

Правила трансфертного ценообразования в России



BRICS Consulting

Используя представившуюся возможность, мы хотели бы напомнить Вам о действующих в России правилах трансфертного ценообразования, вступивших в силу с 1 января 2012 года.

В данной статье приводится краткий обзор действующих правил трансфертного ценообразования.

Компания «BRICS Consulting» оказывает, среди прочего, следующие услуги:

- анализ рисков трансфертного ценообразования с учётом действующих правил и разработка рекомендаций по их снижению;
- разработка стратегии трансфертного ценообразования и рекомендаций по её реализации;
- консультации по вопросам выбора и применения соответствующих методов трансфертного ценообразования;
- содействие в подготовке необходимой документации по трансфертному ценообразованию;
- проведение анализа сопоставимости;
- содействие в составлении отчётности по трансфертному ценообразованию;
- содействие в урегулировании налоговых споров и при проведении налоговых проверок;
- содействие и консультации по любым иным вопросам, касающимся трансфертного ценообразования и налогообложения в целом.

Просим обращаться к нам в случае возникновения любых вопросов, касающихся действующих правил трансфертного ценообразования, или любых иных правовых вопросов.

Область применения (контролируемые сделки)

Действующие правила предусматривают, среди прочего, увеличение административной нагрузки на российские компании, осуществляющие сделки со своими иностранными взаимозависимыми компаниями. Эти правила затрагивают международные компании, осуществляющие продажу или покупку товаров у своих российских дочерних и других взаимозависимых компаний в России. Правила трансфертного ценообразования применяются к трансграничным сделкам между взаимозависимыми лицами, сумма доходов по которым составляет 100 млн. руб. и 80 млн. руб. в 2012 г. и в 2013 г. соответственно. С 2014 г. правила трансфертного ценообразования применяются ко всем трансграничным сделкам между взаимозависимыми лицами.

В общем и целом, действующие правила существенно сокращают перечень сделок, к которым применяются правила трансфертного ценообразования. По общему правилу, действие правил трансфертного ценообразования распространяется на сделки между взаимозависимыми лицами на внутреннем рынке только в том случае, если общая сумма таких сделок превышает 1 млрд. руб. (2 млрд. руб. в 2013 г.; 3 млрд. руб. в 2012 г.). Нижние пороговые значения применяются к сделкам между взаимозависимыми лицами на внутреннем рынке, таким, как, например, сделки с лицами, применяющими систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход. И при этом правила трансфертного ценообразования применяются в том случае, если общая сумма сделок между лицами превышает 100 млн. руб.

Итак, правила трансфертного ценообразования всегда применяются к международным сделкам между взаимозависимыми лицами, тогда как, согласно общему правилу, к сделкам между взаимозависимыми лицами на внутреннем рынке они применяются только в том случае, если общая сумма сделок превышает вышеуказанные пороговые значения.

Документация по трансфертному ценообразованию

Согласно действующим правилам, при заключении трансграничных сделок между взаимозависимыми лицами налогоплательщики обязаны вести так называемую документацию по трансфертному ценообразованию.

Правилами не устанавливается какая-либо конкретная форма такой документации, но регулируется её содержание. Документация по трансфертному ценообразованию должна, среди прочего, содержать следующие сведения:

- сведения о деятельности лиц, совершивших такие сделки;
- перечень лиц, с которыми совершены такие сделки;

- описание сделки, включая её условия, описание методики ценообразования, условия и сроки осуществления платежей и иные сведения;
- функциональный анализ сведений о лицах, являющихся сторонами сделки, с указанием осуществляемых функций и принимаемых ими рисках;
- обоснование причин выбора и способа применения используемого метода;
- указание на используемые источники информации;
- сведения о сумме полученных доходов и сумме произведённых расходов в результате совершения контролируемой сделки;
- расчёт интервала рыночных цен (результаты анализа сопоставимости); а также
- сведения о произведённых налогоплательщиком налоговых корректировках (в случае их осуществления).

Пожалуйста, обратите внимание на то, что политика трансфертного ценообразования является одним из основных документов для обоснования применяемых цен. Как правило, такая политика включает в себя, среди прочего:

- существующие объективные экономические «коммерческие» условия деятельности компании
- описание рисков, связанных с деятельностью компании
- описание факторов, влияющих на ценообразование компании
- порядок учета рисков и иных факторов, влияющих на ценообразование компании
- описание рынков, на которых действует компания и характерных признаков, позволяющих их разграничить,
- методы ценообразования, в том числе предоставляемых бонусов и скидок
- обоснование рыночного характера применяемых цен (в том числе в зависимости от условий поставок, сроков оплаты и т.п.).

Документация по трансфертному ценообразованию должна содержать и иные сведения, которые оказали влияние на цену, применённую в сделке.

Примечание: Рекомендуется начинать планирование процесса обеспечения следования действующим правилам трансфертного ценообразования как можно раньше.

Анализ сопоставимости

Проведение анализа сопоставимости – ключевой аспект обеспечения соответствия действующим правилам. Налогоплательщикам важно проводить анализ сопоставимости для целей обоснования применяемых ими цен. В ходе такого анализа они должны собрать и выбрать сведения о внутренних и

внешних сопоставимых сделках («сопоставимые сделки»). *Настоятельно рекомендуем начинать проведение анализа сопоставимости на ранней стадии.*

Сопоставимые сделки – это сделки между независимыми лицами. Сделка может быть квалифицирована как сопоставимая по результатам проведения анализа сопоставимости. Анализ сопоставимости, проводимый в соответствии с установленными правилами, позволяет выбрать сопоставимые сделки, являющиеся наиболее подходящими для целей анализа сопоставимости. Сопоставимые сделки могут быть как внутренними (т.е. сделками между налогоплательщиком и независимыми лицами), так и внешними (т.е. сделками между третьими независимыми лицами). Как правило, требуется определить не менее четырех сопоставимых сделок, которые могут включать и внутренние сопоставимые сделки.

