «Аргус Медиа». 9-й АС также не взял во внимание факт того, что в рамках налогового контроля приоритетным является тот метод, который непосредственно выбрал налогоплательщик. Также произошло смягчение критериев признания сделок сопоставимыми с целью применения метода сопоставимых цен.

С целью снижения возникающих рисков, компаниям стоит критически пересмотреть позицию относительно выбранного метода ТЦО и по возможности применять метод сопоставимых цен, так как именно он является наиболее приоритетным для инспекторов ФНС в силу его просты. Выбирая другой способ расчет трансфертной цены, необходимо с особой ответственностью подходить к обоснованию отказа использования метода сопоставимых рыночных цен.

Таким образом, основываясь на результатах анализа рассматриваемых дел, которое стали первыми в своем роде, можно дать следующие рекомендации налогоплательщикам, планирующим совершать контролируемые сделки:

* своевременно подготавливать документацию по трансфертному ценообразованию, прежде всего обращая внимание на наиболее существенные контролируемые сделки, а также указывать метод, который был использован для определения трансфертной цены, в уведомлениях о контролируемых сделках;
* при осуществлении сделок с лицами, в отношении которых компания не является взаимозависимой, стоит детально разрабатывать обоснование, в соответствии с которым подтверждается отсутствие взаимозависимости при осуществлении подобных сделок;
* применять метод сопоставимых рыночных цен (если это представляется возможным) при подготовке документации по трансфертному ценообразованию
* разрабатывать аргументы, обосновывающие резонность используемого периода для расчета рыночного интервала цен (прежде всего данная рекомендация имеет значимость в контексте сделок с сырьевыми товарами);
* получать заключения от независимых лиц (таких как ценовые агентства и другие) на предмет корректности использования рыночных индикаторов по сделкам для правильности расчетов рыночного интервала цен;
* анализировать возможность и необходимость в проведении корректировок по отношению к ценовым индикаторам и разрабатывать аргументы в пользу наличия или отсутствия такой необходимости.

Подводя итоги вышесказанному, стоит заметить, статистика судебной практики по делам ТЦО показывает, что попытки налогоплательщиков оспорить принятые нормы по вопросам ТЦО предпринимаются крайне редко, так как в большинстве случаях они приводят к проигрышу судебных дел. Тем не менее, на основе рассмотренных судебных дел, можно говорить о некомпетентности, недостаточной внимательности по отношению к исследуемым сделкам при выстраивании доказательной базы АС, несмотря на полномочия субъектов РФ. Вероятнее всего, это можно связать с неопытностью налоговых органов в делах ТЦО, а также со сложностью и относительной новизной трансфертных цен как объекта пристального контроля.

По мнению Пашкуса В.Ю. «Повсеместная практика трансфертного ценообразования в России – это пока еще фантастика. Современное состояние трансфертной системы и тот подчас беспредел, царящий в установлении цен, наносит инвестиционному климату России несравнимый ни с чем, кроме политической нестабильности, урон. Решение же этой проблемы может существенно поднять российский приоритет на мировом рынке»[[4]](#footnote-4). Тем не менее, стоит предположить, что в перспективе в процессе наработки судебной практики, применение новых правил ТЦО будет более доступным и понятным как для налогоплательщиков, так и для сотрудников ИФНС.

# **Заключение**

В условиях современной экономической ситуации трансфертное ценообразование выступает в качестве одного из возможных механизмов внутрифирменного управления, что обосновывается ростом числа крупных организаций, которые по своей сущности предстают в виде отдельных независимых бизнес-единиц, имеющих между собой определенные экономические отношения. В процессе обмена товарами и услугами возникает понятие трансфертной цены, которая назначается для подобных внутрифирменных сделок.

Используя трансфертные цены, организации предоставляется возможность не только распределять имеющиеся ресурсы, производить координацию действий и повышать автономность подразделений, но и перенаправлять полученные финансовые результаты в пользу привилегированных в области налогообложения юрисдикций, что позволяет уклониться от уплаты установленных налогов. Одновременно с этим трансфертные цены могут выступать в качестве эффективного механизма стимулирования управленцев, а также показателем, на основе которого можно выявить слабые и сильные стороны экономических субъектов.

