

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Шаталова С.С., Захаренкова Е.В.

**Анализ первого опыта применения правил
трансфертного ценообразования в 2012-2013 гг.**

Москва 2015

Аннотация. В работе представлен анализ предварительных результатов внедрения налогообложения при трансфертном ценообразовании, а также рекомендации по совершенствованию законодательства и административной практики в данной сфере. Результаты работы базируются на глубоком исследовании как практической, так и теоретической составляющей.

The report presents the analysis of the preliminary results of the new transfer pricing law introduction in Russia as well as the recommendations on the improvement of the relevant legislation and administrative practice. The results of the work are based on the thorough analysis of the transfer pricing theory and practice in Russia and worldwide.

Шаталова Светлана Сергеевна, заведующая лабораторией исследований налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС

Захаренкова Елена Владимировна, научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2014 год.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
ГЛАВА 1 ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: СУЩНОСТЬ И ПРИНЦИПЫ.....	7
1.1 Понятие «трансфертное ценообразование» и предпосылки использования компаниями трансфертных цен.....	7
1.2 Цели и задачи применения компаниями трансфертных цен	8
1.3 Необходимость регулирования вопросов трансфертного ценообразования	9
1.4 Международное регулирование налогообложения при трансфертном ценообразовании.....	10
1.5 Борьба с уклонением от налогообложения в мире и в России	11
ГЛАВА 2 МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРИНЦИПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ	14
2.1 Принцип «вытянутой руки» и взаимозависимость сторон сделки	14
2.2 Сопоставимость контролируемых и неконтролируемых сделок	14
2.3 Методы определения рыночных цен.....	18
2.4 Особенности анализа сделок с участием нематериальных активов	23
2.5 Налоговый контроль в сфере соглашений о распределении затрат (cost sharing)	25
2.6 Процедуры, направленные на поддержание международного режима контроля трансфертных цен	26
2.7 Соглашения о ценообразовании	27
ГЛАВА 3 ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ	31
3.1 Сравнительный анализ опыта применения отдельных механизмов регулирования трансфертных цен в странах – членах ОЭСР и в странах, не входящих в состав ОЭСР	31
3.1.1 Принцип вытянутой руки	31
3.1.2 Бремя доказывания	31
3.1.3 Методы определения рыночных цен и их приоритетность	32
3.1.4 Соглашения о ценообразовании.....	33
3.2 Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в Великобритании, США, Германии и Франции	33
ГЛАВА 4 РАЗВИТИЕ ПРАВИЛ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ	40
4.1 Исторические предпосылки внедрения новых правил налогового регулирования трансфертного ценообразования в России	40

4.2. Нормативная основа контроля налогообложения трансфертного ценообразования в России	41
4.3. Ключевые изменения в налоговом законодательстве в сфере трансфертного ценообразования.....	43
4.3.1. Закрепление принципа «вытянутой руки»	43
4.3.2. Изменение положений о взаимозависимости	43
4.3.3 Закрепление порядка определения доли участия одного взаимозависимого лица в другом	44
4.3.4 Новые методы определения рыночных цен	44
4.3.5 Отмена допустимого колебания цен (20%)	45
4.3.6. Закрепление перечня источников информации о рыночных ценах.....	46
4.3.7 Установление перечня контролируемых сделок	47
4.3.8 Появление возможности проведения симметричных корректировок	48
4.3.9 Возможность заключения соглашения о ценообразовании	49
4.3.10 Появление нового вида налогового контроля.....	50
4.3.11 Установление новых составов налоговых правонарушений и ответственности за их совершение	51
4.4 Переходный период	52
4.5 Консолидированные группы налогоплательщиков и трансфертное ценообразование	52
4.6. Анализ практики применения новых правил трансфертного ценообразования в России	55
4.6.1. Влияние новых правил трансфертного ценообразования на бизнес	55
4.6.2. Организация функции трансфертного ценообразования в компаниях.....	56
4.6.3. Проблемы применения новых правил.....	58
4.6.4 Соглашения о ценообразовании.....	67
4.7. Рекомендации по развитию налогового регулирования трансфертных цен в России	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	81

ВВЕДЕНИЕ

С 1 января 2012 года в России вступил в силу 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» (далее – ФЗ №227), который дополнил часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) новым разделом V.1, регулирующим вопросы трансфертного ценообразования.

Впервые нормы, касающиеся рыночных цен, были введены в налоговое законодательство нашей страны еще в начале 1990-х годов. С принятием в 1998 году Налогового кодекса контроль над ними долгое время осуществлялся на основе норм статей 20 и 40 НК РФ. Однако практика применения данных норм выявила их невысокую эффективность. Лаконичность вышеуказанных статей повлекла за собой большое число судебных споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Решить вопросы налогообложения при трансфертном ценообразовании стало возможно благодаря принятию нового закона, опирающегося на мировой опыт борьбы с неправомерным применением трансфертных цен.

Основу нового раздела НК РФ составили рекомендации Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР), впервые изложенные в Руководстве 1995 года «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations) (далее – Руководство ОЭСР).

В соответствии с принятым ФЗ №227 основными принципиальными изменениями законодательства по сравнению с ранее действовавшими нормами стало расширение круга взаимозависимых лиц, изменение перечня контролируемых сделок, введение дополнительных методов трансфертного ценообразования, появление возможности заключения соглашений о ценообразовании.

Создание грамотной и отлаженной системы налогового контроля способствует не только противодействию неправомерного применения компаниями трансфертных цен, но и упрощению процесса взаимодействия налогоплательщиков и контролирующих органов, столь важного для обеих сторон.

Несмотря на огромный прогресс российского налогового законодательства в области трансфертного ценообразования по сравнению с нормами, применявшимися

до 2012 года, в настоящее время еще остаются нерешенные и недостаточно урегулированные вопросы. Поэтому целью данной работы является не только анализ правоприменительной практики в области регулирования трансфертного ценообразования, но и разработка рекомендаций по совершенствованию данной области налогового законодательства.

ГЛАВА 1 ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: СУЩНОСТЬ И ПРИНЦИПЫ

1.1 Понятие «трансфертное ценообразование» и предпосылки использования компаниями трансфертных цен

Трансфертное ценообразование представляет собой процесс манипулирования ценами в сделках, заключаемых между взаимозависимыми лицами, когда договорная цена предмета сделки отличается от рыночной цены, которая сложилась бы в аналогичной сделке между лицами, не зависимиыми друг от друга.

Принятое мировой практикой определение понятия «трансфертная цена» изложено в 11-м пункте Введения первого Руководства ОЭСР о трансфертном ценообразовании 1995 года. Согласно данному документу под трансфертной ценой понимают устанавливаемую между ассоциированными организациями цену, в соответствии с которой одна из организаций реализует товары, нематериальные активы и оказывает услуги другой организации.

Российский Налоговый кодекс не содержит понятия трансфертного ценообразования, но исходя из п. 1 ст. 105.3 НК РФ также можно сделать вывод о том, что российский законодатель под трансфертным ценообразованием понимает случаи, когда цены в сделках, заключаемых между взаимозависимыми лицами, не соответствуют уровню цен сделок, заключаемых между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Необходимость в применении механизма трансфертных цен появилась вследствие децентрализации управления, когда предприятия начали дробиться на структурные подразделения, отвечающие за выполнение конкретного функционального перечня.

Стремление ускорить процесс производства и желание увеличить оборот собственного капитала приводят к тому, что компании, ранее прибегавшие к услугам посредников, берут на себя часть дополнительных функций в длинном процессе, берущем начало в момент получения сырья и заканчивающимся его преобразованием в готовую продукцию с последующим доведением до потребителя.

В такой ситуации менеджмент крупных корпораций начинает вести поиск новых способов эффективного управления, способного сохранить единство

корпорации.¹ Им становится введение системы внутрифирменных расчетов по установленным «трансфертным» ценам, предназначенным для внутреннего управленческого учёта. Такие расчёты отражают тесную взаимосвязь всех функциональных центров компании.

1.2 Цели и задачи применения компаниями трансфертных цен

В отличие от ценообразования, осуществляемого между независимыми партнерами по бизнесу, при внутрифирменных расчетах существуют специфические задачи применения трансфертных цен, вытекающие из взаимозависимости сторон сделки. К их числу относятся:

- оптимизация налогообложения и таможенных платежей в масштабе всей интегрированной структуры;
- экспорт капитала (вывод капитала из страны);
- перемещение финансовых потоков между подразделениями компании, в том числе с целью последующей продажи конкретной структурной единицы и ее вывода из состава холдинга;
- снижение экономических и политических рисков за счет аккумуляции прибыли в регионах с более низким уровнем таких рисков;
- управленческие соображения;
- налоговая экономия, в т.ч. аккумуляция прибыли в низконалоговых юрисдикциях, в убыточных компаниях и др.

Одной из важнейших задач использования трансфертных цен, изначально применявшихся в целях управленческого учета, в настоящее время стала минимизация налогового бремени.

В налоговых интересах трансфертными ценами осуществляется аккумуляция налоговой базы в той из аффилированных компаний, которая находится в более благоприятном налоговом климате, нежели остальные компании. В соответствии с параграфом 11 Руководства ОЭСР к аффилированным компаниям относят компании, одна из которых одна прямо или косвенно участвует в капитале другой компании, а также в управлении ею и контроле над нею. Выбрать среди группы аффилированных лиц компанию, в которой будет аккумулироваться прибыль группы, можно, к примеру, если она имеет статус резидента оффшорной зоны (низконалоговой

¹ Васильева И.Г., Исторические аспекты развития системы трансфертного ценообразования в России и зарубежных странах// Аудит и финансовый анализ, №5, 2009

юрисдикции), имеет право применять пониженные налоговые ставки благодаря регистрации на территории, дающей такие льготы, право пользоваться налоговыми каникулами и иные налоговые льготы / преимущества.

В зависимости от территориальной принадлежности организаций можно отметить факт существования международного и национального манипулирования ценами. Международный вариант, являясь более распространенным, довольно часто делает основной своей целью минимизацию налоговых выплат благодаря различиям между налоговыми режимами различных государств, на территории которых компания (группа компаний) ведёт бизнес, а также наличие внутри мирового экономического пространства офшорных юрисдикций, которые устанавливают у себя низкие налоговые ставки, а также зачастую не обмениваются налоговой информацией с налоговыми органами других государств.

Трансфертное ценообразование в группах компаний, действующих внутри одной юрисдикции, также может быть результативным с точки зрения минимизации налоговых платежей в том случае, если одна из взаимозависимых сторон будет находиться в зоне льготного налогообложения, созданной внутри той же страны.

1.3 Необходимость регулирования вопросов трансфертного ценообразования

Налоговые поступления в большинстве стран в значительной степени зависят от налогообложения финансового результата деятельности компаний. Очевидно, что величина получаемой организациями прибыли напрямую влияет на величину налоговой базы. Прибыль же, в свою очередь, формируется как разница между доходами компании и объемом понесенных ею расходов. Ключевым фактором, определяющим размер доходов и расходов, являются цены, применяемые в той или иной сделке.

Принцип свободы договора, на котором основываются гражданские правоотношения, позволяет контрагентам на свое усмотрение определять условия заключаемых сделок. Исключением не является и возможность установления желаемых цен. Юридическая свобода ценообразования открывает большие возможности для перераспределения прибыли внутри взаимосвязанных организаций для достижения максимальной выгоды для группы организаций в целом. Поэтому, несмотря на значительное влияние рыночных факторов, контрагенты по сделке, преследуя свои интересы, в первую очередь для целей минимизации налогового бремени, зачастую устанавливают во взаиморасчетах цены, отличные от рыночных.

Таким образом, само по себе трансфертное ценообразование с юридической точки зрения абсолютно легально. Перекосы в экономике возникают тогда, когда доходы и расходы для целей налогообложения определяются исходя из трансфертных, а не рыночных цен. То есть когда фактическая эффективность деятельности компаний (прибыль, рентабельность и др.) определяется исходя из рыночных цен, а налоговые платежи – исходя из искусственно установленных (трансфертных) цен.

Расчёт налоговых обязательств исходя из трансфертных цен имеет серьёзные последствия: во-первых, снижение поступлений налогов в бюджет государства; во-вторых, вывод средств из страны и оседание их в других странах (прежде всего в низконалоговых юрисдикциях (офшорах)); в-третьих, нарушение справедливой конкуренции.

В последнем случае налогоплательщики, не прибегающие к минимизации налоговых платежей, оказываются в менее благоприятном финансовом положении, чем налогоплательщики, снижающие свои расходы на налоговые платежи путём законной или незаконной налоговой оптимизации (в том числе с использованием трансфертных цен).

Важно учитывать, что подобные перекосы в экономике могут спровоцировать переход других компаний, находящихся в менее выигрышном положении, в теневой сектор.

Из этого следует необходимость создания успешно функционирующей системы контроля в сфере налогообложения при трансфертном ценообразовании.

1.4 Международное регулирование налогообложения при трансфертном ценообразовании

Международные принципы регулирования вопросов, связанных с трансфертным ценообразованием, появились благодаря многолетней практике налогового администрирования различных государств.

Базовым документом, отражающим важнейшие принципы правового регулирования трансфертных цен в области международного налогообложения, стал Отчет Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) 1979 года «Трансфертное ценообразование и транснациональные предприятия», который после доработок предстал в 1995 году в виде Руководства ОЭСР, содержащего дополнения по результатам произошедших за годы изменений в области трансфертного ценообразования в целом и транснациональных корпораций в частности.

Принципы налогообложения трансфертного ценообразования, предложенные ОЭСР, являются основополагающим документом для налогоплательщиков и налоговых органов государств – членов ОЭСР, а также некоторых других. Государства, являющиеся членами ОЭСР, и многие государства, не входящие в состав данной международной организации, в своей законодательной и правоприменительной практике ориентируются на положения Руководства.

1.5 Борьба с уклонением от налогообложения в мире и в России

В последнее время борьба с выводом прибыли из-под налогообложения набирает обороты не только в рамках отдельных государств, но и в общемировом масштабе. Наиболее ярким примером такого международного взаимодействия можно считать совместную работу ОЭСР и G20, предварительные итоги которой отражены в Отчете «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS – base erosion and profit shifting).

Процессы глобализации бизнеса, рост значения интеллектуальной собственности и развитие цифровой экономики требуют пересмотра и весомых дополнений традиционных принципов налогового контроля.²

Базовый принцип контроля за налогообложением трансфертного ценообразования – принцип «вытянутой руки» (о нем будет сказано далее) – в последние годы уже не может эффективно применяться.

Отчет рабочей группы ОЭСР по BEPS, опубликованный 12 февраля 2013 года, среди областей, требующих наиболее пристального контроля, называет и трансфертное ценообразование (в частности, ту сфера его применения, которая связана с искусственным перемещением функций, рисков и активов, в том числе нематериальных).

В июне 2013 года рабочая группа ОЭСР по проекту BEPS представила перечень из 15 мероприятий, направленных на борьбу с уклонением от налогообложения. На сегодняшний день ОЭСР уже опубликованы отчеты по 7 из 15 запланированных шагов, при этом два из них относятся к сфере трансфертного ценообразования.

Первый из опубликованных документов по трансфертному ценообразованию уточняет определение термина «нематериальные активы», представляет

² <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/legislation/oecd-report-on-base-erosion-and-profit-shifting.jhtml>

руководящие указания в отношении сделок с нематериальными активами между взаимозависимыми сторонами и, по сути, является поправками к главам I, II и IV Руководства ОЭСР. Однако окончательная версия документа будет представлена только в 2015 году, что определено его взаимосвязью с остальными шагами программы BEPS³.

Второй из документов содержит новые стандарты документации по трансфертному ценообразованию и шаблоны отчетности по доходам, прибыли, уплаченным налогам и определенным мерам экономической активности в разрезе стран⁴. Представленные изменения главным образом направлены на формирование единой информационной среды, данные которой при необходимости будут доступны налоговым органам всех заинтересованных стран.⁵

Поскольку российские правила налогового регулирования трансфертного ценообразования ориентированы на принципы, сформулированные ОЭСР, и Россия является партнёром ОЭСР, то вероятно, что разрабатываемые ОЭСР предложения в рамках проекта BEPS со временем найдут отражение и в российском законодательстве.

Регулирование трансфертного ценообразования является одним из элементов деофшоризации экономики.

Государству невыгодно, когда бизнес использует офшоры, потому что часть прибыли, полученной от бизнеса в России, распределяется в пользу офшорных компаний, оседает в офшорах и, во-первых, не всегда реинвестируется в российскую экономику, а во-вторых, не облагается российскими налогами.

Использование схем ухода от налогов нарушает справедливость конкуренции, поэтому одной из основных целей деофшоризации, помимо фискальной, является создание равных конкурентных условий для разных категорий налогоплательщиков. Ещё одна цель мер по деофшоризации – получение полной информации о структуре бизнеса, включая фактических собственников и конечных бенефициаров (для российского бизнеса это преимущественно физические лица – резиденты России). Сейчас такая информация далеко не всегда доступна.

³ <http://www.oecd.org/tax/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles-9789264219212-en.htm>

⁴ <http://www.oecd.org/tax/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-9789264219236-en.htm>

⁵ Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014

Офшорные и подобные структуры широко используются бизнесом во всём мире. Причины могут быть разными: оптимизация налоговых обязательств; сокрытие информации о фактических собственниках бизнеса; обеспечение применения к сделкам иностранного (например, английского) законодательства и арбитража

Во всем мире под мерами деофшоризации чаще всего понимают меры, связанные с вопросами:

- налогообложения;
- принудительного раскрытия информации о структуре и деятельности бизнеса;
- достижения согласованности законодательства и действий налоговых и других органов разных стран.

Налоговые (и околоналоговые) меры по деофшоризации российской экономики включают в себя, прежде всего, следующие:

- 1) Введение правил контроля трансфертного ценообразования.
- 2) Налогообложение доходов контролируемых иностранных компаний
- 3) Установление бенефициарных собственников российских компаний.
- 4) Определение налогового резидентства организаций по месту управления.
- 5) Ограничение возможности применения льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения (limitation of benefits)
- 6) Правила о недостаточной капитализации.
- 7) Международный обмен налоговой информацией

Таким образом, внедрение и совершенствование правил контроля трансфертного ценообразования – один из краеугольных камней в создающейся системе борьбы с уклонением от налогообложения.