В целях регулирования трансфертного ценообразования во в большинстве стран, в которых данный вопрос является актуальным, основывается на базе международных стандартов, закрепленных в документе ОЭСР (Рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию). Невзирая на некоторые различия между предписанными руководящими принципами, в целом, можно сказать, что именно Рекомендации ОЭСР были взяты в качестве основы для построения мировой политики регулирования трансфертных цен. Различными странами принимаются рекомендации с учетом специфики их экономического уклада.

Введение принципов регулирования трансфертного ценообразования представляется выгодным как для организаций, так и для налоговых юрисдикций: компании избегают риска двойного налогообложения, а также многочисленных проверок со стороны налоговых органов, а налоговые органы минимизируют спорные ситуации относительно распределения прибыли и обложения ее налогом, несут меньшие убытки от недоимок.

С 1 января 2012 года в РФ вступил в силу новые законодательные нормы по вопросам регулирования сделок, производимых с взаимозависимыми лицами. На сегодняшний день в РФ действует новое законодательство по вопросам трансфертного ценообразование, которое максимально приближенно к международным стандартам. Тем не менее, несмотря на то, что введение нормы являются серьезным шагом на пути модернизации существующих правил контроля трансфертных цен, существуют многочисленные упущения, которые зачастую затрудняют практическое применение федеральных законов. До сих пор не существует специфических налоговых органов, в рамках компетенций которых было исключительно регулирование трансфертного ценообразования, а также порядок проведения проверок по контролируемым сделок и решение спорных вопросов.

Говоря о методах расчета трансфертной цены, то в рамках НК РФ допускается использование пяти методов ТЦО, выбор которого зависит от обстоятельств конкретной сделки: метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли, каждый из которых обладает как достоинствами, так и недостатками.

Применение каждого из перечисленных методов преимущественно зависит от внутренней политики организации, ее стратегии, характеристики производимого продукта или оказываемой услуги. Также существенное влияния оказывают внешние факторы, наиболее значимым из которых является действующее законодательство по трансфертному ценообразованию.

Международная практика показывает, что наиболее приоритетным является метод, при котором трансфертная цена устанавливается на уровне рыночной. При этом две взаимозависимые стороны рассматриваются как независимые, а процесс обмена между ними должен происходить на основе рыночных принципов, то есть «на расстоянии вытянутой руки», что детально описывается в Рекомендациях ОЭСР. Тем не менее применение принципа «вытянутой руки» зачастую является крайне сложным в силу возникающих трудностей относительно поиска аналога произведенного продукта на рынке с одновременным выполнением условий «сопоставимости» сделки.

В условиях НК РФ, наиболее востребованным становятся метод сопоставимых рыночных цен, а также затратный метод, так как именно они обладают такими качествами как простота и ясность расчетов.

Обращая внимания на недостатки перечисленных ТЦО, стоит отметить, что основными проблемами является отсутствие исчерпывающих определений, а также неоднозначность их трактовок, фигурирующих в методах расчета трансфертных цен.

В рамках НК РФ имеет смысл корректировка существующих норм, более детальное разъяснение терминологии, что поможет избежать недопониманий со стороны налогоплательщиков.

В целом, стоит заметить, что нововведения, вступившие в силу 1 января 2012 года, носят положительный характер как для государства, так и для налогоплательщиков. Об этом свидетельствуют статистические данные за 2011-2016 отчетные годы.

Существенно повысилось количество поданных уведомлений, размер налогооблагаемой базы, а также размер налоговых отчислений, которые пополнили государственный бюджет. Все это свидетельствует об успешности внедрения норм, а также дает право предполагать, что с каждым годом, совершенствуя нормы ТЦО, система контроля трансфертных цен станет не только угнетающим фактором для российских компаний, но и основанием для создания информационных баз, ведения более простой и прозрачной документации в отечественных компаниях, что поможет существенно повысить уровень внутрифирменного управления, наиболее эффективно распределять ресурсы

Анализируя положение судебной практики по вопросам ТЦО, можно констатировать факт, что дела компаний «Дульсима» и «Уралкалий» являются наиболее значимыми на сегодняшний день, так как именно они показывают на собственном примере, каким образом необходимо организовывать трансфертные сделки, чтобы в последствии избежать расхождений с существующими нормами. Несмотря на то, что на данный момент органы судебной власти не способны должным образом выстраивать доказательную базу в делах по ТЦО, компании могут принимать превентивные меры при совершении контролируемых сделок:

* стараться применять метод сопоставимых рыночных цен, так как именно он является наименее рискованным
* выстраивать научно обоснованную доказательную базу относительно невозможности применения приоритетного метода
* выбирать для анализа и расчетов только те организации, которые гарантированно не являются взаимозависимыми с налогоплательщиком
* своевременно подготавливать документацию

Подводя итог, необходимо отметить, что подход к регулированию трансфертных цен необходимо формировать с учетом мирового опыта. Практическое применение комплекса существующих законодательных мер не позволяет в полном объеме контролировать уклонение от налогообложения с помощью манипулирования трансфертными ценами. Тем самым подход налоговых органов носит противоречивый характер. В настоящее время Правительство Российской Федерации и других стран, а также ОЭСР разрабатывают новые законодательные нормы, а также уточняют существующие, которые помогут более эффективно осуществлять налоговый контроль, не нарушая при этом экономическую функцию трансфертного ценообразования. Возможным решением отмеченных выше проблем может быть единый метода налогообложения, к разработке которого в ближайшее время, скорее всего, будут вынуждены подойти налоговые органы ведущих экономик мира.