ГЛАВА 2 МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРИНЦИПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

2.1 Принцип «вытянутой руки» и взаимозависимость сторон сделки

В сфере налогообложения трансфертного ценообразования основополагающим принципом стал так называемый принцип «вытянутой руки», предусмотренный статьей 9 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал. Этот принцип гласит: если «условия сделки между двумя предприятиями в их финансово-хозяйственной деятельности отличаются от условий таких же сделок, которые могли быть совершены независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая могла быть получена одним из предприятий, но не была получена вследствие условий сделки, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, подвергнута налогообложению».⁶

В соответствии со статьей 9 Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал налогоплательщики признаются зависимыми, если:

- предприятие прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале другого предприятия того же или другого государства;
- между предприятиями установились коммерческие или финансовые условия, отличные от тех условий, что были бы установлены между независимыми предприятиями.

Взаимозависимые предприятия подвергаются проверке со стороны контролирующих органов на предмет справедливости установления цен (для целей налогообложения) в заключаемых сделках.

В этих целях налоговыми органами производится сравнение финансового результата анализируемой сделки, заключенной между взаимозависимыми лицами, с финансовыми результатами сделок, сторонами которых выступают лица, не являющиеся взаимозависимыми. При этом сравниваться могут только сопоставимые сделки.

2.2 Сопоставимость контролируемых и неконтролируемых сделок

Для того чтобы контролируемые и неконтролируемые сделки могли быть признаны сопоставимыми, необходимо, чтобы различия между их условиями были

⁶ Голишевский В.И., Кизимов А.С., Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования//Финансы №7, 2011

минимальны и не влияли кардинальным образом на установленные в данных сделках цены либо чтобы такие различия могли быть нивелированы путём проведения соответствующих корректировок

Руководство ОЭСР предоставляет подробную информацию о том, каким образом можно выявить сопоставимые сделки. Условия сопоставимых сделок должны совпадать по ряду критериев, а именно:

1) Характеристики товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки

Разница в характеристиках товаров, работ или услуг обычно, так или иначе, отражается на их цене в условиях свободного рынка.

Детальное рассмотрение предмета сделки дает возможность выявить конкретные признаки, позволяющие говорить о его сопоставимости с предметом неконтролируемых сделок либо прийти к выводу о том, что они несопоставимы, либо о том, что они сопоставимы при условии проведения соответствующих корректировок. Если предметом сделки являются материальные активы, то должны быть проанализированы их физические и качественные характеристики, доступность, объем производимых поставок и т.д. При реализации нематериальных активов внимание уделяется, в частности, форме передачи активов (например, лицензирование или продажа), виду актива (например, патент, товарный знак, ноу-хау), сроку и степени защиты прав на такие активы, ожидаемые выгоды от их использования. Если предметом сделки является оказание услуги, то в расчет следует взять сущность данной услуги, объем и длительность ее предоставления и прочие условия.

2) Характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки (функциональный анализ)

Функциональный анализ должен учитывать вид используемых активов (например, основные средства, нематериальные активы и т.д.) и такие их характеристики, как срок службы, рыночная стоимость, местонахождение, наличие подтверждённого права на активы и др.

Важно принимать во внимание не только разницу в числе функций, выполняемых сторонами сделки, но в первую очередь экономическую значимость

этих функций для сторон сделки с учетом частоты выполнения функций, их характера и стоимости.

Согласно Руководству ОЭСР выполнение компаний в определенном объеме тех или иных функций теоретически должно сопровождаться принятием конкретных рисков, а, следовательно, предполагать компенсацию за риск, выражающуюся в увеличении цены заключаемой сделки.

Распределение функций и рисков между сторонами сделки согласно договору может отличаться от фактического распределения. Для понимания фактического распределения функций и рисков стоит смотреть на поведение сторон.

3) Условия договоров, заключенных между сторонами сделки, влияющих на цены товаров (работ, услуг);

Проанализировав контрактные условия сделки, заключенной между организациями, можно прийти к выводу о распределении между сторонами рисков, ответственности и явной экономической выгоды. Если сотрудничество ведется между независимыми компаниями, то оно основано на принципе «расхождения интересов», который позволяет сторонам в процессе своей деятельности оставаться в рамках заключенного договора, что, безусловно, ведет к понижению рисков. Каждая из сторон следит за соблюдением договорных условий другой стороной, а условия контрактов могут не соблюдаться или меняться, только если это отвечает интересам обеих сторон. В отношении взаимозависимых организаций вышеуказанный принцип может отсутствовать.

Условия сделки могут быть определены не только в письменном договоре, но также и в переписке и устных соглашениях между сторонами. При отсутствии контракта в письменной форме характер договорных отношений сторон может быть определён исходя из их поведения и экономических принципов, на которых обычно строятся отношения между независимыми сторонами.

4) Характеристики экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики рынков товаров (работ, услуг), влияющих на цены товаров (работ, услуг);

Цены на аналогичные товары могут значительно отличаться между собой в зависимости от рынка сбыта. В таком случае, принимая во внимание экономические обстоятельства деятельности, необходимо провести сравнение рынков, на которых свою продукцию реализуют как независимые, так и взаимозависимые организации.

Если провести данное сравнение не представляется возможным, то необходимо применить корректировки в отношении цены сделки.

Руководство ОЭСР для определения сопоставимости нескольких рынков рекомендует принять во внимание, в частности, следующие параметры:

- объем рынка;
- его географическое положение;
- характер и интенсивность регулирования со стороны государства;
- уровень конкуренции на рынке;
- уровни спроса и предложения, в том числе в регионе в целом;
- наличие взаимозаменяемых товаров (работ, услуг);
- покупательная способность покупателей;
- дата и время заключенной сделки.

5) *Характеристики рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, влияющих на цены товаров (работ, услуг).*

Здесь нужно уделить внимание таким аспектам, как процесс создания бизнеса, разработка нового вида продукции, внедрение новых технологий производства, вывод продукции на новый рынок, так как данные этапы развития компании способствуют увеличению издержек, возникновению дополнительных рисков и возможному возникновению убытков, которые не могут не учитываться при анализе цен сделок.

В случае применения коммерческой стратегии участником группы компаний следует разобраться, разработана ли стратегия на уровне группы компаний или на уровне самой компании-участника, а также насколько другие участники группы участвуют в реализации этой стратегии.

Результаты стратегии или их отсутствие могут быть заметны лишь через несколько лет, когда прежние налоговые периоды будут закрыты для проверок налоговыми органами.

При оценке такой ситуации налоговым органам надо принимать во внимание различные обстоятельства. В частности, надо оценить, соответствует ли поведение сторон заявленной стратегии. Также нужно проанализировать, соответствуют ли отношения сторон в анализируемой сделке тому, что одна из сторон принимает на себя затраты по реализации стратегии.

Наконец, надо проанализировать, обоснованы ли ожидания, что реализация стратегии принесет дополнительные доходы, достаточные для покрытия расходов,

связанных с реализацией стратегии, в течение периода времени, который был бы приемлемым при совершении сделки на рыночных условиях. Для этого можно принять во внимание обычную практику реализации коммерческих стратегий в данном регионе (стране).

Таким образом, мы видим, что сопоставимость сделок / компаний является в большой мере оценочной категорией. Невозможно заранее предусмотреть в законодательстве абсолютно все факторы, оказывающие влияние на сопоставимость сделок / компаний, и точно указать, как эти факторы отражаются на цене и каково их количественное влияние на цену или рентабельность компаний. Можно лишь указать примерные ориентиры, рассмотреть наиболее очевидные ситуации и ситуации, встречавшиеся на практике, как это и сделано в Руководстве ОЭСР.

2.3 Методы определения рыночных цен

В целях определения соответствия применяемых цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню цен международной практикой выработано пять методов, среди которых можно выделить так называемые «традиционные» методы, основанные на анализе сделки, и методы, в основе которых лежит анализ рентабельности сделок / компаний. К первой группе относятся метод сопоставимой неконтролируемой цены, метод цены последующей реализации и затратный метод. Вторую группу составляют метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли.

Метод сопоставимой неконтролируемой цены (Comparable Uncontrolled Price Method, CUP), также названный российским законодателем методом сопоставимых рыночных цен, заключается в сравнении цены товара по контролируемой сделке с ценой аналогичных товаров неконтролируемых сделок. В этих целях примененная налогоплательщиком цена по сделке сопоставляется с интервалом рыночных цен по аналогичным сделкам, рассчитанным по определённым правилам. Если фактическая цена сделки не попадает в рассчитанный интервал, в отношении налогоплательщика будут произведены налоговые доначисления исходя из рыночной цены, выбранной по установленным правилам из интервала рыночных цен.

В соответствии с принципами, сформулированными ОЭСР, для применения метода CUP неконтролируемые сделки будут являться сопоставимыми с анализируемой сделкой, если соблюдается одно из следующих условий:

- среди выявленных между сделками различий не обнаружено таких, которые могли бы существенно повлиять на цену данных сделок;
- в целях устранения материальных последствий выявленных различий были проведены достаточно точные корректировки⁷.

Для целей этого метода необходимо выявить как минимум одну сопоставимую сделку, предметом которой будут являться если не идентичные, то, по крайней мере, однородные товары (работы, услуги). В данном случае цена по сопоставимой сделке будет одновременно признана минимальным и максимальным значением рыночного интервала.

При определении сопоставимости сделок следует принять во внимание не только возможное различие в предмете сделки, но и различия в выполняемых сторонами сделки функциях, принимаемых ими рисках, в наличии у них нематериальных активов. Следует учесть, что продавец, фигурирующий в сопоставимой сделке, не должен занимать доминирующего положения на рынке реализуемых товаров, работ либо услуг (иначе условия сделок не будут считаться сопоставимыми).

Оценка отобранных сделок производится на основе факторов сопоставимости, сформулированных в Руководстве ОЭСР.

Метод сопоставимой неконтролируемой цены успешнее всего применяется в тех случаях, где удастся обнаружить так называемые «внутренние сопоставимые сделки» (internal comparables), т.е. если у самой проверяемой компании есть сходные сделки не только с взаимозависимыми лицами, но и с независимыми.

Данный метод наиболее близок принципу «вытянутой руки», так как позволяет получить наиболее близкую к рыночному уровню оценку (при наличии необходимой информации).

Если внутри взаимозависимых компаний произошла реализация предмета сделки, который впоследствии был перепродан взаимозависимым покупателем сторонней (независимой) организации, то наиболее подходящим методом определения соответствия цены реализованного предмета будет являться *метод цены последующей реализации* (Resale Price Method, RPM), который является наиболее схожим с методом CUP.

Основным объектом анализа данного метода выступает дистрибьютор (перепродающая компания). Суть метода состоит в определении рыночного

⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

интервала валовой рентабельности и последующем сравнении рентабельности по анализируемой сделке перепродажи товара с рыночным интервалом. Рентабельность перепродажи, не выходящая за рамки выявленного интервала, будет свидетельствовать о соответствии цены в первоначальной сделке приобретения товара перепродавцом рыночным ценам.

Сопоставимые организации должны быть выбраны с учетом отраслевой специфики и видов деятельности, осуществляемых ими в сопоставимых экономических условиях.

При отсутствии внутренних сопоставимых сделок в процессе применения метода цены последующей реализации также рекомендуется обратиться к поиску внешних сделок. Для получения верных результатов данные бухгалтерской (финансовой) отчетности должны быть приведены в сопоставимый вид, так, чтобы можно было говорить о несущественности влияния отклонений порядка учета расходов на показатели рентабельности.

В отличие от первого метода (CUP), метод цены последующей реализации предъявляет менее жесткие требования к сопоставимости самих предметов сделок. Главный упор здесь делается на сравнении валовой рентабельности перепродавца, а во внимание принимаются функции, выполняемые каждой из сторон, и принимаемые ими риски.

Рыночная рентабельность продаж будет успешно оценена в том случае, если перепродавец не создает существенной добавочной стоимости. Важным условием реализации на практике вышеописанного метода также является отсутствие у дистрибьютора (перепродавца) объектов нематериальных активов.

При *затратном методе* (Cost-Plus Method, C+) анализируется рентабельность производственной компании-производителя, которая продает товары или оказывает услуги зависимым компаниям, на предмет соответствия рыночному интервалу рентабельности аналогичных компаний в отрасли. Рыночная цена состоит из затрат на производство продукции (оказание услуги) и надбавки валовой прибыли производителя. Валовая, или маржинальная, прибыль формируется разницей между выручкой и переменными затратами. Первым этапом анализа в целях применения затратного метода является определение валовой прибыли в сделках независимых компаний. На втором этапе на основе рассчитанной надбавки валовой прибыли и данных о себестоимости производства определяют рыночную цену в сделке взаимозависимых сторон.

В расчет принимаются как прямые, так и косвенные затраты на приобретение / производство и на реализацию товара, включая затраты на хранение продукции, страхование, транспортировку и т.д. В отличие от предыдущего метода, объектом анализа выступает сам продавец.

Затратный метод чаще всего используется, когда имеет место реализация товаров-полуфабрикатов или услуг. Метод наиболее оправдан также при рассмотрении совместных кредитных договоров, долгосрочных договоров купли-продажи. Наилучшего результата в применении метода удастся добиться в том случае, если производитель не выполняет существенных функций, не владеет значимыми нематериальными активами и не несет существенных рисков.⁸

Сопоставление условий сделок в рамках затратного метода требует меньших корректировок для учета различий между товарами (услугами), нежели сравнение в рамках метода сопоставимых рыночных цен.

Метод чистой рентабельности по сделке (Transaction Net Margin Method, TNMM), также называемый в российском законодательстве методом сопоставимой рентабельности, состоит в сопоставлении фактического распределения между участниками контролируемой сделки совокупной прибыли с распределением прибыли между независимыми сопоставимыми участниками других сделок на рынке.

В отличие от других методов, основанных на оценке уровня рентабельности, в методе чистой рентабельности по сделке рассматривается не валовая, а операционная рентабельность, т. е. рентабельность, принимающая во внимание не только прямые и косвенные расходы, но и операционные расходы.

Уровень операционной рентабельности может быть определен на основе значений операционной рентабельности во «внутренних сопоставимых сделки», а также на основе значений операционной рентабельности других сопоставимых компаний в сопоставимых сделках с независимыми лицами.

Для использования методов, основанных на анализе рентабельности (RM, CPM), данные бухгалтерской отчетности сопоставимых компаний для определения интервала рыночной рентабельности должны быть приведены в максимально сопоставимый вид. Однако на практике часто встречаются случаи, когда приведение отчетности к сопоставимому виду представляется весьма затруднительным по

⁸ Электронная система «Налоги: комментарии, отчетность, проверки», ЗАО «МЦФЭР», [http://www.e-mcfr.ru/scion/secure/ctx_224064/index.jsp?disableAutoLogin=true&cpid=tax-code-premium#page\[10\]](http://www.e-mcfr.ru/scion/secure/ctx_224064/index.jsp?disableAutoLogin=true&cpid=tax-code-premium#page[10])

причине недостаточности информации. Именно в таких случаях внимание должно быть обращено на метод чистой рентабельности по сделке.

Еще одним весомым достоинством данного метода является низкая «чувствительность» применяемых в нем показателей операционной рентабельности к различиям сопоставимых сделок, а также к различиям в функциях, выполняемых сторонами контролируемой и неконтролируемой сделок.⁹

Метод распределения прибыли (Profit Split Method, PS) лучше всего применять в тех случаях, когда деятельность сторон сделки сильно взаимосвязана и оценить ее по отдельности для каждой компании представляется практически невозможным. Хороших результатов от использования метода распределения прибыли можно добиться в том случае, если на сделку повлияли уникальные нематериальные активы. Метод практически не применяется, когда одна из сторон сделки не вносит весомого вклада и выполняет базовый набор функций.

В целях применения данного метода сначала определяют прибыль, которая была получена компаниями в результате проведения сделок между ними и которая впоследствии должна быть поделена между ними. Далее суммарную прибыль распределяют между сторонами в зависимости от внесенного участниками сделки вклада в образование данной прибыли. Вклад может быть определен при помощи функционального анализа с учетом внешних факторов рынка.

Метод распределения прибыли имеет несколько разновидностей. Первая из них называется «анализ участия» (contribution analysis), вторая – «остаточный анализ» (residual analysis).

В первом варианте прибыль по сделке распределяется между ее сторонами пропорционально тому объему функций, который выполняет каждая из сторон-участников. Данному этапу предшествует расчет общей чистой прибыли.

Второй вариант предполагает отнесение прибыли на каждую «обычную» функцию, осуществляемую каждой взаимозависимой компанией. При этом используются любые другие методы определения рыночных цен. Только после проведенных расчетов оставшаяся прибыль распределяется между контрагентами в соответствии с анализом участия.¹⁰

⁹ Голишевский В.И., Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР Рекомендует//Налоговая политика и практика №9, 10, 2011

¹⁰ Голишевский В.И., Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР Рекомендует//Налоговая политика и практика №9, 10, 2011

В нижеприведенной таблице 1 объединены рекомендации по вопросам применения тех или иных методов трансфертного ценообразования в зависимости от степени сопоставимости анализируемых сделок.

Таблица 1 – Зависимость степени сопоставимости сделок и методов определения рыночных цен

Метод трансфертного ценообразования	Степень сопоставимости
CUP	Высокая
RPM	Средняя
C+	Средняя
TNMM	Низкая
PS	Низкая

Источник: материалы конференции «Трансфертное ценообразование», Regent Capital Communications, 3-4 апреля 2014, Москва

В редакциях Руководства ОЭСР до 2010 года первые три метода считались базовыми, а применение методов, основанных на прибыльности сделок, допускалось только в качестве исключения. В редакциях Руководства ОЭСР начиная с 2010 года указано, что из списка существующих методов необходимо выбирать метод, «наиболее соответствующий обстоятельствам». Такая формулировка указывает на отмену приоритетности применения традиционных методов

Помимо этого, ОЭСР не запрещает использовать иные методы выявления трансфертных цен. Главным условием их применения является отсутствие нарушений принципа «вытянутой руки».

2.4 Особенности анализа сделок с участием нематериальных активов

На современном рынке присутствует особый вид сделок, которому контролирующие органы должны уделить особое внимание, а именно сделки по реализации нематериальных активов. К нематериальным активам ОЭСР относит права на использование производственных активов (патенты, товарные знаки, торговые наименования, дизайны, модели), права литературной и художественной собственности и интеллектуальную собственность (ноу-хау, коммерческая тайна).