# **Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. — М.: Проспект, КноРус, 2017. — 832 с.
2. Федеральный закон от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» / [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.rg.ru/2011/07/22/pivo-dok.html (дата обращения: 08.12.2017).
3. Федеральный закон Российской Федерации от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
4. Федеральный закон Российской Федерации от 26 июля 2006 г. №135-ФЗ «О защите конкуренции».
5. Федеральный закон Российской Федерации №311-ФЗ от 27 ноября 2010 г. «О таможенном регулировании».
6. Федеральный закон Российской Федерации №7-ФЗ от 12 июля 1996 г. «О некоммерческих организациях».
7. Федеральный закон Российской Федерации №14-ФЗ от 8 февраля 1998 г. «Об обществах с ограниченной ответственностью».
8. Федеральный закон Российской Федерации №165-ФЗ от 8 декабря 2003 г. «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров».
9. Федеральный закон Российской Федерации от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».
10. Федеральный закон Российской Федерации от 20 декабря 1992 г. № 2383-1 «О товарных биржах и биржевой торговли».
11. Федеральный закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. №5003-1 «О таможенном тарифе».
12. Указ Президента Российской Федерации от 18 августа 1996 года №1209 «О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок».
13. Постановление от 12 октября 2017 г. по делу № А40-78401/2017
14. Письмо ФНС РФ от 14.07. 2013№ОА-4-13/85@.
15. Письмо ФНС РФ от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@.
16. Письмо ФНС РФ от 10.04.2013 № ОА-4-12/6612@.
17. Баев С.А. Правовое регулирование трансфертного ценообразования: мировой опыт и российская практика // Законодательство. – 2005. – № 9. – С. 39 –50.
18. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. // Словарь - М.: Книжный мир, 2017. - 895 с.
19. Брызгалин А.В., Зарипов В.М. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации: Часть первая. Раздел V. Налоговая отчетность и налоговый контроль: Глава 14. Налоговый контроль (ст. 82 - 98) // Хозяйство и право. – 1999. - № 7. – С. 3 – 21.
20. Брызгалин А.В. Тематический выпуск: Контроль за трансфертными ценами (под ред. Брызгалина А.В.) / Налоги и финансовое право. – 2012. – № 5 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.03.2018)
21. Е. Ветер, А.Джонсон Закон о трансфертном ценообразовании: краткий обзор//Налоговый вестник. 2017. № 9, с. 34-37.
22. Голишевский В.И., Кизимов А.С. Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования // Финансы. 2017. № 7. С. 45-49.
23. В.И. Голишевский Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования//Финансы. 2014. № 7. С. 23-28.
24. Грундел Л.П. Эффективное противодействие использованию трансфертных цен в целях уклонения от налогообложения / Сб. науч. статей: Теневая экономика России: причины, инструменты борьбы с ее проявлениями. 2014
25. Грундел Л.П. Анализ практики осуществления налогового контроля применения трансфертного ценообразования в России // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 11. – С. 106 – 111.
26. Донская В.Ю. Трансфертные цены: достоинства и недостатки способов расчета // Математические модели и информационные технологии в менеджменте. Вып. 1. — СПб.: СПбГУ, 2001. — С. 148–157.
27. Зарипов В.М. «Блеск и нищета» симметричной корректировки // Налоговед. – 2012. – № 3(99). – С. 45 – 49.
28. Зарипов В.М. Понятие «экономическое основание налога». Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам VII Международной научно- практической конференции. – М.: Статут, 2014. – С. 105 – 120.
29. Касьянов А. В. «Постатейные комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерацией» [Электронный ресурс] // URL: <http://eastfront.narod.ru/memo/latchford.htm>
30. Контроль за трансфертным ценообразованием фактор конкурентоспособности налоговой системы государства/Кизимов A.C., [и др.]. М.: Вершина 2012, 272 с
31. Князев В.В. Законодательные аспекты трансфертного ценообразования как экономического рычага внутрифирменного налогового планирования ТНК
32. Ковалев, В.В. Финансы организаций (предприятий): Учебник / В.В. Ковалев, В.В. Ковалев.- М.: Проспект 2013. – 352 с.
33. Ковалев, В.В. Финансы организаций (предприятий): Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям, специальности «Финансы и кредит» / Н.В. Клочина, Г.Б. Поляк, Л.М. Бурмистрова. - М.: ЮНТИ-ДАНА,лнот
34. Лермонтов Ю.М., Контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения: перспективы совершенствования. //Бухгалтерский вестник ,2008, № 6(156),С.39-44
35. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации //Налоговое планирование. 2017. №4: URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=home.
36. Л.П.Грундел, Н.И.Малис Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России: Уч./Л.П.Грундел-М.:Магистр, НИЦ ИНФР / Н.И.Малис Л.П.Грундел. - Москва: ИЛ, 2016. - 377 c.
37. Мамбеталиева А.Н. Трансфертные цены в странах ЕврАзЭС // Налоговый вестник. — 2010. — ¹ 6. — С. 18–25
38. Мягких М.А., Условия применения трансфертных цен. //Управленческий учет ,2008, №11,С.27-36
39. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран СПб. : Азбука- классика, 2007 – 233 с.
40. Никонов А.А. Риски использования правил ОЭСР при определении цены внутригрупповых услуг // Налоговед. 2014. N 4.
41. Ногина О.А. Проблемы применения расчетного метода налоговыми органами при доначислении налога в случае установления необоснованности налоговой выгоды. Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. – 2009. – № 8. С. 27 – 35.
42. Пашкус В.Ю. Теория трансфертного ценообразования в современной организации: понятия, модели, проблемы / В.Ю. Пашкус. - [Электронный ресурс]: https://www.ippnou.ru/print/000761/
43. Плетнева Г. Налоговый контроль трансфертного ценообразования требует ясности// ЭЖ-Юрист. – 2014. – № 15 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.01.2018)
44. Плещинский A.C. Динамическая эффективность механизма трансфертных цен // Экономика и математические методы. — 2001. №4. — С. 12-32.
45. Саркисьян Г.И. Применение НК РФ и документов ОЭСР к налогообложению внутригрупповых услуг и соглашениям о распределении расходов // Налоговед. 2014. N 4.
46. Ситникова Е. Контролируемые сделки: что нужно учесть налогоплательщику // Бухгалтерия и банки, 2014, №12, с. 12-23.
47. Тимоничев Г.Н. Что такое сопоставимая организация и как ее найти? // Налоговед. 2014. N 3
48. Тютюрюков Н.Н., Тютюрюков В.Н. Казахстан - налоговая лаборатория ЕврАзЭС // Налоги и налогообложение. 2010. N 1.
49. Тютюрюков Н.Н., Тютюрюков В.Н., Тернопольская Г.Б. Налоговая политика в странах ЕЭП. Программы и проекты // Финансы. 2013. N 8.
50. Хаванова И.А. К дискуссии о правовой природе Официального комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2016. – № 5. – С. 43 – 46 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.12.2017).
51. Цветков И. В. Правовые позиции Конституционного суда РФ о налоговом контроле цен // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г., Москва. – М., 2016. – С. 144 –148.
52. Щелкин С, Вальковская Н. Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса 78 РФ в части контроля уровня цен [Электронный ресурс] // URL: http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ S\_TP\_r.pdf.
53. Юзвак М.В. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках, В.Г. Акимова. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках [Электронный ресурс] // Сайт Журнала «Налоговед». Режим обращения: http://nalogoved.ru/art/1643 (дата обращения: 18.01.2018)
54. Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines. Transfer Pricing Database. International Organizations. OECD // <http://www.oecd.org/home/0,2987,en264920118511111,00.html>.
55. Avi-Yonah R.S., Clausing K.A., Durst M.C. Allocating business profits for tax purposes: A proposal to adopt a formulary profit split. – 2009. – 58 p. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1773&context=articles (дата обращения 15.02.2018)
56. Bailey A. W. Boe, Goal and Resource Transfers in the Multigoal Organization //The accounting Review. July, 1976. - P. 540-563.
57. Borkowski S.C. Environmental and organizational factors affecting transfer pricing: A Survey // JMAR. 1990. - Vol. 2. - P. 60-97.
58. Broeker T. International transfer pricing in business, economics and teaching. Inaugural lecture held at the position of professor in quantative economics at the University of Maastricht on Friday 21 November, 1997 // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden. – 2010. – P. 44 – 62.
59. Clausing K.A., Avi-Yonah R.S. Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. – 2007. – 29 p. [Электронный ресурс] // Сайт The Bookings Institution. Режим обращения: https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing\_aviyonah.pdf (дата обращения: 29.02.2018).
60. Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states. – P. 153–172. [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: http://mnccenter.org/sites/default/files/publication\_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness)-2015.pdf (дата обращения: 10.02.2018)
61. Kroppen H.K., Dawid R., Schmidtke R. Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm’s Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective. P. 267 – 293. // Wolfgang Schon, Kai A. Konrad (Editors). Fundamentals of International transfer Pricing in Law and Economics. Munich: Springer-Verlag Berlin Heidelberg. – 2012.
62. Lantz B. The double marginalization problem of transfer pricing: Theory and experiment // European Journal of Operational Research. 2009. - Vol. 196. - P. 434-439.
63. Sheppard L.A. Is transfer pricing worth salvaging? Tax Notes, 30.07.2012. – P. 467 – 476. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: http://www.taxjustice.ch/cms/upload/pdf/Sheppard\_1208\_Transfer\_Pricing.pdf (дата обращения: 29.09.2016)
64. OECD Standard for automatic exchange of financial account information (13 February 2014)
65. URL: http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/
66. URL:https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\_tpg-2017-en#page1

# **Приложения**

Приложение 1

Цены единицы реализованной продукции в 6 сопоставимых сделках, тыс. руб.

|  |  |
| --- | --- |
| Номер сделки | Цена единицы реализованной продукции, тыс. руб. |
| 1 | 10 |
| 2 | 10,4 |
| 3 | 11,8 |
| 4 | 12,8 |
| 5 | 13,2 |
| 6 | 13,8 |

Цены единицы реализованной продукции в 8 сопоставимых сделках, тыс. руб.

|  |  |
| --- | --- |
| Номер сделки | Цена единицы реализованной продукции, тыс. руб. |
| 1 | 10,0 |
| 2 | 10,1 |
| 3 | 10,4 |
| 4 | 10,7 |
| 5 | 11,1 |
| 6 | 11,5 |
| 7 | 11,6 |
| 8 | 11,8 |

Приложение 2

Данные для расчета валовой рентабельности по сопоставимым сделкам

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер сделки | Количество товаров, ед. | Покупная цена единицы товара, тыс. руб. | Себестоимость товара, тыс. руб. | Продажная цена единицы товара, тыс. руб. | Выручка перепродавца, тыс. руб. | Валовая прибыль перепродавца, тыс. руб. | Валовая рентабельность перепродавца, % |
| 1 | 3200 | 150 | 120000 | 300 | 244212 | 124212 | 21,4 |
| 2 | 4800 | 180 | 252000 | 300 | 488430 | 200430 | 21,4 |
| 3 | 3000 | 210 | 210000 | 300 | 305268 | 95268 | 31,2 |
| 4 | 1800 | 240 | 144000 | 330 | 183162 | 39162 | 41,0 |
| 5 | 300 | 240 | 24000 | 336 | 30528 | 6528 | 50,9 |

Приложение 3

Данные для расчета рентабельности затрат

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер сделки | Выручка по сделке, тыс. руб. | Затраты по сделке, тыс. руб. | Валовая прибыль по сделке, тыс. руб. | Рентабельность затрат, % |
| 1 | 12800 | 12000 | 1800 | 15,0 |
| 2 | 40120 | 34000 | 6120 | 18,0 |
| 3 | 20000 | 16000 | 4000 | 25,0 |
| 4 | 14000 | 8000 | 6000 | 75,0 |

Приложение 4

Данные для расчета рентабельности затрат и интервала рентабельности

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Рассматриваемый показатель, тыс. руб. | Анализируемая организация | Компания А | Компания В | Компания С | Компания D |
| Выручка | 210 | 500 | 300 | 800 | 250 |
| в том числе аренда | 90,3 | 400 | 180 | 500 | 250 |
| Себестоимость продаж | 100 | 310 | 100 | 650 | 240 |
| в том числе аренда | 75 | 230 | 90 | 350 | 240 |
| Валовая прибыль | 110 | 190 | 200 | 150 | 10 |
| в том числе аренда | 15,3 | 170 | 90 | 150 | 10 |
| Коммерческие расходы | 20 | 5 | - | 40 | - |
| Управленческие расходы | 30 | 180 | 80 | 150 | - |
| в том числе аренда | 12,9 | 144 | 48 | 93,75 | - |
| Прибыль (убыток) от продаж | 60 | 5 | 120 | -40 | 10 |
| в том числе аренда | 2,4 | 26 | 42 | 56,25 | 10 |
| Рентабельность затрат, % | 2,73 | 6,95 | 30,43 | 12,68 | 4,17 |

1. Цит. по: «Руководящие принципы трансфертного ценообразования ОЭСР для многонациональных предприятий и налоговых администраций 2017». - [Электронный ресурс]: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\_tpg-2017-en#page1 (Дата обращения 15.04.2018). [↑](#footnote-ref-1)
2. Цит. по: Алтухова Е.В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски – М.: Дело, 2009. – С. 82. [↑](#footnote-ref-2)
3. Smullen, J. Transfer Pricing for Financial Institutions / J. Smullen. Woodhead Publishing. – 2011. – C.34. [↑](#footnote-ref-3)
4. Пашкус В.Ю. Теория трансфертного ценообразования в современной организации: понятия, модели, проблемы / В.Ю. Пашкус. - [Электронный ресурс]: https://www.ippnou.ru/print/000761/ (Дата обращения 15.04.2018). [↑](#footnote-ref-4)