Создание нематериальных активов зачастую сопровождается дорогостоящими исследованиями и разработками, а также высокими рисками, так как существенные денежные вложения в ряде случаев могут оказаться бесполезными и не принести

желаемого результата¹¹. Помимо этого, фактическая стоимость указанных нематериальных активов может быть значительно выше, чем та, по которой они числятся на балансе компании. Все это объясняет сложности в стоимостной оценке нематериальных активов.

Наличие на современном рынке сделок с участием высокоспециализированных товаров и уникальных нематериальных активов, которые зачастую могут являться единственными в своем роде, осложняет поиск сопоставимых сделок или сопоставимых компаний и, следовательно, применение принципа «вытянутой руки», успешно используемого в подавляющем большинстве случаев.¹²

В процессе сравнения параметров контролируемых и неконтролируемых сделок с участием нематериальных активов необходимо учитывать ряд специфических факторов, не свойственных сделкам иного типа:

- территориальное ограничение действия прав на реализуемые (или иным образом передаваемые) нематериальные активы;
- ограничения на экспорт товаров, производимых в результате передачи прав;
- исключительный или неисключительный характер прав на реализуемые нематериальные активы;
- наличие возможности сублицензирования и др.¹³.

Не все перечисленные методы применимы для анализа сделок с различными видами нематериальных активов. Однако при анализе сделок по реализации нематериальных активов не стоит полностью отказываться от метода сопоставимой неконтролируемой цены, требующего высокой степени сопоставимости. Его можно успешно применять в случае, если один и тот же владелец передает сопоставимые нематериальные активы или выдает лицензию на них в пользу как взаимозависимых, так и независимых предприятий в сопоставимых обстоятельствах. В случае, если взаимозависимое лицо передает активы третьей стороне в порядке сублицензирования, появляется возможность использования метода цены последующей реализации товара для анализа условий контролируемой сделки.

¹¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

¹² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

¹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

2.5 Налоговый контроль в сфере соглашений о распределении затрат (cost sharing)

Соглашение о распределении затрат оформляется в виде договора между несколькими компаниями, желающими оптимизировать свои затраты и риски в процессе ведения хозяйственной деятельности. Чаще всего такой деятельностью становится разработка нематериальных активов, сопровождающаяся научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами, исход которых с высокой вероятности может не принести желаемых результатов.

В рамках заключенной договоренности доля каждого из участников соглашения в общем объеме вкладов пропорциональна его доле в общей совокупности выгод, которые предполагается получить участниками по итогам соглашения.

Чтобы заключенное соглашение о распределении затрат отвечало требованиям совершения сделок на рыночных условиях и не приводило к неправомерной налоговой экономии его участников, фактические вклады всех сторон соглашения должны соответствовать тому, что бы согласилась внести в качестве вклада в общую деятельность в аналогичных условиях независимая компания, принимая в расчет ожидаемые по соглашению выгоды.

В ходе налоговой проверки в отношении соглашения о распределении затрат нужно определить, все ли участники соглашения ожидают получения соответствующих выгод, каков фактический вклад в соглашение каждого из его участников и соответствует ли распределение выгод фактическим вкладам сторон.

В случае, если пропорциональная доля участника в общей совокупности вкладов в соглашение о распределении затрат не соответствует пропорциональной доле данного участника в общих ожидаемых выгодах, налоговые органы имеют право скорректировать оценку вклада участника для целей налогообложения. Такая корректировка осуществляется путем начисления корректирующего платежа одним или большим количеством участников другому участнику соглашения.

В случае, если в течение определенного времени имелось существенное несоответствие доли вклада участника получаемым (ожидаемым) им выгодам (с поправкой на сумму корректирующих платежей), налоговые органы также наделены правом не признавать для налоговых целей часть условий или все условия соглашения о распределении затрат, а данный участник в таком случае будет считаться имеющим право на компенсацию за использование доли вклада другими сторонами

соглашения по рыночным ценам. При попытках злоупотребления правилами, регулирующими соглашения о распределении затрат, налоговые органы могут правомерно не признать для налоговых целей заключенное соглашение в полном объеме.

2.6 Процедуры, направленные на поддержание международного режима контроля трансфертных цен

Немаловажным звеном международного регулирования трансфертного ценообразования являются процедуры, направленные на поддержание общих принципов и целей всего режима контроля. К ним следует отнести проведение налоговых проверок, досудебное и судебное оспаривание решений, вынесенных налоговыми органами, разработку и последующую корректировку состава документации по трансфертному ценообразованию, внедрение системы штрафов за применение трансфертных цен, не соответствующих рыночному уровню.

Если между налогоплательщиком и налоговыми органами возникает спор относительно правильности применения цены, бремя доказывания может быть возложено на одного из участников спора в зависимости от обстоятельства и национального законодательства.

Согласно Руководству ОЭСР, если бремя доказывания возложено на налогоплательщика и налогоплательщик приводит необходимые доказательства того, что установленная им цена сделки соответствует принципу «вытянутой руки», бремя доказывания автоматически переходит к налоговым органам, перед которыми стоит задача в опровержении информации налогоплательщика¹⁴. Иными словами, подобное распределение ролей является весьма условным и не освобождает ни одну из сторон конфликта от необходимости защиты своей позиции.

Согласно положениям Руководства ОЭСР обязанность налогоплательщиков предоставлять документацию по трансфертному ценообразованию не должна быть связана с тем фактом, возлагается ли бремя доказывания справедливости установления цены на самого налогоплательщика или на налоговые органы¹⁵.

При этом налоговым органам необходимо ограничить количество информации, которая может быть запрошена на стадии подачи налоговой декларации. Подготовка налогоплательщиком четко регламентированного перечня информации будет вполне

¹⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

¹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

достаточной, чтобы дать налоговым органам возможность сориентироваться, какие из представленных налогоплательщиков требуют дальнейшего изучения¹⁶.

В Рекомендациях ОЭСР приводится свой перечень информации, которая может быть запрошена в подавляющем большинстве случаев.

Проведение анализа сделки на соответствие принципу «вытянутой руки», как правило, требует наличия сведений о взаимозависимых предприятиях, участвующих в контролируемой сделке, выполняемых ими функциях, сведений о предмете сделки и наличии сопоставимых сделок с независимыми контрагентами, сведений о наличии сопоставимых компаний, проводивших операции, аналогичные анализируемой контролируемой сделке. Другими не менее важными сведениями могут стать сведения о характере и условиях сделки, экономических обстоятельствах, влияющих на проведение сделки, наличии изменений в торговых условиях и пересмотр сторонами сделки достигнутых ранее договоренностей.

В частности, информацией о каждом из участников сделки могут стать:

- общие сведения о бизнесе;
- сведения о структуре организации;
- сведения об объеме продаж и операционных результатах за последние несколько лет, предшествующих заключению рассматриваемой сделки;
- сведения о наличии взаимозависимости налогоплательщика с иностранными организациями (объем продаж, оказание услуг, использование и передача нематериальных активов, проценты по кредитам)¹⁷.

2.7 Соглашения о ценообразовании

Соглашение о ценообразовании (Advanced Pricing Agreement – APA) представляет собой договор, в рамках которого налогоплательщики и налоговые органы заранее закрепляют порядок определения цен и применения конкретных методов ценообразования по одной сделке либо по группе однородных сделок.

Возможность подписания указанных соглашений преследует две основные задачи:

- сделать процесс обоснования применяемых трансфертных цен максимально прозрачным (в результате закрепления текстом соглашений конкретного метода трансфертного ценообразования и процедур его применения);

¹⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

¹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

- значительно сократить состав документации по трансфертному ценообразованию, необходимой для доказательства соответствия устанавливаемых контрагентами цен рыночному уровню¹⁸.

В соответствии с Руководством ОЭСР у налогоплательщиков имеется возможность заключения как односторонних, так и многосторонних (международных) соглашений.

Налоговые органы, участвующие в программах заключения с налогоплательщиками предварительных соглашений о ценообразовании, контролируют процесс соблюдения достигнутых договоренностей. По мнению ОЭСР, подобный контроль может осуществляться двумя способами. Первый из них подразумевает требование подготовки налогоплательщиком ежегодных докладов, демонстрирующих степень соблюдения условий соглашения о ценообразовании. Второй способ предлагает налоговым органам продолжать изучение налогоплательщика в рамках регулярного цикла проверок, но без возможности переоценки методологии¹⁹.

При полном соблюдении условий соглашения со стороны налогоплательщика налоговые органы не вправе доначислять налоги, пени, а также штрафы по сделкам, цены которых были заранее обговорены в соглашении²⁰.

В ряде случаев наличие заключенного соглашения освобождает налогоплательщика от проведения тщательной налоговой проверки. Помимо этого, налогоплательщик имеет возможность заранее оценить величину налоговых обязательств, связанных с заключением аналогичных сделок со взаимозависимыми лицами в будущем, тем самым упрощая для себя налоговое и финансовое планирование²¹.

Существенными плюсами для налогового ведомства в случае подписания с налогоплательщиком соглашения о ценообразовании станут:

- добровольное раскрытие информации налогоплательщиком;
- оптимизация контрольных процедур;
- возможность заранее точно спрогнозировать поступление денежных средств в бюджет;

¹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

¹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

²⁰ Мешалкин В.К., Контроль цен в целях налогообложения (трансфертное ценообразование), - М.: АйСи Групп, 2013

²¹ Мешалкин В.К., Контроль цен в целях налогообложения (трансфертное ценообразование), - М.: АйСи Групп, 2013

- формирование налоговой политики исходя из реальной ситуации.

Однако у предварительных соглашений о ценообразовании есть и отрицательные стороны. В частности, налогоплательщик раскрывает большое количество информации, которая может использоваться налоговыми органами не только в целях контроля за трансфертным ценообразованием, а переговоры о возможности подписания соглашения, как правило, представляют собой весьма длительный процесс²².

Итак, изложенные в Руководстве ОЭСР положения, главной целью которых является избежание двойного налогообложения и предотвращение случаев уклонения от уплаты налогов посредством применения трансфертных цен, основаны на глубоком анализе деятельности хозяйствующих субъектов. Это позволяет выстроить эффективную систему, направленную на борьбу с занижением налоговой базы.

Совокупная характеристика принципов, норм, правил и процедур международного регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании приведена в таблице 2.

Таблица 2 - Особенности международного регулирования трансфертного ценообразования.

Механизм регулирования	Характеристика
<i>Принципы</i>	Международное равенство стран, международная нейтральность, международное равенство капиталов.
<i>Нормы</i>	Принцип «вытянутой руки»: каждая организация для целей налогообложения обязана декларировать прибыль в том размере, в каком она получила бы ее, не являясь зависимой от контрагента.
<i>Правила</i>	Пять методов определения рыночных цен: – метод сопоставимой неконтролируемой цены; – метод цены последующей реализации, – затратный метод; – метод чистой прибыльности по сделке; – метод распределения прибыли.

²² Deloitte, Трансфертное ценообразование: практические аспекты и перспективы, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Russia/Local%20Assets/Documents/ru_Transfer_Pricing_230608.pdf

<i>Процедуры</i>	Процедуры национального уровня: – проведение налоговых проверок; – досудебное и судебное оспаривание решений, вынесенных налоговыми органами; – разработка и последующая корректировка состава документации по трансфертному ценообразованию; – внедрение системы штрафов за применение трансфертных цен в целях минимизации налоговых платежей. Процедуры международного уровня: – заключение двусторонних и многосторонних налоговых соглашений; – обмен необходимой информацией между налоговыми органами разных государств.
-------------------------	---

Источник: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

Руководство ОЭСР носит рекомендательный характер, однако при этом на сегодняшний день оно является главным ориентиром для большинства стран, только решивших создать либо уже создавших и модернизирующих свою собственную систему контроля в сфере трансфертного ценообразования.

ГЛАВА 3 ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Анализ опыта законодательного и административного регулирования трансфертного ценообразования других государств, а также выявление общих тенденций контроля является обязательным моментом для повышения эффективности налогового администрирования в области трансфертных цен в России. Для этих целей мы провели обзор практики применения отдельных механизмов регулирования трансфертного ценообразования во всех странах – членах ОЭСР и в ряде стран, не входящих в состав данной международной организации, а также подробно остановились на опыте наиболее развитых стран, отличающихся высоким уровнем развития законодательства в сфере противодействия уклонению от налогообложения с использованием трансфертных цен.

3.1 Сравнительный анализ опыта применения отдельных механизмов регулирования трансфертных цен в странах – членах ОЭСР и в странах, не входящих в состав ОЭСР

3.1.1 Принцип вытянутой руки

Принцип «вытянутой руки» - основной принцип национальных режимов налогового регулирования трансфертного ценообразования подавляющего большинства стран, в законодательстве которых есть правила налогообложения при трансфертном ценообразовании. Однако конкретные формулировки положений национальных законодательств могут значительно отличаться, а принцип «вытянутой руки» может быть сформулирован явно или неявно.

3.1.2 Бремя доказывания

В большинстве юрисдикций бремя доказывания в сфере внутренних взаимоотношений с налогоплательщиком возложено на налоговые органы. В меньшем числе стран бремя доказывания несет сам налогоплательщик.

В отдельном ряде государств распространена практика, согласно которой бремя доказывания может быть вовсе отменено, позволяя налоговым органам самостоятельно оценить налогооблагаемую прибыль компании в случае, если налогоплательщик действовал недобросовестно, к примеру, не сотрудничал с налоговыми органами, не представлял необходимую для рассмотрения дела

документацию по запросам налогового ведомства или же подал ложные, вводящие в заблуждение сведения²³.

3.1.3 Методы определения рыночных цен и их приоритетность

По результатам проведенного сравнения можно прийти к выводу о стремлении к стандартизации применяемых методов определения трансфертных цен. Подобная тенденция прослеживается на общемировом уровне и не связана с тем, является ли то или иное государство членом ОЭСР.

Среди рассмотренных нами государств можно выделить два типа стран:

- страны, отдающие предпочтение всем традиционным методам либо отдельно взятому методу сопоставимой неконтролируемой цены, отнесенному к группе традиционных;
- страны, ставящие на один уровень все методы, прописанные в Руководстве ОЭСР.

Большую долю среди рассмотренных стран составляют те страны, где законодательно не установлен приоритет применения традиционных методов или только метода CUP, однако на практике налоговые органы отдают им предпочтение и применяют значительно чаще, чем другие методы, основанные на анализе рентабельности сделок / компаний (Австрия, Великобритания, Германия, Канада, Нидерланды, Норвегия, Швейцария, Китай).

Если еще до недавнего времени законодательства развивающихся стран предусматривали нормативную иерархию методов, то за последние годы замечен постепенный уход от подобной формы регулирования, основанный на предположении о том, что выбор конкретного метода должен основываться на конкретных обстоятельствах той или иной сделки.

В некоторых случаях недоступность информации о сопоставимых сделках либо ее ограниченность приводят к необходимости использовать методы определения рыночных цен, не предусмотренные Руководством ОЭСР. Среди рассмотренных государств к представителям данного подхода относятся Израиль, Португалия, США, Турция, Чили, Эстония и Южная Корея, а также Индия и Бразилия. Наибольшее разнообразие методов, не упомянутых в Руководстве ОЭСР, наблюдается в США.

²³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

3.1.4 Соглашения о ценообразовании

В большинстве стран – участниц ОЭСР предусмотрена возможность заключения соглашений о ценообразовании как на национальном уровне, так и с участием иностранных налоговых органов двух и более стран. В ряде стран, входящих в состав ОЭСР, возможность заключения предварительных соглашений о ценообразовании не закреплена в законодательстве, но имеет место на практике. К числу таких государств можно отнести Исландию, Ирландию, Люксембург, Норвегию, Финляндию и Швейцарию.

В Словении, Эстонии и Чили возможность заключения любых видов соглашений о ценообразовании полностью отсутствует.

Большинство национальных законодательств предусматривают возможность заключения соглашений на срок от 3 до 5 лет. Исключением не являются и страны, не входящие в состав ОЭСР. При этом государства, законодательства которых ранее закрепляли возможность подписания соглашений на меньший период времени, в последние годы пересматривают действующие положения и вносят коррективы по увеличению срока действия договоренностей о цене между налогоплательщиком и налоговыми органами.

Интерес представляет практика взимания сбора за рассмотрение запросов о заключении соглашений о ценообразовании в разных странах.

Среди стран – членов ОЭСР и стран, не входящих в состав ОЭСР, значительное распространение получил подход, при котором взимается прогрессивный сбор, сумма которого зависит либо от категории налогоплательщика, либо от суммы сделки, фигурирующей в соглашении.

В отдельных странах применяется практика, согласно которой определённая плата с налогоплательщиков не взимается, но при этом они обязаны оплатить возможные расходы налоговых органов, возникшие в связи с заключением соглашений (Сингапур, Канада)

3.2 Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в Великобритании, США, Германии и Франции

1) Базовая концепция

Главным принципом, действующим в отношении контролируемых сделок, во всех четырех рассмотренных странах остается принцип «вытянутой руки».

Британские фирмы, находящиеся на территории Великобритании, при составлении налоговых расчетов обязаны самостоятельно осуществлять контроль соответствия своей деятельности данному принципу. Согласно так называемому правилу «улицы с односторонним движением» налогоплательщики имеют право на установление таких трансфертных цен, которые приводят к увеличению налогооблагаемой прибыли, что, в свою очередь, достигается либо завышением самой прибыли, либо занижением расходов.²⁴ Помимо общепринятого принципа «вытянутой руки», в законодательстве Великобритании закреплена специфичная концепция «мер предосторожности», суть которой состоит в том, что при анализе сделки должны быть выявлены конкретные условия и обстоятельства взаимодействия контрагентов²⁵.

Немецкая интерпретация принципа в целом соответствует определению, содержащемуся в статье 9 Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал. Однако весомым дополнением международного принципа является положение, которое предусматривает, что обе стороны сделки проинформированы обо всех фактах и особенностях проводимой операции, а также обладают соответствующей информацией о контрагенте (принцип «информационной прозрачности»)²⁶.

2) Бремя доказывания

В Великобритании, США и Германии бремя доказывания правомерности применяемой по сделке цены возложено на самого налогоплательщика. Во Франции данная обязанность закреплена за налоговыми органами. Исключением являются случаи, когда прибыль переводится в низконалоговые юрисдикции, – в таком случае бремя доказывания перекладывается на налогоплательщика.

3) Методы определения рыночных цен

Все анализируемые страны допускают возможность применения методов, сформулированных ОЭСР.

²⁴ PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>

²⁵ PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>

²⁶ Ernst & Young, Transfer pricing global reference guide, Germany, 2012, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/\\$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf)

В Великобритании при возможности применения в конкретной ситуации традиционных методов им отдается предпочтение по сравнению с методами, основанными на анализе рентабельности²⁷.

В США действует правило «лучшего метода». Для определения трансфертных цен в конкретной сделке налогоплательщика из всех существующих методов должен быть выбран метод, дающей наиболее полное представление о соответствии или несоответствии установленных цен рыночному уровню.

При этом подразумевается, что относительная надежность применения тех или иных методов трансфертного ценообразования зависит, прежде всего, от:

- наличия сопоставимых неконтролируемых сделок и степени их сопоставимости с анализируемой сделкой налогоплательщика;
- полноты и точности исходных данных, а также точности проведенных корректировок, необходимых для повышения сопоставимости²⁸.

При выборе конкретного метода перед налогоплательщиком встает необходимость оценить потенциал других существующих методов определения рыночных цен в конкретной ситуации, тем самым доказав, что ни один из оставшихся способов не способен привести к столь точным результатам²⁹.

В Германии при полной сопоставимости данных контролируемой и неконтролируемой сделки законом предусмотрен приоритет в применении традиционных методов трансфертного ценообразования. В случае частичной сопоставимости данных допускается применение как традиционных методов, так и методов, основанных на анализе рентабельности сделок³⁰.

Одновременное применение более одного метода для проверки соответствия трансфертных цен принципу «вытянутой руки» недопустимо. В отдельных случаях допускается комбинированная проверка, при которой к отдельно выбранному методу будет добавлен метод распределения прибыли.

4) Соглашения о ценообразовании

²⁷ PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>

²⁸ PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United States, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-states.pdf>

²⁹ PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United States, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-states.pdf>

³⁰ Ernst & Young, Transfer pricing global reference guide, Germany, 2012, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/\\$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf)

В Великобритании соглашения о ценообразовании могут затрагивать все вопросы трансфертного ценообразования конкретной бизнес-структуры либо ограничиваться договоренностью по одному или нескольким ключевым моментам

По мнению HMRC, заключение соглашений о ценообразовании является наиболее целесообразным в следующих случаях:

- если недостаточно общедоступных данных о рыночных ценах;
- если деятельность налогоплательщика уникальна и финансовые показатели данной деятельности не могут сравниваться с аналогичными показателями деятельности других организаций;
- если установленная налогоплательщиком система ценообразования затрагивает интересы налоговых органов разных стран³¹.

Возможность заключения соглашения о ценообразовании не ограничена наличием у компании резидентства в Великобритании. Запрос о подписании соглашений может быть подан иностранными компаниями, ведущими в Великобритании свою деятельность через филиалы и постоянные представительства.

Срок действия соглашений, как правило, варьируется в промежутке от 3 до 5 лет. Сбор за рассмотрение соглашения о ценообразовании в Великобритании отсутствует³².

США позволяют налогоплательщикам заключать как односторонние, так и двусторонние и многосторонние соглашения. Как правило, соглашения заключаются на пятилетний период. США остаются одной из немногих стран ОЭСР, взимающих плату за рассмотрение возможности заключения с налогоплательщиком соглашений о ценообразовании. При этом сумма пошлины варьируется в зависимости от масштабов бизнеса. С крупных налогоплательщиков взимается плата в размере 50 тысяч долларов США. При продлении соглашений сумма сбора понижается до 35 тысяч долларов. Налогоплательщики, валовый общемировой доход которых не превышает 200 млн. долларов США, за аналогичную услугу уплачивают 22,5 тысячи долларов.

В Германии заключаются только те соглашения о ценообразовании, что учитывают интересы других заинтересованных стран, то есть соглашения на двусторонней или многосторонней основе. Согласно постановлению Федерального

³¹ Transfer pricing: methodologies: Advance Pricing Agreements, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM422000.htm>

³² PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>

министерства финансов соглашения о ценообразовании должны заключаться на срок не менее трех и не более пяти лет. За рассмотрения заявки введена плата в размере 20 тысяч евро. В случае заключения многосторонних соглашений плата взимается с каждой заинтересованной стороны³³.

Для французских налогоплательщиков доступно заключение односторонних, двухсторонних и многосторонних соглашений о ценообразовании. Налоговые органы Франции рекомендуют налогоплательщикам перед подачей официальных заявок с просьбой рассмотреть возможность подписания такого соглашения договариваться с налоговыми органами о встречах консультационного характера. Теоретически процесс заключения соглашения требует, чтобы запрос был направлен по меньшей мере за 6 месяцев до начала первого из покрываемых соглашением финансовых годов. Возможности для отмены соглашения не существует.

³³ PwC, International Transfer Pricing 2013/14, Germany, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/germany.pdf>

Таблица 3 – Сравнительная характеристика механизмов регулирования трансфертного ценообразования в Великобритании, США, Германии и Франции

Страна	Базовая концепция	Бремя доказывания	Методы трансфертного ценообразования			
			Применяемые методы ОЭСР	Законодательный приоритет традиционных методов	Практический приоритет традиционных методов	Иные методы
<i>Великобритания</i>	Правило «вытянутой руки»	На налогоплательщике	CUP, RPM, C+, TNMM, PS	Отсутствует	Присутствует	Отсутствуют
<i>США</i>	Правило «вытянутой руки»	На налогоплательщике	CUP, RPM, C+, TNMM, PS	Отсутствует	Отсутствует	Применяются
<i>Германия</i>	Правило «вытянутой руки»	На налогоплательщике	CUP, RPM, C+, TNMM, PS	Отсутствует	Присутствует	Отсутствуют
<i>Франция</i>	Правило «вытянутой руки»	На налоговых органах	CUP, RPM, C+, TNMM, PS	Отсутствует	Отсутствует	Отсутствуют

Продолжение таблицы 13

Страна	Соглашения о ценообразовании		
	Виды заключаемых соглашений	Срок действия (лет)	Сбор
<i>Великобритания</i>	Односторонние, двусторонние	3 – 5	Отсутствует
<i>США</i>	Односторонние, двусторонние, многосторонние	5 и более	Зависит от категории налогоплательщика
<i>Германия</i>	Двусторонние, многосторонние	3 – 5	Зависит от категории налогоплательщика
<i>Франция</i>	Односторонние, двусторонние, многосторонние	3 – 5	Отсутствует

Из приведенного описания и сравнения ключевых элементов налогового регулирования трансфертного ценообразования в ряде развитых стран, являющихся членами ОЭСР, можно сделать вывод о тенденции к унификации национальных режимов налогообложения при трансфертном ценообразовании, в основе которых лежит Руководство ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов».

Все рассмотренные в этой работе страны применяют для определения рыночных цен одни и те же пять методов, которые предложены в Руководстве ОЭСР, при этом приоритетность и частота использования данных методов варьируется по странам, хотя и незначительно.

Нельзя не отметить такие общемировые тенденции, как:

- рост заинтересованности государств в надлежащем регулировании применяемых компаниями трансфертных цен для целей налогообложения;
- повышение уровня компетентности налоговых органов в данной области налоговых отношений;
- ужесточение требований к документации по трансфертному ценообразованию;
- ужесточение санкций как за несоблюдение процессуальных требований (например, непредставление информации), так и за занижение налоговой базы в результате применения трансфертных цен.

Государства – члены ОЭСР проявляют большую заинтересованность в заключении соглашений о ценообразовании между налоговыми органами и налогоплательщиками. Интересно, что в процессе исследования мы не встретили информации о том, что заключение соглашений о ценообразовании в странах – членах ОЭСР доступно лишь крупнейшим налогоплательщикам, как это устроено в России.

ГЛАВА 4 РАЗВИТИЕ ПРАВИЛ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

4.1 Исторические предпосылки внедрения новых правил налогового регулирования трансфертного ценообразования в России

До 1 января 2012 г. контроль над трансфертным ценообразованием в России осуществлялся посредством ст. 20 «Взаимозависимые лица» и ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» НК РФ.

В ст. 20 НК РФ было установлено понятие взаимозависимых лиц для целей налогообложения. Таковыми признавались физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Лица могли признаваться взаимозависимыми по одному из трех установленных статьей формальных критериев либо по решению суда по иным основаниям, если отношения между этими лицами могли повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Однако перечнем формальных критериев не были предусмотрены все возможные случаи взаимозависимости, даже из наиболее очевидных.

Согласно ст. 40 НК РФ цены, установленные сторонами сделки, признавались рыночными, если не было доказано иное. При этом налоговые органы могли проверить правильность применения цен по сделкам лишь в установленных случаях, к которым относились:

- сделки между взаимозависимыми лицами;
- товарообменные (бартерные) операции;
- внешнеторговые сделки;
- сделки, в которых цена отклоняется более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Таким образом, фактически устанавливался «безопасный» интервал колебаний цен. Статья также предусматривала случаи, в которых колебание цен за пределами

указанного «безопасного» интервала могло считаться обоснованным, то есть цена сделок все равно принималась в качестве рыночной.

На самом деле статья 40 НК РФ уже содержала в себе начала современного регулирования трансфертного ценообразования, только в очень упрощенном виде. Однако лаконичность норм статей 20 и 40 НК РФ привела к возникновению огромного числа юридических лазеек, позволявших компаниям минимизировать налоговые платежи, в том числе аккумулируя прибыль в офшорах, с помощью трансфертных цен.

Накопленная на тот момент времени судебная практика также доказала, что большинство спорных вопросов между налогоплательщиками и налоговыми органами в сфере трансфертного ценообразования решались в пользу первых. Так, согласно данным компании «Deloitte», из проанализированных в 2006–2007 гг. 170 судебных постановлений в различных территориальных округах РФ в пользу налоговых органов было вынесено менее 30 решений.

Было очевидно, что для кардинального улучшения ситуации нужно было и совершенствовать законодательство, и повышать квалификацию сотрудников проверяющих органов.

Таким образом, проблема грамотного и хорошо продуманного контроля за применением трансфертных цен назревала уже давно.

4.2. Нормативная основа контроля налогообложения трансфертного ценообразования в России

Принятие Федерального закона 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» стало самым серьезным и значительным шагом на пути к совершенствованию налогового контроля трансфертного ценообразования в России и приближению российских правил регулирования трансфертного ценообразования к правилам международного уровня.

Законом был введен новый раздел V.1 Налогового кодекса РФ, целиком посвященный вопросам трансфертного ценообразования. Новые правила вступили в силу с 1 января 2012 года.

В основу раздела V.1 НК РФ легли рассмотренные выше международные правила в сфере регулирования трансфертных цен, сформулированные в Руководстве ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов». Однако правила трансфертного ценообразования в России не полностью повторяют данный документ. Планируется, что Руководство ОЭСР будет применяться и в дальнейшем в целях уточнения и дополнения национального законодательства в том случае, если они не будут противоречить Налоговому кодексу РФ.

Новые правила налогового контроля трансфертного ценообразования распространяются на следующие налоги (п. 4 ст. 105.3 НК РФ):

- налог на прибыль организаций;
- налог на доходы физических лиц, уплачиваемый в соответствии со ст. 227 НК РФ;
- налог на добычу полезных ископаемых (в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);
- НДС (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) налогоплательщиком НДС или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС).

С введением нового законодательства статьи 20 и 40 НК РФ, рассмотренные выше, более не применяются, за исключением тех сделок, доходы по которым должны быть признаны в периоды до 2012 года.

Вопросами трансфертного ценообразования в России занимается отдельное подразделение ФНС РФ – Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС РФ. Методологическое руководство осуществляет Министерство финансов РФ.

Большое количество разъяснений по всевозможным вопросам применения раздела V.1 НК РФ содержатся в письмах Минфина РФ и ФНС РФ, подготовленных по запросам конкретных налогоплательщиков. Также ФНС РФ выпущен ряд

приказов и писем, содержащих формы документов по трансфертному ценообразованию, которые налогоплательщик должен представлять в налоговые органы, а также разъяснения по заполнению этих документов.

4.3. Ключевые изменения в налоговом законодательстве в сфере трансфертного ценообразования

Наиболее существенными изменениями, представленными новым законодательством, стали следующие.

4.3.1. Закрепление принципа «вытянутой руки»

Изменения в российском налоговом законодательстве напрямую закрепили принцип «вытянутой руки», которому в Налоговом кодексе РФ соответствует п. 1 ст. 105.3, согласно которому «если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица».

4.3.2. Изменение положений о взаимозависимости

Пункт 1 ст. 105.1 НК РФ ввел существенное дополнение в определение взаимозависимых лиц по сравнению с нормами ст. 20 НК РФ. Согласно новой формулировке законодатель уточняет, что взаимозависимостью считаются такие отношения, которые могут оказывать влияние как на экономические результаты деятельности лиц, так и на условия и результаты заключаемых между ними сделок.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться:

- в силу участия одного лица в капитале других лиц;
- в соответствии с заключенным между ними соглашением; либо
- при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

С введением нового раздела V.1 НК РФ список оснований для признания лиц взаимозависимыми был расширен (по сравнению со ст. 20 НК РФ) до одиннадцати

пунктов (ст. 105.1 НК РФ), а, следовательно, были учтены спорные моменты, имевшие место ранее.

В расширенный перечень вошли новые формы взаимодействия. До внесения изменений НК РФ предусматривал только случаи взаимозависимости между организациями и между физическими лицами. Новым перечнем также предусмотрены варианты взаимозависимости организаций и физических лиц, а также организаций через участие в них физических лиц.

Пунктом 6 ст. 105.1 НК РФ впервые предусмотрена возможность добровольного признания взаимозависимости по основаниям, не вошедшим в расширенный перечень. Статья 20 НК РФ такой возможности не предусматривала.

В новых правилах налогового регулирования трансфертного ценообразования сохранилась возможность признания лиц взаимозависимыми без соблюдения вышеуказанных формальных признаков на основании судебного решения.

4.3.3 Закрепление порядка определения доли участия одного взаимозависимого лица в другом

Для целей установления взаимозависимости зачастую требуется определять долю участия лица (физического или юридического) в организации. Федеральным законом № 227-ФЗ введено четкое определение доли прямого участия, которого не было в ст. 20 НК РФ, и установлен порядок определения доли косвенного участия одной организации в другой организации и физического лица в организации.

Согласно п. 2 ст. 105.2 НК РФ под долей прямого участия подразумевается непосредственно принадлежащая одному взаимозависимому лицу доля голосующих акций другого взаимозависимого лица либо непосредственно принадлежащая одному лицу доля в уставном капитале другого лица

Косвенное участие одного взаимозависимого лица в другом происходит посредством включения в цепь взаимодействия третьих лиц.

4.3.4 Новые методы определения рыночных цен

Что касается методов определения рыночных цен, то ранее ст. 40 НК РФ было установлено три метода, а именно: метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации и затратный метод. Ограниченный перечень методов и отсутствие подробной методологии их применения не позволяли контролирующей стороне как следует учесть все факторы, влияющие на установление цен сделок, а также существенно сужали возможность обоснования применяемых цен самими

налогоплательщиками. Раздел V.1 НК РФ увеличил число возможных методов определения рыночных цен до пяти, добавив к существующему ранее списку метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли. По сути, существенной корректировке подверглись также и ранее существовавшие методы.

Внесенные изменения приблизили российское налоговое законодательство к принципам, сформулированным в Руководстве ОЭСР. Существенной разницей явилось лишь то, что в российском законодательстве установлена иерархия (очередность применения) методов, которая отсутствует в Руководстве ОЭСР.

Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным по сравнению с другими методами для определения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам (п. 3 ст. 105.7 НК РФ). Исключением является лишь ситуация, когда товар приобретается у зависимого лица и затем перепродается без переработки (за исключением сортировки, переупаковки, смешивания и т.п.) независимому лицу, если при этом посредник не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень его валовой рентабельности. В таких случаях приоритет отдается методу цены последующей реализации. Затратный метод, метод сопоставимой рентабельности, а также метод распределения прибыли можно использовать только в том случае, если невозможно применить метод сопоставимых рыночных цен (ввиду отсутствия надёжных источников информации о ценах в сопоставимых сделках), а также если не выполняются обязательные условия для использования метода цены последующей реализации (п. 2 ст. 105.10 НК РФ). В этом случае выбор одного из прочих методов осуществляется в зависимости от того, какой из них позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены, примененной в сделке, рыночным ценам с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки (п. 4 ст. 105.7 НК РФ).

Порядок применения каждого из методов достаточно подробно описан в соответствующих статьях НК РФ. В целом он мало отличается от порядка, предусмотренного Руководством ОЭСР.

4.3.5 Отмена допустимого колебания цен (20%)

Как говорилось выше, статьей 40 НК РФ допускалось 20% отклонение цены предмета анализируемой сделки от сложившегося у налогоплательщика уровня цен на идентичные либо однородные товары.

Новые правила раздела V.1 НК РФ заменили концепцию допустимого отклонения («safe harbour») концепцией интервала рыночных цен или интервала рыночной рентабельности (в зависимости от применяемого метода определения рыночных цен). Цена сделки / рентабельность компании признается рыночной в том случае, если находится в пределах установленного рыночного интервала, рассчитанного по специальным правилам на основании данных о сопоставимых сделках / компаниях.

Отклонение от интервальных значений не всегда является безоговорочным нарушением со стороны налогоплательщика. При наличии достаточных оснований, представленных налогоплательщиком контролирующим органам, цена сделки, не вошедшая в интервал рыночных цен, может быть признана справедливой.

4.3.6. Закрепление перечня источников информации о рыночных ценах

Новая редакция правил налогообложения при трансфертном ценообразовании, в отличие от ранее действующих положений, приводит список источников информации, которые могут использоваться при поиске сопоставимых сделок / компаний. При этом перечень источников информации является открытым. Налоговый кодекс уточняет, что в целях сопоставления условий сделок / компаний можно прибегать к применению только общедоступных источников, а также к сведениям о самом налогоплательщике. Использование информации, представляющей собой налоговую тайну, и информации, доступ к которой является ограниченным в соответствии с законодательством России, запрещено.

Источники информации, которые могут быть использованы при сопоставлении условий сделок / компаний, можно разделить на две группы: приоритетные источники информации и источники информации, используемые при отсутствии (недостаточности) приоритетных источников (таблица 4)

Таблица 4 – Информация, используемая при сопоставлении условий контролируемых и неконтролируемых сделок

Источники «первой очереди»				
Сведения о ценах и котировках	Таможенная статистика внешней	Сведения о ценах и биржевых котировках	Данные информационно-ценовых агентств	Информация о сделках, совершенных налогоплательщиком

российских и иностранных бирж	торговли РФ	официальных источников информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления		
-------------------------------	-------------	---	--	--



Источник: НК РФ

Примеры применяемых источников информации о ценах приведены в таблице 5.

Таблица 5 – Примеры источников информации о ценах

Наименование источника	Пример
Сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж	Московская биржа; Санкт-Петербургская Международная Товарно-сырьевая биржа
Таможенная статистика внешней торговли РФ	Федеральная таможенная служба РФ
Сведения о ценах (пределах колебания цен) и котировках, содержащиеся в опубликованных и общедоступных изданиях и информационных системах	Росстат; Федеральная антимонопольная служба; Федеральная служба по тарифам
Данные информационно-ценовых агентств	РБК; Argus
Сведения, полученные из бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности организаций	Ruslana; SPARK

4.3.7 Установление перечня контролируемых сделок

Статья 105.14 НК РФ вводит новое для российского законодательства понятие – контролируемые сделки. Под контролируемыми сделками законодатель понимает сделки между взаимозависимыми лицами, а также сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами. В НК РФ приведен перечень случаев, когда

сделки между независимыми лицами приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами.

Все контролируемые сделки можно поделить на внешнеэкономические (сделки, в которых есть иностранные³⁴ стороны и (или) выгодоприобретатели) и внутренние (сделки, в которых все стороны и (или) выгодоприобретатели - российские лица³⁵). При этом контролируемыми считаются лишь те сделки, сумма которых превышает установленный порог. Такой суммовой порог различается в зависимости от вида сделок.

НК РФ также приводит перечень сделок, которые не признаются контролируемыми, даже если формально подпадают под это определение.

В случае совершения налогоплательщиком контролируемых сделок на него возлагается обязанность в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки, уведомлять об этом налоговый орган (п. 1 ст. 105.16 НК РФ)³⁶. Для целей подачи уведомления о контролируемых сделках также существуют свои суммовые пороги, с тем чтобы исключить из контрольных мероприятий незначительные по суммам сделки.

Помимо уведомления, налогоплательщик должен составлять документацию в отношении контролируемой сделки и предоставлять ее по требованию ФНС России в целях проведения налогового контроля (п. 1 ст. 105.15 НК РФ).

4.3.8 Появление возможности проведения симметричных корректировок

С вступлением в силу новых правил у контрагентов появилось право на проведение симметричных корректировок. Симметричная корректировка – право российской организации – контрагента проверяемого налогоплательщика по контролируемой сделке провести корректировку налоговой базы исходя из цен, на основании которых было проведено доначисления налога у проверяемого налогоплательщика (пункт 1 статьи 105.18 НК РФ). При этом корректировка регистров налогового учета и первичных документов не проводится (пункт 2 статьи 105.18 НК РФ).

³⁴ Лица, местом регистрации, жительства или налогового резидентства которых не является Россия

³⁵ Лица, местом регистрации, жительства или налогового резидентства которых является Россия

³⁶ Уведомление о контролируемых сделках, совершенных в 2012 году, должно было быть направлено налогоплательщиком в налоговый орган в срок не позднее 20 ноября 2013 года (часть 4 статьи 2 Федерального закона от 05.04.2013 г. № 39-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"»).

Такие корректировки возможны только в отношении внутрироссийских сделок и применяются исключительно в случаях, когда решение по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами о доначислении налога исполнено в части недоимки, указанной в этом решении.

Самостоятельно проводить симметричные корректировки налогоплательщики не вправе – они осуществляются на основе информации, содержащейся в уведомлении о возможности симметричных корректировок, направляемом налогоплательщику федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Перечень налогов, в отношении которых возможна симметричная корректировка, идентичен перечню налогов, контролируемых в рамках проверки по трансфертному ценообразованию.

4.3.9 Возможность заключения соглашения о ценообразовании

Возможность заключения соглашения о ценообразовании (аналог АРА, применяемых в зарубежной практике) также представляет собой новшество для российского законодательства.

Согласно п. 1 ст. 105.21 НК РФ соглашение о ценообразовании может быть заключено по одной либо нескольким сделкам (группе однородных сделок), имеющим один и тот же предмет, на срок, не превышающий трех лет.

Существенным ограничением в отношении заключения соглашений о ценообразовании стало то, что они доступны только налогоплательщикам, отнесенным к категории крупнейших.

ФНС РФ рекомендует перед подачей заявления о заключении соглашения о ценообразовании пройти процедуру предварительного обсуждения проекта соглашения с сотрудниками ФНС. Такая процедура прямо не предусмотрена НК РФ, но описана в письме ФНС РФ от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@. Уплата госпошлины при таком обращении не требуется.

По результатам предварительного обсуждения ФНС РФ может уведомить налогоплательщика о своей позиции относительно целесообразности подачи заявления о заключении соглашения, а также о своей оценке временных затрат, необходимых для заключения конкретного соглашения.

4.3.10 Появление нового вида налогового контроля

До вступления в силу Федерального закона №227-ФЗ Налоговый кодекс не выделял в качестве самостоятельного вида налоговой проверки проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. В новой редакции НК РФ данной проверке отводится отдельная глава. Обусловлен данный факт тем, что этот тип налоговых проверок имеет свою специфику. Проверки, связанные с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требуют представления дополнительной документации, а также самостоятельных оснований, свойственных только проверкам данного вида.

Еще одной особенностью данной проверки является то, что формально она не отнесена к перечню налоговых проверок, так как положения ст. 87 НК РФ остались без изменений.

Таблица 6 - Порядок проведения налоговой проверки при совершении сделок между взаимозависимыми лицами

Показатель проверки	Порядок проведения налоговой проверки
<i>Цель проведения проверки</i>	Проверка соответствия цены сделки рыночной цене
<i>Основание для проведения проверки</i>	– уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком; – извещение территориального налогового органа, который в ходе камеральной или выездной проверки выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок; – выявление контролируемой сделки при проведении ФНС России повторной выездной проверки
<i>Период проверки</i>	Не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения
<i>Срок проведения проверки</i>	Исчисляется со дня вынесения решения о ее проведении и до дня составления справки о проведении проверки
<i>Период проведения проверки</i>	– не более шести месяцев; – в исключительных случаях продлевается до 12 месяцев по решению руководителя (заместителя руководителя) федерального органа исполнительной власти; – в отдельных случаях при получении информации от иностранных государственных органов проведения экспертиз или перевода на русский язык документов срок продлевается на 6 месяцев
<i>Период совершения контролируемых сделок для целей налогового контроля</i>	Не превышает трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки
<i>Методы определения рыночных цен, используемые при</i>	– Метод сопоставимых рыночных цен. – Метод цены последующей реализации. – Затратный метод.

<i>проверке</i>	– Метод сопоставимой рентабельности. – Метод распределения прибыли
<i>Составление акта проверки</i>	Акт составляется при условии выявления отклонения цен от рыночных, повлекших занижение налогов (иначе – справка о проведении проверки). В течение 20 дней налогоплательщик вправе представить возражения на акт проверки.

Источник: НК РФ

4.3.11 Установление новых составов налоговых правонарушений и ответственности за их совершение

С момента введения раздела V.1 НК РФ в Кодексе были также впервые установлены специальные штрафы при нарушениях именно в сфере трансфертного ценообразования. Согласно ст. 129.3 НК РФ «неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, влечет за собой взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей». Ранее штраф в размере 40% от недоплаченной суммы налога взимался только в случае занижения налогооблагаемой прибыли в результате умышленных действий. Во всех остальных случаях, среди которых были и неумышленные нарушения в сфере трансфертного ценообразования, штраф составлял 20%.

В течение «переходного периода» 2012-2016 гг. указанные штрафы были понижены в соответствии с Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ.

При этом согласно п. 2 ст. 129.3 НК РФ налогоплательщик освобождается от указанного штрафа при условии представления им в налоговый орган документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам. Такую документацию можно представить в порядке, установленном ст. 105.15 НК РФ (то есть при истребовании документации налоговым органом в ходе проверки по контролируемым сделкам), или в рамках заключения соглашения о ценообразовании (глава 14.6 НК РФ).

Непредставление уведомления о контролируемых сделках или представление уведомления, содержащего недостоверные сведения, влечет за собой согласно статье 129.4 НК РФ ответственность в виде штрафа в размере 5 000 руб.

4.4 Переходный период

Для более плавного вхождения налогоплательщиков в новые условия законодатель предусмотрел переходный период, способствующий адаптации компаний к новым правилам контроля³⁷.

В течение первых двух лет действия новых правил (2012-2013 гг.) были установлены повышенные суммовые пороги для признания сделок контролируемыми и для подачи уведомлений о контролируемых сделках. Отдельные категории сделок были включены в перечень контролируемых лишь с 1 января 2014 года.

В соответствии с Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ не применялись в 2012-2013 гг. и были вдвое (до 20%) понижены в 2014-2016 гг. штрафы за нарушения в сфере трансфертного ценообразования.

Важную роль в адаптации к новым правилам сыграл также перенос срока подачи уведомления о контролируемых сделках за 2012 год с 20 мая 2013 года на 20 ноября 2013 года (соответственно был продлен и срок вынесения решения о проведении проверки трансфертных цен за 2012 год).

4.5 Консолидированные группы налогоплательщиков и трансфертное ценообразование

Федеральным законом от 16 ноября 2011 года № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» одновременно с введением новых правил контроля трансфертного ценообразования в российское налоговое законодательство была включена возможность создания с 1 января 2012 года консолидированных групп налогоплательщиков (далее – КГН).

КГН – добровольное объединение налогоплательщиков, которое создается на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности входящих в нее организаций.

КГН могут создать только российские организации (п. 1 ст. 25.2 НК РФ).

³⁷ Смолина А., Трансфертное ценообразование: нерешенные вопросы// Финансовая газета №10, 2013

КГН может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90%. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании КГН. При этом Минфин РФ разъяснил, что НК РФ допускает возможность создания КГН организациями, в уставном капитале которых непосредственно и (или) косвенно участвует организация, не являющаяся в свою очередь участником КГН (письмо Минфина РФ от 2 августа 2012 г. № 03-03-10/87).

Каждая организация, входящая в состав КГН, должна соответствовать определенным условиям. При этом и вся группа должна соответствовать достаточно жестким условиям по размеру совокупных налоговых платежей (10 млрд руб. в год), стоимости активов (300 млрд руб.) и выручке (100 млрд руб. в год). Поскольку указанные пороги достаточно высоки, лишь немногие российские группы компаний могут образовать КГН. Однако если они могут и пожелают это сделать, то они получают преимущество в виде того, что внутри КГН разрешено объединять налоговые базы всех участников группы (в том числе убытки, полученные компаниями группы в период действия договора КГН). Кроме того, к сделкам внутри КГН не применяются правила раздела V.1 НК РФ о трансфертном ценообразовании. Это связано с тем, что налоговая база КГН считается в целом по всей группе, то есть не имеет значения для итоговых платежей в консолидированный бюджет РФ то, в каких компаниях аккумулируется прибыль.

Подводя итоги, отметим, что сегодняшние российские правила налогового контроля трансфертного ценообразования больше схожи с положениями Руководства ОЭСР, чем с российскими правилами, действовавшими до 2012 года.

Наиболее существенные изменения российского законодательства в сравнении с положениями Руководства ОЭСР: итоги сравнения приведены в таблице 7.

Таблица 7 - Основные различия между российским законодательством и концепциями ОЭСР

	Российское законодательство до 2012 г.	Российское законодательство после 2012 г.	ОЭСР
--	--	---	------

Базовая концепция	Рыночная цена	Принцип «вытянутой руки»	Принцип «вытянутой руки»
Объект контроля	Сделки с товарами, работам, услугами	Сделки с любыми объектами	Сделки с любыми объектами
Методы определения рыночных цен	3 метода: - метод сопоставимых рыночных цен, - метод цены последующей реализации, - затратный метод.	5 методов: - метод сопоставимых рыночных цен (сопоставимой неконтролируемой цены), - метод цены последующей реализации, - затратный метод, - метод сопоставимой рентабельности (чистой рентабельности по сделке), - метод распределения прибыли.	5 методов: - метод сопоставимой неконтролируемой цены, - метод цены последующей реализации, - затратный метод, - метод чистой рентабельности по сделке, - метод распределения прибыли.
Выбор метода	Строгая иерархия методов	Приоритет метода сопоставимых рыночных цен	Применение метода, «наиболее соответствующего обстоятельствам»
Допустимое отклонение цены по сделке	20%	Отсутствует, применяется интервал рыночных цен	Отсутствует, применяется интервал рыночных цен
Контролируемые сделки	С взаимозависимыми лицами, бартерные, внешнеэкономические, с отклонением более 20% от цен, обычно применяемых налогоплательщиком.	Сделки между взаимозависимыми лицами; сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами	Сделки между взаимозависимыми лицами

Источник: НК РФ, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

Российское законодательство по вопросам трансфертного ценообразования на данный момент нельзя назвать совершенным (если какое-либо законодательство вообще может быть таковым). Остается ряд неурегулированных вопросов, а также положений, которые потенциально могут быть истолкованы разными способами. Наиболее существенные трудности и недочеты законодательства, с которыми компаниям пришлось столкнуться на практике при попытках соблюдения новых требования в сфере контроля за сделками взаимозависимых лиц, изложены далее в разделе «Анализ практики применения новых правил трансфертного ценообразования».

4.6. Анализ практики применения новых правил трансфертного ценообразования в России

4.6.1. Влияние новых правил трансфертного ценообразования на бизнес

Введение новых правил трансфертного ценообразования не могло не повлиять на крупные российские компании, а также на международные компании, ведущие бизнес в России. Значительное количество организаций столкнулось с необходимостью не только привлечь сторонних специалистов либо подготовить квалифицированные кадры, но и пересмотреть текущую бизнес-модель в целом, осуществить реорганизацию, внести определенные изменения в договорные отношения группы.

Компания KPMG провела опрос среди крупнейших представителей нефтегазового сектора в России в 2013 году, чтобы оценить, как на них повлияли новые правил в сфере контроля за трансфертным ценообразованием и выявить наиболее проблемные моменты.

Рисунки 1, 2 и 3 дают наглядное представление о результатах опроса.

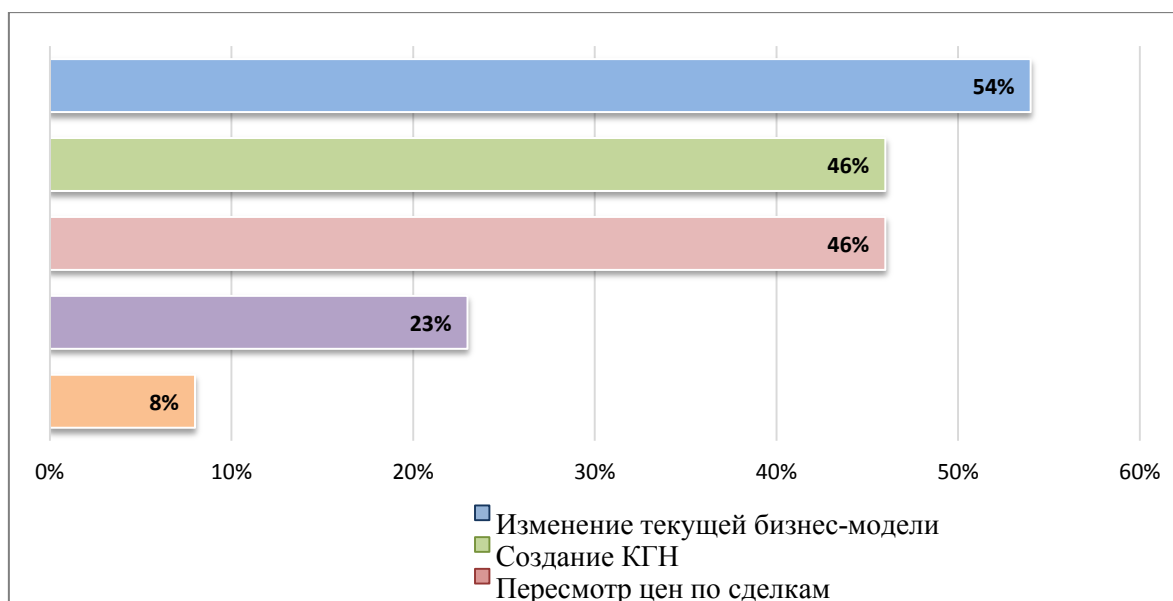


Рис. 1 Влияние новых правил трансфертного ценообразования на бизнес-процессы компаний.

Источник: KPMG, Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса РФ в части контроля уровня цен, 2013

54% опрошенных отметили, что были вынуждены пересмотреть текущую бизнес-структуру, что отразилось на договорных отношениях компании. 46% респондентов заявили о том, что создали консолидированную группу

налогоплательщиков (и поэтому не будут применять правила трансфертного ценообразования). Такой же процент опрошенных пришелся на компании, вынужденные пересмотреть сложившиеся ранее цены по ряду контролируемых сделок, несмотря на то, что это не соответствовало интересам фирмы. 23% респондентов уже проводят либо планируют в ближайшем будущем провести реорганизацию, и только 8% компаний не отметили какого-либо значительного влияния на них новых правил³⁸.

4.6.2. Организация функции трансфертного ценообразования в компаниях

Налогоплательщики столкнулись с необходимостью проведения весьма трудоемких и действительно сложных процедур для обоснования своих цен.

Поскольку раньше в России трансфертным ценообразованием мало кто занимался профессионально, с введением новых правил с 2012 г. возникла острая нехватка квалифицированных кадров для организации процессов, связанных с трансфертным ценообразованием, в компаниях. Компании столкнулись с необходимостью самостоятельного обучения уже имеющихся сотрудников, привлечения сторонних специалистов, число которых на рынке труда очень ограничено, или привлечения консультантов.

Распространен и комбинированный подход, при котором контрольные функции выполняются сторонними специалистами, а рутинные функции принимают на себя сотрудники компании³⁹.

Необходимость анализа больших массивов информации и подготовки большого объема документации приводят к формированию в компаниях целых подразделений, занимающихся трансфертным ценообразованием.

Данные того же опроса, проведенные компанией KPMG, показали следующие результаты.

³⁸ KPMG, Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса РФ в части контроля уровня цен, 2013

³⁹ Карпушин К., Милютина Е., Выбираем специалистов по трансфертному ценообразованию//Актуальная бухгалтерия №6, 2012

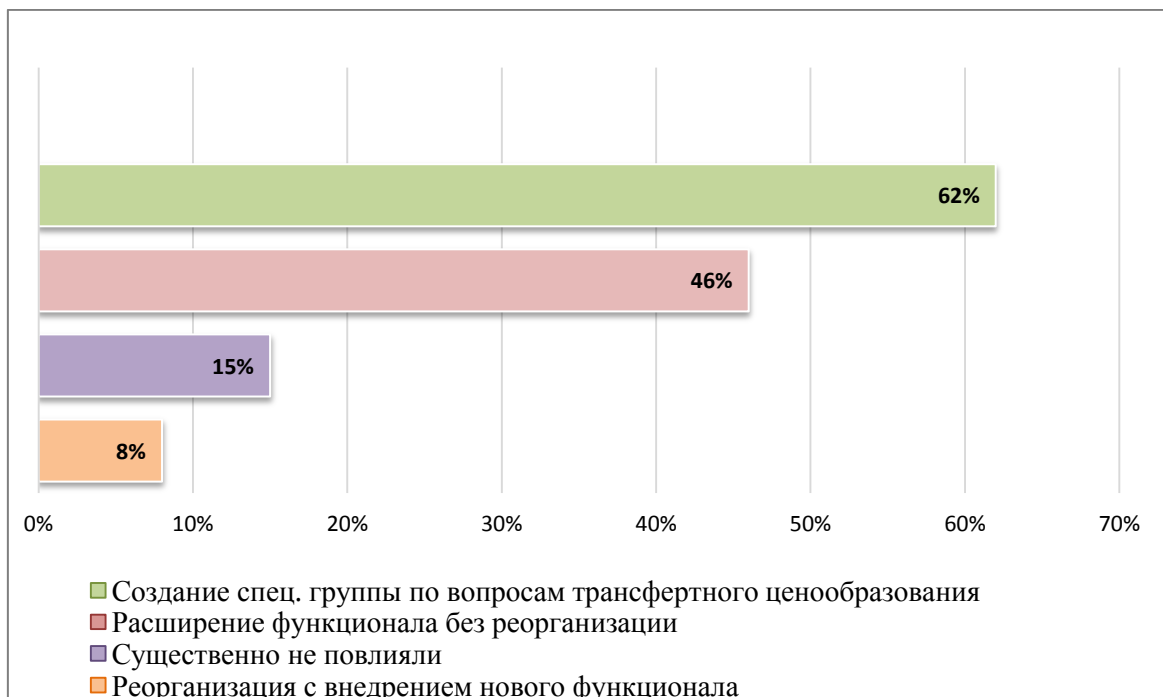


Рис. 2 Влияние новых правил трансфертного ценообразования на налоговую функцию компаний

Источник: KPMG, Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса РФ в части контроля уровня цен, 2013

62% опрошенных компаний столкнулись с необходимостью создать отдельную группу специалистов, ответственных за соблюдение требований законодательства по вопросам трансфертного ценообразования. 46% респондентов возложили эти обязанности на уже существующие налоговые департаменты. 8% планируют реорганизацию налоговых подразделений. 15% компаний свидетельствуют о том, что новые требования в части контроля уровня цен не оказали существенного влияния на налоговую функцию⁴⁰.

Оглашенный самими налогоплательщиками список проблем в процессе реализации проектов по трансфертному ценообразованию выглядит следующим образом:

⁴⁰ KPMG, Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса РФ в части контроля уровня цен, 2013

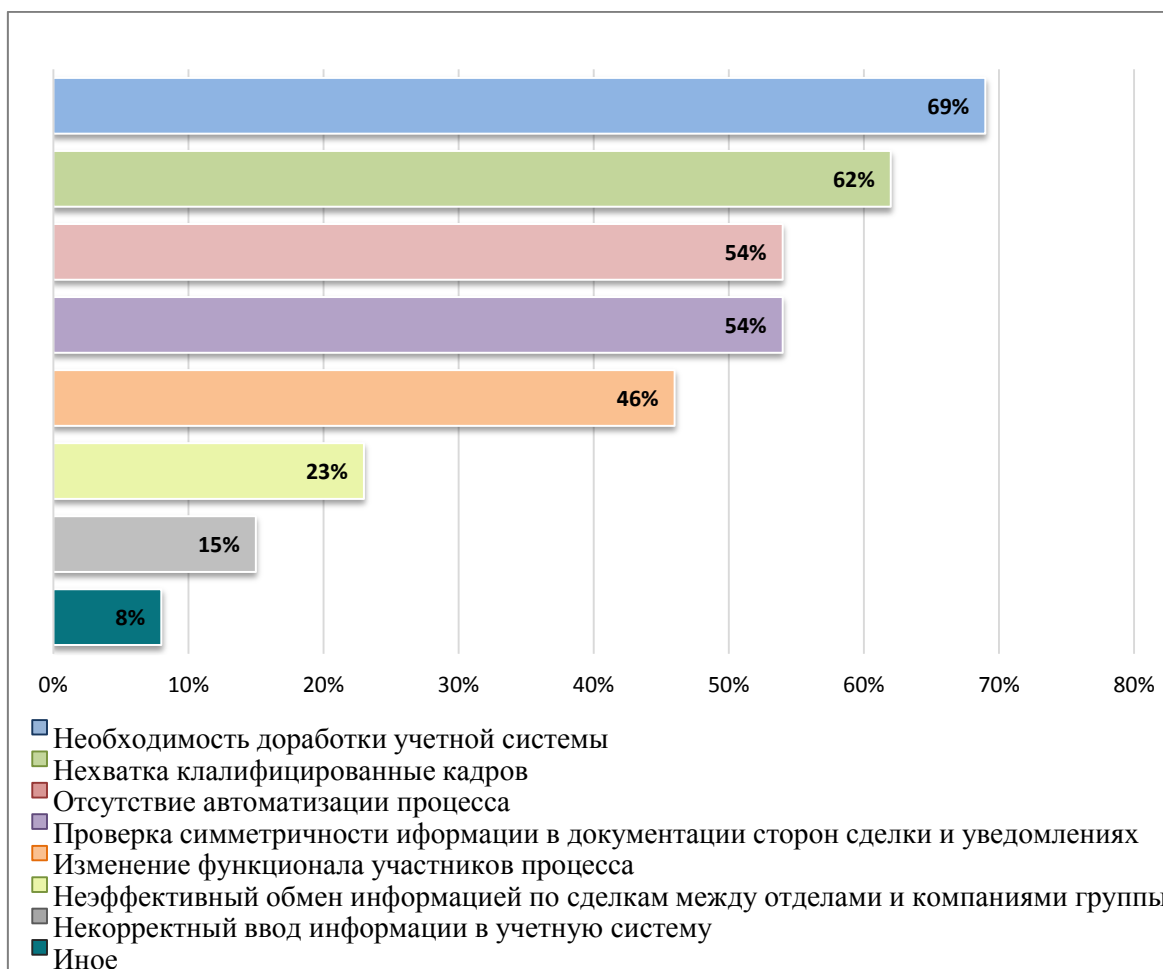


Рис. 3 Основные проблемы налогоплательщиков в процессе выполнения новых требований законодательства о трансфертном ценообразовании

Источник: KPMG, Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса РФ в части контроля уровня цен, 2013

4.6.3. Проблемы применения новых правил

Ниже подробнее рассмотрены практические трудности, с которыми пришлось столкнуться налогоплательщикам уже не первых порах применения новых правил.

1) Определение взаимозависимости

В процессе выявления контролируемых сделок налогоплательщикам требуется установить круг взаимозависимых лиц, а иногда доказать отсутствие взаимозависимости. Сложности возникли, в частности, у организаций, использующих корпоративные структуры с перекрестным владением, подсчитать долю прямого и косвенного участия внутри которых представляется весьма затруднительным. По мнению ФНС России, таким налогоплательщикам следует в первую очередь не пытаться подсчитать процентное соотношение, а

ориентироваться на то, могут ли особенности взаимоотношений сторон оказать влияние на условия и результаты сделок данных лиц, а также экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Согласно ст. 105.1 НК РФ налогоплательщики имеют право самостоятельно признать себя взаимозависимыми без наличия формальных критериев взаимозависимости. Однако порядок такого самостоятельного признания взаимозависимости Налоговым кодексом не закреплен.

Возникает также вопрос, на какой момент времени налогоплательщикам следует устанавливать факт своей взаимозависимости. Вполне вероятна ситуация, при которой сотрудничающие партнеры до момента заключения сделки еще не являлись взаимозависимыми, а в процессе исполнения своих договоренностей перешли на новый уровень взаимодействия.

Согласно п. 1 ст. 105 НК РФ сделки между взаимозависимыми лицами подвергаются контролю со стороны налоговых органов по причине того, что взаимозависимость партнеров может сказываться на условиях и результатах заключаемых ими сделок, а также влиять на экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Из данной формулировки представляется логичным, что факт взаимозависимости должен быть установлен на момент заключения сделки, так как именно в этот момент стороны окончательно оговаривают все условия своего контракта и подписывают официальный документ. Но отсутствие подобных разъяснений в самом Кодексе не исключает того, что у налоговых органов будет свое мнение по данному вопросу.

2) Поиск сопоставимых сделок / компаний. Источники информации

В процессе поиска сопоставимых сделок и компаний у налогоплательщика возникают сложности как с пониманием того, можно ли признать сделки / компании сопоставимыми при наличии определенных различий между ними, так и с поиском источников информации, которые можно было бы использовать.

Налогоплательщики сталкиваются с вопросом сопоставимости условий контролируемой сделки с условиями сделки между независимыми сторонами, объектом которой выступают сопоставимые товары, работы или услуги. Например, возникает вопрос о том, можно ли назвать сопоставимыми товары с одинаковыми характеристиками, но разных брендов, насколько бренд влияет на сопоставимость.

Аналогичные вопросы возникают и с другими характеристиками товаров (работ, услуг), сделок и компаний.

Работа с источниками информации при поиске сопоставимых сделок / компаний осложняется, к примеру, следующими моментами:

- далеко не по всем видам сделок / компаниям можно найти надежные источники информации;
- зачастую информация в доступных источниках представлена с такой степенью детализации, которая не позволяет провести необходимые корректировки;
- отчетность сопоставляемых компаний часто бывает недостаточно сегментирована для обеспечения сопоставимости с отчетностью анализируемой компании;
- отчетность компаний может быть составлена по разным стандартам.

Рассмотрим перечисленные выше, а также иные сложности подробнее.

К числу источников «первой очереди» относятся сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж. Однако далеко не все реализуемые налогоплательщиками товары торгуются на биржах. Более того, информация бирж не способна учесть всю специфику совершения сделок. Иные источники информации, такие, как таможенная статистика внешней торговли и сведения о ценах, содержащиеся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления, также зачастую обладают высокой степенью обобщенности. Следовательно, возможности данных источников очень ограничены.

Профессиональные базы данных представляют сведения с большей степенью детализации. Помимо этого, такие базы данных содержат в себе финансовую отчетность и отчетность эмитентов большого числа российских хозяйствующих субъектов. Но подобные источники информации также не лишены своих недостатков. Зачастую имеющиеся в распоряжении сведения дают представление только об общих показателях финансовой деятельности сопоставляемой организации, а не о конкретной сделке. Другой существенный недостаток может быть связан с тем, что ряд закрепленных в базе данных компаний одновременно ведет несколько видов деятельности, а финансовые результаты по каждому из видов деятельности в отдельности отсутствуют.

Компании, осуществляющие в целях обоснования применяемой цены поиск необходимой информации в соответствующих информационных базах, а также на сайтах конкурентов, предлагающих аналогичные товары, работы и услуги, также сталкиваются с проблемой постоянного обновления представленных данных. Найденная информация о ценах сопоставимых сделок, являющаяся доказательством правомерности ценовой политики самого налогоплательщика в ряде случаев не сохраняется до момента представления доказательств в налоговые органы.

Недостаточность необходимой информации влечет за собой трудности при применении того или иного метода определения рыночных цен. К примеру, на практике при применении метода сопоставимых рыночных цен в финансовой сфере налогоплательщики зачастую используют базу данных «Bloomberg», где содержатся данные об исторических и текущих ценах на большинстве мировых бирж и внебиржевых рынков. Используя эту или другие аналогичные базы данных, налогоплательщики сталкиваются с проблемой недостаточности представленной там информации. Зачастую найти сопоставимый заем / кредит, выданный на тот же срок и в той же валюте, а особенно с совпадением и других его условий, не представляется возможным, а если условия будут заметно различаться, то их не всегда можно адекватно нивелировать с помощью корректировок.

3) Корректировки

Тема корректировок тесно связана с предыдущим вопросом поиска сопоставимых сделок / компаний.

При анализе сопоставимости налогоплательщик может использовать сведения, полученные из бухгалтерской отчетности не только российских, но и иностранных организаций. Однако использование иностранной отчетности допустимо только в случае ее приведения в сопоставимый вид с отчетностью анализируемой компании, то есть, по сути, надо скорректировать либо одну, либо другую отчетность так, чтобы они были составлены по одним стандартам. Поэтому применение данного источника информации имеет существенные ограничения⁴¹.

Ведение учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) в России начиная с 2013 года является обязательным только в отношении банков, кредитных организаций и эмитентов ценных бумаг. Помимо

⁴¹ Из выступления Кашиной З.И. на конференции, посвященной налогообложению финансовых инструментов в финансовых институтах и корпоративном секторе России, 29-30 ноября 2012 г., <http://nanalog.ru/index.php?newsid=426>

этого, отчетность по МСФО практикуют организации, отчитывающиеся перед иностранными акционерами. Для всех остальных компаний, не сталкивающихся с необходимостью ведения учета в соответствии с международными стандартами, «перекладка» отчетности по РСБУ в отчетность по МСФО (или наоборот) представляет собой весьма сложный процесс, подразумевающий многочисленные корректировки. Кроме того, далеко не во всех случаях для таких корректировок достаточно данных с подробностями деятельности сопоставляемых компаний.

Единого подхода к использованию корректировок не существует (что вполне естественно, учитывая многообразие возможных вариантов). По данному вопросу пока нет и методических рекомендаций Минфина РФ или ФНС РФ. Поэтому налогоплательщики ориентируются в первую очередь на зарубежный опыт использования корректировок.

4) Подготовка уведомлений о контролируемых сделках

В процессе подготовки уведомлений о контролируемых сделках компании столкнулись с рядом как методологических, так и с практических сложностей.

Самые распространенные трудности при заполнении уведомлений были связаны с заполнением Раздела 1Б (сведения о предмете сделки). В частности, налогоплательщики испытывали затруднения при заполнении полей 110 (Код единицы измерения), 120 (Количество), 130 (Цена за единицу) и 150 (Дата сделки). Наибольшую актуальность проблемы заполнения перечисленных полей приобретают в отношении финансовых операций, для которых определение предмета сделки, выбор кода единицы измерения или указание цены за единицу измерения является неоднозначным.

При заполнении поле 150 (Дата сделки) в отношении кредитных договоров у компаний возникал вопрос, является ли датой сделки дата перечисления основной суммы кредита или же даты выплаты процентов по кредиту.

Другими примерами неоднозначных моментов стали:

- заполнение листов 1Б уведомления в отношении сделок уступки права требования кредитного портфеля;
- заполнение уведомления в отношении сделок, ценообразование которых определяется в соответствии с частью второй Налогового кодекса РФ (ценные бумаги, ФИСС).

Существенные трудности при заполнении уведомлений возникли при попытке компаний отразить в этом документе возврат товара по сделке. Часто задавались вопросы об учете суммовых и курсовых разниц и отражении в уведомлениях бонусов для покупателей, предоставляемых при достижении определенных объемов поставок.⁴².

По данным ФНС, налогоплательщики допускали ошибки, отражая в уведомлении амортизацию, начисленную по приобретенным основным средствам, и скорректированные счета-фактуры. В первом случае ошибкой при покупке основного средства было отражение в уведомлении не полной его стоимости, а только части стоимости, которая представляла собой амортизационные отчисления в данном налоговом периоде. Во втором случае ошибкой было отражение в уведомлении исправлений и корректировок, внесенных в счет-фактуру, в то время как счет-фактура не относится к первичным документам, на основании которых ведется бухгалтерский учет доходов, расходов и активов, а все изменения в уведомление вносятся только в случае исправлений в первичных документах⁴³.

Наиболее распространенными техническими ошибками стали некорректное указание отчетного периода, некорректная порядковая нумерация сделок, нарушение порядка заполнения уведомления, направление уведомления не в тот компетентный орган.

Отдельно хотелось бы упомянуть о несоответствии информации, раскрываемой налогоплательщиками в уведомлении о контролируемых сделках, перечню информации, подлежащей раскрытию в соответствии с Налоговым кодексом. Утвержденная Приказом ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ форма уведомления расширяет этот перечень и обязывает налогоплательщиков представлять более детальную информацию, что значительно увеличивает административную нагрузку на них.

ВАС РФ было принято решение о соответствии формы уведомлений о контролируемых сделках Налоговому кодексу. Однако в ходе дальнейшего рассмотрения спора между налогоплательщиками и налоговыми органами по

⁴² Сараев С., Сурченко Д., Инина М., Заполняем уведомление о контролируемых сделках, <http://www.garant.ru/company/garant-press/ab/477320/3/>

⁴³ Анищенко А., Проблемы заполнения уведомлений о контролируемых сделках/Бухгалтерское приложение №47, Новая бухгалтерия №01, <http://www.eg-online.ru/article/195990/>

данному вопросу Президиумом ВАС РФ было отменено решение ВАС РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2014 года №18588/13) и вынесено двоякое решение. Президиум ВАС допустил возможность самостоятельного определения ФНС РФ объема сведений, характеризующих предметы сделок. Тем не менее, было отмечено, что «представление налогоплательщиком уведомления имеет целью информирование налогового органа о контролируемых сделках и не должно подменять все последующие этапы налогового контроля», в связи с чем дело было направлено на новое рассмотрение в ВАС РФ.

У компаний также возникает вопрос о том, каким образом группировать сделки для целей заполнения уведомлений, поскольку это напрямую влияет на число представляемых в налоговые органы комплектов документации. Другой вопрос – на какую дату необходимо пересчитывать цену реализованных или приобретенных товаров, работ и услуг, которая выражена в иностранной валюте, для целей заполнения уведомлений. Еще одна методологическая сложность связана с тем, что для компаний неочевидно, возможно ли для целей заполнения уведомлений при отсутствии цены за единицу в первичном учетном документе и в договоре указывать в уведомлении среднюю цену.

Важную роль в подготовке уведомлений о контролируемых сделках играет автоматизация этого процесса. Начиная с 1 апреля 2013 года на сайте ФНС России размещено программное обеспечение «Налогоплательщик-ЮЛ» и ПК «Tester», позволяющее формировать файл в формате, необходимом для передачи данных уведомления, а также делить файл большого объема на несколько отдельных файлов.

Однако более сложные и масштабные технические решения в сфере автоматизации различного рода задач под силу далеко не всем игрокам рынка. Тем не менее современный рынок уже готов предложить компаниям ряд технических решений по автоматизации разного рода задач в рамках контроля за трансфертным ценообразованием. Данные решения разработаны как поставщиками учетных систем, так и ведущими консалтинговыми компаниями⁴⁴. Наиболее яркими

⁴⁴ Сараев С., Сурченко Д., Гойдина Е., Еще раз о новых правилах трансфертного ценообразования//Налоговый вестник №8, 2013

примерами данных технических решений являются: решение, предлагаемое компанией 1С; решение на базе учетной системы SAP, решение «Портал ТЦО» на базе 1С, решение «Модуль ТЦО» на базе SAP⁴⁵.

Необходимо отметить, что ряд компаний идет по пути доработки собственной учетной системы, прибегая к силам собственных специалистов IT-службы. Такое решение способно учесть все особенности ведения бизнеса, а также постоянно совершенствоваться в случае обнаружения недочетов. Но стоимость модернизации уже применяемой учетной системы часто оказывается в разы дороже стоимости готовых коммерческих предложений и требует большого временного периода.

По данным ФНС России, на конец 2013 года возможностью электронной подачи уведомлений воспользовались 99,8% налогоплательщиков от общего числа налогоплательщиков, представивших уведомления, что, безусловно, свидетельствует о технически отлаженном процессе.

Уведомления о контролируемых сделках должны содержать достаточно детальную информацию и требуют сбора и обработки значительного объема данных, а количество контролируемых сделок, отраженных в уведомлении крупной компанией, может исчисляться тысячами.

Однородные сделки группируются в уведомлении. На практике возможности группировки сделок весьма ограничены в силу того, что предметы сделок далеко не всегда могут быть признаны идентичными или однородными (это тоже оценочные категории). Небольшие различия в сделках – разная комплектация, немного отличающиеся спецификации товаров, разные даты сделок и т.д. могут привести к тому, что сделки не будут считаться однородными. В таком случае все они подлежат отражению в уведомлении по отдельности.

5) Необходимость последовательного применения методов

Для ряда налогоплательщиков проблемой стало установленное в НК РФ правило о том, что все прочие методы могут применяться, только если в данной ситуации невозможно использовать метод сопоставимых рыночных цен. однако метод сопоставимых рыночных цен можно использовать при наличии высокой степени сопоставимости сделок, а в иных случаях (например, реализации

⁴⁵ Сараев С., Сурченко Д., Гойдина Е., Еще раз о новых правилах трансфертного ценообразования//Налоговый вестник №8, 2013

уникальных товаров или наличие уникальных материальных активов) лучше подойдет иной метод, такой, как метод сопоставимой рентабельности или метод распределения прибыли. Вполне вероятно то, что перед применением данных методов компания должна будет дополнительно обосновать, почему она отказывается от применения метода сопоставимых рыночных цен.

6) Расчет суммового порога по контролируемым сделкам

Еще одним проблемным моментом стало то, что согласно ФЗ №227 целый ряд сделок признается контролируемыми только в случае превышения установленного суммового критерия. Перед большим числом налогоплательщиков встал вопрос, следует ли суммировать доходы по сделкам, совершенным фирмой с одним взаимозависимым лицом, либо необходимо учитывать сумму цен сделок, заключенных со всеми взаимозависимыми лицами в совокупности. В вышедшем впоследствии Письме Минфина России, представители ведомства пояснили, что факт превышения указанного в НК суммового критерия должен устанавливаться налогоплательщиками по каждой совокупности сделок с каждым из взаимозависимых лиц.

Сложность реализации на практике новых требований законодательства подтверждается большим количеством официальных разъяснений Минфина России, которые стали появляться сразу после вступления в силу Федерального закона №227-ФЗ и выходят до сих пор⁴⁶.

По данным, озвученным начальником отдела Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России Кузьминой Н.А., из общего числа вопросов, поступающих от налогоплательщиков, 46,5% связаны с методологией признания сделок контролируемыми, из них 36,5% относятся к порядку определения суммовых критериев, а 10% к порядку признания лиц взаимозависимыми. 20% поступающих вопросов относятся к проблемам применения методов определения рыночных цен. 9% связаны с порядком представления уведомлений о контролируемых сделках, а также их заполнением и возможной ответственностью за непредставление.

⁴⁶ Зозуля В.В., Хочаев И.М., Перспективы развития трансфертного ценообразования в России//Международный бухгалтерский учет №45, 2013

Не меньшее число вопросов поступает в адрес коммерческих консалтинговых электронных систем («КонсультантПлюс», «Гарант», ЭС «Налоги: комментарии, отчетность проверки» ЗАО «МЦФЭР» и др.).

4.6.4 Соглашения о ценообразовании

Соглашения о ценообразовании оказались востребованными: судя по обращениям в ФНС РФ воспользоваться правом заключения таких соглашений желают многие налогоплательщики. Однако по состоянию на конец 2012 г. было заключено лишь одно подобное соглашение, участником которого стала компания, занимающаяся реализацией нефти на внутреннем рынке (названия компаний, заключивших соглашения о ценообразовании, не разглашаются ФНС, однако иногда можно догадаться, о каких компаниях идет речь). По данным, приводимым компанией Deloitte, на начало 2014 года заключено уже 9 соглашений о ценообразовании, участниками которых являются 48 крупнейших налогоплательщиков. В отношении 8 проектов соглашений ФНС вынесено решение об отказе в заключении соглашения (рис. 4).

По данным диаграммы видно, что темпы роста числа вынесенных решений об отказе в заключении соглашения практически не уступают темпам роста числа заключенных с налогоплательщиками соглашений.

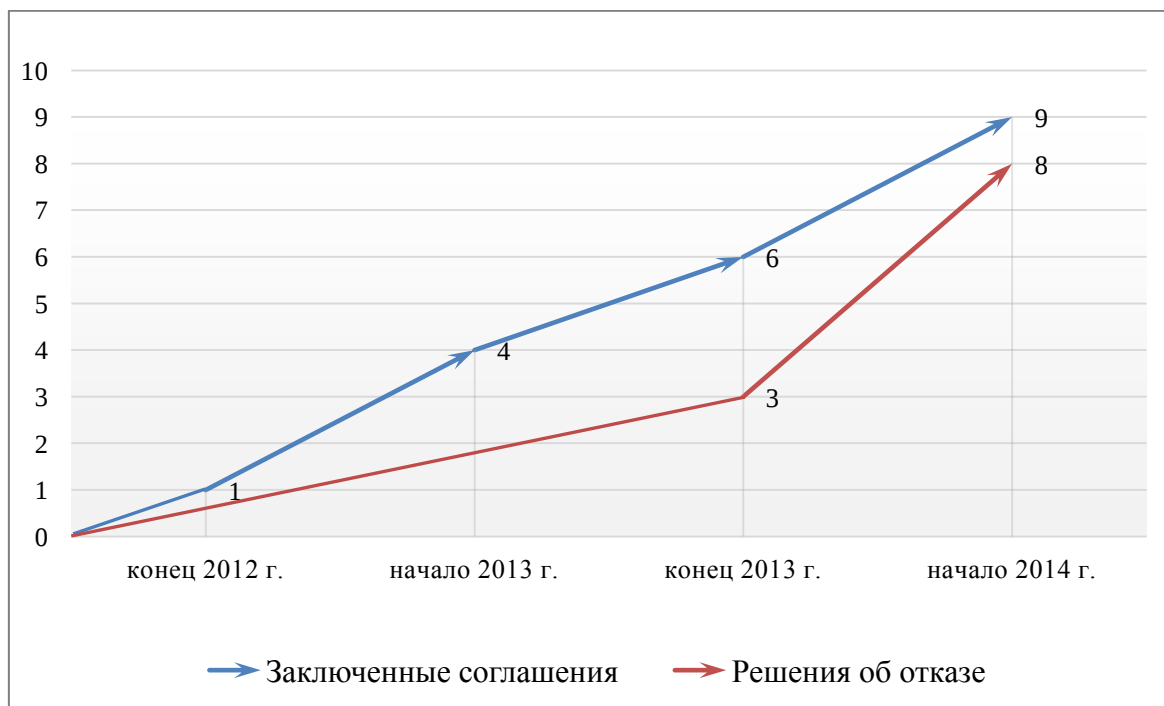


Рис. 4 Динамика заключения соглашений о ценообразовании в РФ

По словам представителей заинтересованных в заключении соглашений компаний, процедура рассмотрения вопроса в ФНС РФ не является прозрачной, а переговоры значительно затягиваются. Более того, имеет место практика, при которой компаниям приходится повторно отвечать на вопросы, уже задававшиеся им ранее в процессе ведения переговоров.

Представители ФНС заверяют, что в целом процесс подписания соглашений о ценообразовании является отлаженным и в целом не уступает практике заключения соглашений в ряде зарубежных стран, где система подобных соглашений с налогоплательщиками существует далеко не первый год. По тем же данным, средний срок подписания соглашения среди немногочисленных случаев, имеющих на данный момент времени, составляет порядка 11 месяцев, что существенно меньше аналогичных сроков зарубежного опыта (рис. 5). В настоящее время ФНС продолжает работу еще над более чем 20 поступившими заявлениями⁴⁷.

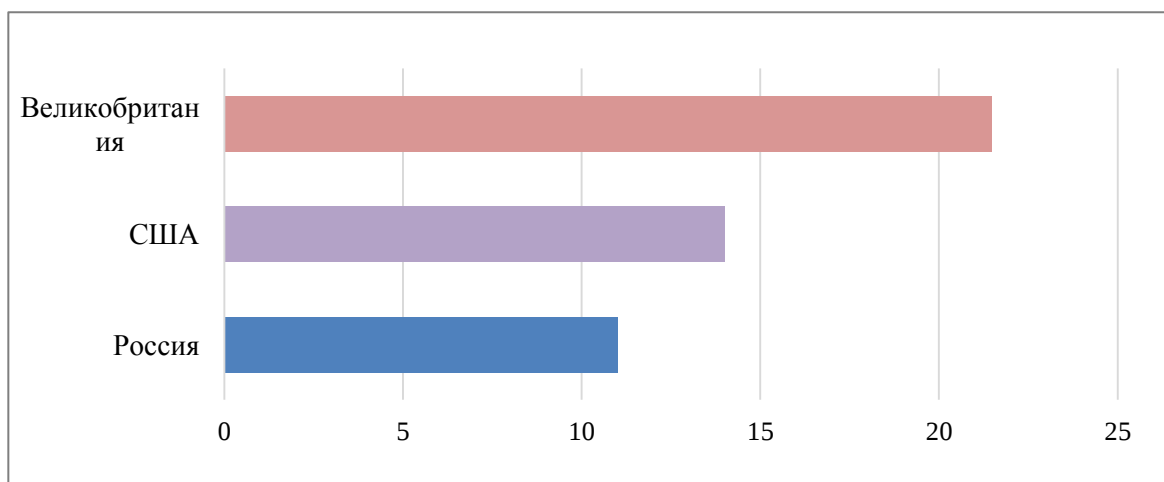


Рис. 5 Средний срок подписания соглашений о ценообразовании

По неофициальным данным, проверки в сфере трансфертного ценообразования начались довольно поздно, около лета 2014 года. Поэтому на момент написания работы еще не существует какой-либо официальной статистики или судебных решений по этому вопросу. По неофициальным данным, по итогам проверок по крайней мере некоторым налогоплательщикам пришлось скорректировать свои доходы по сделкам и, соответственно, доплатить налоги в бюджет.

⁴⁷ <http://www.garant.ru/article/507662/>

4.7. Рекомендации по развитию налогового регулирования трансфертных цен в России

- 1) *Уточнение понятия сделки для целей раздела V.1 НК РФ и расширение возможностей группировки сделок*

Сейчас Налоговый кодекс РФ не содержит самостоятельного определения термина «сделка», который используется для целей раздела V.1 НК РФ. В силу пункта 1 статьи 11 НК РФ «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, принимаются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». А соответственно, согласно статье 153 Гражданского кодекса РФ, под сделкой понимаются «действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей сторон сделки».

Согласно письму Федеральной налоговой службы РФ от 30 августа 2012 г. № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля», «под сделкой для целей применения положений раздела V.1 Кодекса признается каждая отдельная операция (транзакция) (например, отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг, совершение операций с иным объектом гражданских прав), направленная на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей». «Таким образом, договор не обязательно признается сделкой и может содержать в себе несколько сделок».

В результате у крупных налогоплательщиков в течение года могут возникнуть десятки, а иногда и сотни тысяч сделок. При этом такое дробление не имеет ни практического, ни экономического смысла и крайне затрудняет документирование таких сделок для целей контроля за трансфертным ценообразованием. В зависимости от ситуации оно может также, по сути, делать невозможным применение ни одного из методов определения рыночных цен в силу невозможности найти действительно сопоставимые по экономической сути сделки.

В настоящее время НК РФ позволяет группировать сделки только в случае идентичности или однородности товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделок, при этом понятия идентичности и однородности также определены достаточно узко.

Между тем в ряде случаев сделки с формально неидентичными и неоднородными товарами объединены единой экономической сутью, для целей экономически корректного применения контроля за трансфертным ценообразованием должны рассматриваться во взаимосвязи, например, поставка разных товаров (а может быть, и товаров и услуг одновременно) по одному договору как бы «одним пакетом».

В этой связи представляется целесообразным ввести самостоятельное понятие сделки для целей контроля за трансфертным ценообразованием.

Также нужно рассмотреть возможность сблизить положения НК РФ с положениями Руководства ОЭСР, предусмотрев дополнительные возможности группировки неоднородных сделок в случаях, когда это экономически оправдано.

2) *Уточнение понятий «момент совершения сделки» и «совершение сделки»*

Понятие «момент совершения сделки», которое используется в вопросах трансфертного ценообразования, не расшифровывается специально в НК РФ, а следовательно, применяется в том значении в каком оно установлено гражданским законодательством. В гражданском законодательстве это понятие обозначает момент достижения сторонами согласия по всем существенным условиям договора, то есть момент заключения договора. При этом цена не обязательно является существенным условием договора. К примеру, в рамочных договорах поставки цена может быть не установлена сразу, а определяться в последующих спецификациях; при этом договор будет являться заключенным, то есть сделка будет совершена.

В настоящее время при буквальном прочтении раздела V.1 НК РФ могут возникнуть ситуации, когда сделки компании в принципе не будут подлежать контролю, поскольку заключены в одном периоде, а доходы признаны в другом налоговом периоде. В этом случае в первом налоговом периоде у налогоплательщика не будет обязанности составлять уведомление о контролируемых сделках и документацию по ним, поскольку не будет соблюдаться условие о суммовом пороге контролируемости сделок, так как формально доход еще не будет признан сторонами в соответствии с главой 25 НК РФ; а во втором налоговом периоде будет отсутствовать обязанность по подаче уведомления и подготовке документации, поскольку отсутствуют сделки, заключенные в этом периоде.

Кроме того, поскольку на момент совершения сделки (заключения договора) цена на практике бывает не согласована сторонами, то в данном случае возникает ряд вопросов:

а) сделки, совершенные либо исполненные в каком периоде, следует считать сопоставимыми;

б) на какой момент определять интервал рыночных цен или интервал рыночной рентабельности.

Таким образом, для целей контроля за трансфертным ценообразованием следует закрепить в законодательстве или хотя бы в официальных разъяснениях Минфина РФ, что в под терминами «момент совершения сделки», «совершение сделки» понимается «момент признания доходов (расходов) по сделке» для целей подготовки уведомления, документации и «момент согласования цены по сделке» для целей определения сопоставимых сделок и интервалов рыночных цен / рентабельности.

3) *Разрешение добровольных симметричных корректировок*

Если по итогам проверки у налогоплательщика были скорректированы доходы (расходы) по сделке в сторону увеличения налоговой базы, то налоговый орган направляет контрагенту налогоплательщика уведомление о том, что тот может провести симметричные корректировки налоговой базы у себя. Таким образом доначисленная сумма налоговой базы не будет обложена налогами дважды. Никаких иных случаев проведения симметричных корректировок Налоговый кодекс РФ не предусматривает.

Добровольные корректировки могут происходить только в виде доплаты налогов в бюджет.

В то же время было бы справедливо разрешить и добровольные симметричные корректировки, которые контрагенты сами будут проводить у себя в учете, то есть не на основании уведомления от налогового органа по результатам проверки, а независимо от факта и результата проверки, лишь на том основании, что другая сторона сделки скорректировала свою налоговую базу и уведомила об этом контрагента). Результатом также будет избежание двойного налогообложения, и бюджет при этом не пострадает.

4) *Установление критерия существенности по внешнеэкономическим сделкам*

Ст. 105.14 НК РФ устанавливает суммовые пороги разных видов сделок для целей признания таких сделок контролируемыми. В отношении внешнеторговых сделок

такие суммовые пороги отсутствуют. Это означает, что любые внешнеторговые сделки, даже незначительные по сумме, являются контролируруемыми.

Таким образом, наличие иностранных торговых партнеров приводит к необходимости отчитываться за каждую торговую операцию, даже если сумма сделки не соизмерима с общими оборотами компании. А, как известно, работы, проводимые организациями в целях защиты своей позиции по вопросам трансфертного ценообразования, требуют существенных временных затрат сотрудников компании или привлеченных специалистов.

В связи с этим мы считаем целесообразным вывод из-под контроля за трансфертными ценами незначительных по сумме внешнеэкономических сделок, которые не вносят весомый вклад в общую прибыль организации и не являются значимыми. Для этих целей может быть введено такое понятие, как «существенность сделки», которая может определяться в абсолютном выражении, в процентном отношении к общему обороту компании либо исходя из существенности потенциальных доначислений налогов по данной сделке.

5) *Распространение правил контролируемости сделок на сделки с имущественными правами*

По общему правилу правила раздела V.1 НК РФ распространяются на все виды сделок, в том числе сделки с имущественными правами. Об этом говорится и в НК, об этом говорили и представители ФНС РФ в своих интервью. Однако – вероятно, в силу технической ошибки – из формулировки п. 1 ст. 105.14 НК РФ оказались выведены имущественные права.

В данной норме речь идет о сделках, осуществляемых между взаимозависимыми лицами через цепочку формально независимых посредников, которые тем не менее не выполняют никаких функций, кроме самой перепродажи, не используют активов и не несут рисков. По смыслу ст. 105.14 НК РФ речь в этом пункте должна идти о любых сделках. Однако почему-то, в отличие от других пунктов статьи, здесь указано, что данный пункт применяется в отношении сделок «по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг)».

Согласно п. 3 ст. 38 НК РФ товаром признается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. А согласно пункту 2 той же статьи под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящиеся к имуществу в соответствии с Гражданским

кодексом РФ. Таким образом, для целей Налогового кодекса из определения термина «имущество», закрепленного ГК РФ, имущественные права исключаются и под имуществом понимаются «вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, результаты работ и оказание услуг, охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность), нематериальные блага».

Следовательно, формально положения п. 1 ст. 105.14 НК РФ НК РФ не распространяются на сделки с имущественными правами. Этот пробел в законодательстве дает теоретическую возможность проводить не контролируемые с точки зрения трансфертного ценообразования операции по реализации имущественных прав через цепочку «пустых» посредников.

Если налогоплательщики воспользуются такой возможностью, то, скорее всего, их подход будет оспорен налоговыми органами, однако у налогоплательщика будет шанс защитить свою позицию в суде.

Наиболее простым решением данного вопроса представляется замена развернутого определения, приведенного в пункте 1 статьи 105.14, на краткий термин «сделки», фигурирующий в остальных пунктах перечня сделок, подвергающихся контролю со стороны налоговых органов.

6) Совершенствование процедур заключения соглашений о ценообразовании

Как упоминалось ранее, некоторые налогоплательщики отмечали сложности в процессе переговоров с ФНС РФ на предмет заключения соглашения о ценообразовании, в том числе затянутость процесса и необходимость повторно отвечать на вопросы, которые ранее уже обсуждались с представителями ФНС.

Возможное решение этого вопроса – предусмотреть обязательное составление протокола по итогам каждого переговоров, по крайней мере при желании налогоплательщика.

Соглашения о ценообразовании доступны только крупнейшим налогоплательщикам. Рекомендуется распространить это право и на других желающих (возможно, с установлением критериев размера их бизнеса, но не таких жестких, как сейчас). Также в России пока не заключаются соглашения о ценообразовании, в которых участвовали бы также налоговые органы других

государств. Мы полагаем, что заключение таких многосторонних соглашений является перспективным направлением развития данного вопроса.

7) *Распространение правил раздела V.1 НК РФ на постоянные представительства иностранных компаний*

В сфере трансфертного ценообразования возможности постоянных представительств представляются весьма ограниченными. Согласно п. 1 ст. 105.19 НК РФ обратиться с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, имеет право только российская организация – налогоплательщик, отнесенный к категории крупнейших. Аналогичная ситуация наблюдается в отношении проведения симметричных корректировок. Согласно п. 1 ст. 105.18 НК РФ цены, на основании которых уполномоченным органом осуществлена корректировка налоговой базы и суммы налога, могут быть применены при исчислении налогов только российскими организациями – налогоплательщиками, представляющими собой другую сторону контролируемой сделки. Таким образом, представительства иностранных компаний формально лишены права на проведение симметричных корректировок, а также права на заключение соглашений о ценообразовании по примеру российских организаций.

Более того, в отношении постоянных представительств иностранных компаний формально не применяются суммовые пороги, действующие при выявлении контролируемых сделок российских компаний (ст. 105.14 НК РФ), а, следовательно, под контроль могут попадать все сделки, совершенные с участием постоянного представительства зарубежной компании. Данный факт приводит к необоснованному усложнению ведения бизнеса на территории РФ и существенным трудозатратам как внутри самих представительств, так и внутри российских организаций, сотрудничающих с ними.

Исходя из вышеизложенного предлагается предоставить постоянным представительством иностранных организаций право на совершение симметричных корректировок, право на заключение соглашения о ценообразовании, а также установить в отношении сделок с участием постоянных представительств финансовые пороги, применяемые в настоящее время к контролируемым сделкам российских компаний.

8) *Внедрение возможности заключения соглашений о распределении затрат (cost sharing)*

Руководство ОЭСР содержит раздел, посвященный анализу вопросов трансфертного ценообразования при выполнении соглашений о распределении затрат. В Российском законодательстве по трансфертному ценообразованию соответствующие нормы пока не были предусмотрены. В то же время в России действуют компании, как российские, так и иностранные, которые используют либо желали бы использовать схему распределения затрат.

Речь может идти как о совместном проведении НИОКР («классический» пример cost sharing), так и о ситуации, когда крупные группы компаний имеют специальные центры по оказанию услуг нескольким (или всем) компаниям группы (например, услуг по управлению, финансовых, маркетинговых и т.д.). В последнем случае упомянутые центры далеко не всегда имеют возможность выявить «прямые» затраты, относящиеся к оказанию определенного вида услуг для конкретной компании группы. В этом случае они могут распределять затраты между компаниями группы, например, пропорционального каким-либо показателям (к примеру, маркетинговые затраты – пропорционально доле продаж компании в общих продажах группы и др.). Такой подход разрешен положениями Руководства ОЭСР (главы 7 «Особое внимание при рассмотрении предоставления внутригрупповых услуг» и главы 8 «Соглашение о распределении затрат»).

Само существование подобных соглашений не противоречит законодательству РФ⁴⁸. Согласно ст. 421 ГК РФ стороны имеют право на заключение как предусмотренных, так и не предусмотренных законом или иными правовыми актами договоров, если такие договоры «соответствуют обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами, действующим в момент его заключения» (п. 1 ст. 422 ГК РФ). А согласно ст. 252 НК РФ компании при условии экономической обоснованности и документального подтверждения расходов имеют право на их учет для целей налогообложения. Других специальных норм, применимых в случаях распределения затрат, в налоговом законодательстве России нет.

⁴⁸ Калинин С., Внутригрупповые услуги и распределение затрат внутри группы// Налоги №33, 2013

В связи с этим на практике могут возникать вопросы, как следует рассматривать и документально оформлять распределение затрат для целей налогообложения. Вопрос же налогового контроля трансфертного ценообразования при распределении затрат остается и вовсе не урегулированным.

Нашим предложением является внедрение в российское налоговое законодательство соответствующих правил, основой которых станут рекомендации, сформулированные в Руководстве ОЭСР. При этом нужно проанализировать, как рекомендации ОЭСР могут быть адаптированы к российской практике.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате принятия закона №227-ФЗ, который ввел новый раздел V.1 НК РФ, российские правила налогового регулирования трансфертного ценообразования вышли на принципиально новый уровень и вплотную приблизились к международным стандартам.

Необходимость внедрения новых правил в сфере трансфертного ценообразования назрела уже давно. Эта область традиционно активно использовалась налогоплательщиками для уклонения от налогообложения ещё с 1990-х годов. Разработка новых правил, а главное, борьба за их внедрение в российское законодательство, велась последние 10-15 лет.

Новые правила при их должном применении позволят в большой степени решить вопрос уклонения от налогообложения с помощью манипулирования ценами, который сохранял особую актуальность в России начиная с 1990-х годов.

По сравнению с ранее действовавшими лаконичными нормами статей 20 и 40 НК РФ закон № 227-ФЗ ввел множество новшеств, среди которых закрепление принципа «вытянутой руки»; замена допустимого 20-процентного колебания цен на интервал рыночных цен (интервал рыночной рентабельности); применение новых методов определения доходов в контролируемых сделках; появление возможности заключения соглашений о ценообразовании и др.

Таким образом, сейчас российские правила налогообложения при трансфертном ценообразовании практически полностью соответствуют положения Руководства ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов», но адаптированы к российской практике и действующему законодательству.

Не все положения Руководства ОЭСР нашли отражение в разделе V.1 НК РФ, например, не были предусмотрены правила контроля цен (доходов) в условиях соглашения о распределении затрат, а также нет специальных правил в отношении нематериальных активов.

Новые правила возложили на налогоплательщиков новые обязанности, которые потребовали большого объема работы и подготовки квалифицированных

специалистов. Аналогичные задачи встали и перед налоговыми органами: им предстояло проведение проверок по тематике, которая, пожалуй, является одной из наиболее сложных (если не самой сложной) среди всех вопросов налогообложения.

Первые годы применения новых правил налогообложения при трансфертном ценообразовании показали, что налогоплательщики смогли успешно адаптироваться к ним, хотя это было и непросто.

От налогоплательщиков потребовалось наладить у себя в организациях работу по вопросам трансфертного ценообразования – нанять или подготовить специалистов, подготовить программное обеспечение для автоматизированного учета контролируемых сделок и подготовки уведомлений о них.

Некоторые компании (группы компаний) столкнулись с необходимостью реорганизации бизнеса – корпоративной структуры и договорных отношений, чтобы снизить риски в сфере трансфертного ценообразования. Некоторые группы компаний для той же цели (и, вероятно, для решения других задач тоже) воспользовались возможностью создания консолидированной группы налогоплательщиков, по сделкам внутри которой не действуют правила контроля трансфертных цен.

Большую работу по адаптации к новым правилам провела и ФНС РФ. В центральный аппарат ФНС, отвечающий за вопросы трансфертного ценообразования, были набраны высококвалифицированные кадры. В интервью и в ходе многочисленных конференций и других мероприятий представители ФНС разъясняли налогоплательщикам новые правила и нюансы их применения. Наконец, в 2014 году центральным аппаратом ФНС РФ были тщательно спланированы и начались первые проверки по вопросам трансфертного ценообразования. По предварительным данным, по результатам этих проверок налогоплательщики начали делать корректировки налоговой базы, однако более точные сведения о результатах проверок должны проявиться позднее.

Минфин РФ в письмах отвечал на многочисленные запросы налогоплательщиков, таким образом осуществляя методическое руководство в области трансфертного ценообразования. Характер обращений налогоплательщиков показал, в частности, в каких областях у них возникают наибольшие трудности (это определение круга контролируемых сделок, особенно расчет суммовых порогов по ним, заполнение уведомлений о контролируемых сделках и др.).

Первый опыт применения новых правил показал, что на практике у налогоплательщиков возникает немало сложностей в выполнении этих правил, например:

- отсутствие или недостаточность информации о сопоставимых сделках / компаниях;
- сложность применения корректировок;
- ограниченные возможности группировки сделок;
- неясности касательно определения момента совершения сделки;
- трудности при заполнении уведомлений о контролируемых сделках и др.

Часть этих вопросов носит методологический характер, и можно ожидать, что новые правила трансфертного ценообразования будут совершенствоваться в дальнейшем, чтобы учесть эти вопросы. Часть же сложностей – «технического» характера, как, например, поиск надежных источников информации по сопоставимым сделкам / компаниям или заполнение уведомлений. Такие вопросы, видимо, будут постепенно решаться по мере развития практики применения новых правил.

Кроме того, поскольку в свете мировой борьбы со схемами уклонения от налогообложения рабочая группа ОЭСР продолжает разработку плана по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли (BEPS) и предлагаемые меры коснутся также и сферы трансфертного ценообразования, можно ожидать, что российские правила также будут совершенствоваться в этом направлении в недалеком будущем.

Анализ мирового опыта контроля сферы трансфертного ценообразования и анализ российской практики применения новых правил выявил ряд вопросов, которые требуют проработки в российском законодательстве. В работе сформулированы предложения по совершенствованию российских правил контроля трансфертного ценообразования, в числе которых следующие:

- уточнение понятия сделки для целей раздела V.1 НК РФ и расширение возможностей группировки сделок;
- разрешение добровольных симметричных корректировок;

- установление критерия существенности по внешнеэкономическим сделкам;
- распространение правил контролируемости сделок на сделки с имущественными правами;
- распространение правил раздела V.1 НК РФ на постоянные представительства иностранных компаний;
- совершенствование процедур заключения соглашений о ценообразовании;
- внедрение возможности заключения соглашений о распределении затрат (cost sharing);
- уточнение понятий «момент совершения сделки» и «совершение сделки».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Законодательные, нормативно-правовые акты

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая (от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая (от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ)
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая (от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ)
- Семейный кодекс Российской Федерации (от 29 декабря 1995 г. №223-ФЗ)
4. Федеральный закон от 18 июля 2011 г. №227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»
5. Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. №321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»
6. Приказ ФНС России от 27 июля 2012 N ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме»
7. Приказ ФНС России от 10 октября 2012 № ММВ-7-13/704@ «Об утверждении формы извещения о контролируемых сделках и порядка направления налоговым органом, проводящим налоговую проверку, извещения о контролируемых сделках в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов»
8. Письмо ФНС России от 02 июля 2013 № ОА-4-13/11860@ «О заполнении уведомлений о контролируемых сделках»
9. Письмо ФНС России от 30 августа 2012 г. № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля»
10. Письмо Минфина РФ от 9 апреля 2012 г. № 03-01-18/3-46 «О признании сделок контролируемыми»

11. Письмо Минфина РФ от 2 августа 2012 г. № 03-03-10/87 «Об особенностях создания консолидированной группы налогоплательщиков»
12. Письмо от 17 августа 2012 года № 03-01-18/6-104
13. Письмо Минфина РФ от 28 сентября 2012 года № 03-01-18/7-131
14. Письмо Минфина РФ от 24 декабря 2013 года № 03-01-18/56820

Основные направления налоговой политики

15. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобренны Правительством РФ 30 мая 2013 г.)
16. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов (одобренны Правительством РФ 2 мая 2012 г.)
17. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов (одобренны Правительством РФ 7 июля 2011 г.)

Книги, статьи, диссертации

18. Анищенко А., Проблемы заполнения уведомлений о контролируемых сделках/Бухгалтерское приложение №47, Новая бухгалтерия №01
19. Бурцева А.М., Методы трансфертного ценообразования: международный опыт//Российский налоговый курьер №1-2, 2004
21. Буссе Р., Проблемы трансфертного ценообразования в (выборных) решениях Финансовых судов Германии, 2012
22. Васильева И.Г., Исторические аспекты развития системы трансфертного ценообразования в России и зарубежных странах// Аудит и финансовый анализ №5, 2009
23. Голишевский В.И., Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР Рекомендует//Налоговая политика и практика №9, 10, 2011
24. Голишевский В.И., Кизимов А.С., Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования//Финансы №7, 2011
25. Грундел Л.П., Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в Великобритании// Международный бухгалтерский учет, №34, 2013

26. Заикин А.А., Трансфертное ценообразование в системе управленческого учета: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12/Заикин Алексей Александрович. Казань, 2006
27. Зозуля В.В., Хочаев И.М., Перспективы развития трансфертного ценообразования в России//Международный бухгалтерский учет №45, 2013
28. Калинин С., Внутригрупповые услуги и распределение затрат внутри группы//Налоги №33, 2013
29. Карпушин К., Милютина Е., Выбираем специалистов по трансфертному ценообразованию//Актуальная бухгалтерия №6, 2012
30. Мазорук Е.С., Развитие государственного налогового администрирования трансфертных цен: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10/ Мазорук Елена Сергеевна. М., 2012
31. Мешалкин В.К., Контроль цен в целях налогообложения (трансфертное ценообразование), - М.: АйСи Групп, 2013
32. Мухамадеева Г.А., Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения как вид налоговых соглашений//Налоги №4, 2013
33. Непесов К.А., Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14/Непесов Курбанмурат Аманмурадович. М., 2005
34. Панферова О.О., Трансфертное ценообразование: экономическая природа и сфера распространения: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.01/ Панферова Оксана Олеговна. М., 2013
35. Попов А., Трансфертное ценообразование: откуда брать информацию?//Актуальная бухгалтерия №2, 2012
36. Сараев С., Сурченко Д., Инина М., Заполняем уведомление о контролируемых сделках, <http://www.garant.ru/company/garant-press/ab/477320/3/>
37. Сараев С., Сурченко Д., Гойдина Е., Еще раз о новых правилах трансфертного ценообразования//Налоговый вестник №8, 2013
38. Смолина А., Трансфертное ценообразование: нерешенные вопросы// Финансовая газета №10, 2013
39. Стрельцов В., Опыт применения положений о трансфертном ценообразовании//Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке №1, 2013

Прочие публикации

40. Deloitte, Трансфертное ценообразование: практические аспекты и перспективы, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Russia/Local%20Assets/Documents/ru_Transfer_Pricing_230608.pdf
41. Deloitte, Методология трансфертного ценообразования и проведение сравнительного анализа. Финансовые сделки и внутригрупповые расходы, 2013, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Russia/Local%20Assets/Documents/FSI_services/Deloitte_presentations.PDF
- Ernst & Young, Transfer pricing global reference guide, 2012, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/\\$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf)
42. Grant Thornton, Global transfer pricing ebook 2014, <http://www.gti.org/files/Transfer%20pricing%20ebook%202014%20FINAL.pdf>
43. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014
44. Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014
45. HMRC, Transfer pricing: methodologies: Advance Pricing Agreements, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM422000.htm>
46. KPMG, Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса РФ в части контроля уровня цен, 2013
47. KPMG, Global Transfer Pricing Review, Singapore, 2013, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/singapore.pdf>
48. KPMG, Global Transfer Pricing Review, Germany, 2013, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/germany.pdf>
49. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010
50. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital
51. PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>

52. PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United States, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/united-states.pdf>
53. PwC, International Transfer Pricing 2013/14, Germany, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/germany.pdf>
54. World Transfer Pricing 2014 (The comprehensive guide to the world's leading transfer pricing firms), <http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/wtp/World-Transfer-Pricing-2014.pdf>

Интернет-ресурсы

55. Большой энциклопедический словарь. <http://www.vedu.ru/bigencdic/931/>
56. Большой Юридический Словарь. <http://pravo-slovar.narod.ru>
57. Интервью с начальником Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества Вольвачем Д.В., <http://www.garant.ru/article/507662/>
58. Интервью с Управлением трансфертного ценообразования ФНС России, Новые правила трансфертного ценообразования: плюсы и минусы, <http://www.garant.ru/action/interview/369396/>
59. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. <http://www.minfin.ru>
60. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. <http://www.nalog.ru>
61. Электронная система «Налоги: комментарии, отчетность, проверки», ЗАО «МЦФЭР», <http://www.e-mcfr.ru/scion/auth.jsp?disableAutoLogin=true>