Основные этапы

Анализ сопоставимости – это достаточно длительный и сложный процесс, который можно разбить на следующие основные этапы:

1. сбор и систематизация необходимых сведений о налогоплательщике и его контролируемых сделках;
2. анализ полученной информации для целей проведения анализа сопоставимости, включая функциональный анализ;
3. выявление требуемых параметров сопоставимости;
4. выявление источников информации по сопоставимым сделкам в соответствии с выявленными параметрами сопоставимости;
5. поиск и выявление сопоставимых сделок, необходимых для проведения анализа;
6. сбор информации и выбор сопоставимых сделок;
7. анализ полученной информации по отобранным сопоставимым сделкам;
8. проведение анализа сопоставимости;
9. внесение корректировок в результаты анализа сопоставимости (при необходимости);
10. установление интервала рыночных цен;
11. подготовка отчёта по результатам проведения анализа сопоставимости.

Факторы, которые следует учитывать при определении сопоставимости сделок

Коммерческие и (или) финансовые условия сделок, сопоставимые с контролируемыми сделками, должны быть сходными с коммерческими и (или) финансовыми условиями контролируемых сделок.

Следующие факторы следует учитывать при определении сопоставимости сделок:

1. характеристики товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;
2. функции, выполняемые сторонами сделки, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а

- также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки («функциональный анализ»);
3. условий договоров (контрактов), заключённых между сторонами сделки, оказывающие влияние на цены товаров (работ, услуг);
 4. экономические условия деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающие влияние на цены товаров (работ, услуг);
 5. рыночные (коммерческие) стратегии сторон сделки, оказывающие влияние на цены товаров (работ, услуг).

Требования к информации

При проведении анализа сопоставимости налогоплательщики должны использовать:

- информацию, имеющуюся по состоянию на момент совершения контролируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором была совершена контролируемая сделка; или
- данные бухгалтерской отчётности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором была совершена контролируемая сделка; или
- данные бухгалтерской отчётности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором были установлены цены в контролируемой сделке.

Отчётность по трансфертному ценообразованию

Согласно действующим правилам, налогоплательщики обязаны предоставлять в налоговые органы уведомление о контролируемых сделках не позднее 20 мая следующего года. В таком уведомлении следует указывать календарный год, к которому оно относится, предмет сделки, сведения о сторонах сделки, а также сведения о доходах, полученных от сделок.

Налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков предоставления соответствующей документации по трансфертному ценообразованию. Налогоплательщики обязаны предоставлять такую документацию в течение 30 дней с момента получения соответствующего требования. Однако налоговые органы не вправе требовать предоставления такой документации ранее 1 июня следующего года.

Интервал рыночных цен

Ранее действовавшие правила трансфертного ценообразования определяли ценовой интервал, в пределах которого применяемые цены признавались рыночными при том условии, что они не отклонялись более чем на 20% от цен, применяемых независимыми лицами на рынке («рыночная цена»). Действующие правила отменяют действие такого интервала и требуют, чтобы цены, применяемые в контролируемых сделках, в целом соответствовали

ценам, применяемым независимыми лицами на рынке для сопоставимых сделок. Действующие правила также предусматривают порядок расчёта ценового интервала, в пределах которого следует устанавливать цены на товары и услуги.

Для выявления сопоставимых сделок следует проводить так называемый функциональный анализ и применять определённые методы трансфертного ценообразования.

Взаимозависимые лица

По сравнению с ранее действовавшими правилами действующие в настоящее время правила трансфертного ценообразования расширяют перечень взаимозависимых лиц. Согласно ранее действовавшим правилам, сделка признавалась сделкой между взаимозависимыми лицами, если доля участия одной стороны в другой составляла не менее 20%, или если стороны являлись физическими лицами, причём одно из них подчиняется другому по должностному положению, или если стороны состояли в брачных отношениях и т.д.

По существу, согласно действующим правилам, следующие сделки признаются сделками между взаимозависимыми лицами:

- сделки между сторонами, если доля участия одной из сторон в другой прямо и (или) косвенно составляет более 25%;
- сделки между сестринскими компаниями, если доля участия в них их общей материнской компании составляет более 25%;
- сделки между компанией и лицом, имеющим полномочия по назначению её генерального директора или не менее 50% состава её совета директоров (наблюдательного совета);
- сделки между компаниями, в которых их генеральный директор или не менее 50% состава их совета директоров (наблюдательного совета) были назначены по решению одного и того же лица;
- сделки между компаниями, в которых 50% состава их совета директоров (наблюдательного совета) составляют один и те же физические лица или их близкие родственники;
- сделки между компанией и её генеральным директором;
- сделки между компаниями, в которых полномочия генерального директора осуществляет одно и то же лицо;
- сделки между компаниями и (или) физическими лицами, доля участия каждого предыдущего лица в каждой последующей компании составляет более 50%;
- физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Как и прежде, суды вправе признавать лица взаимосвязанными по иным основаниям, если отношения между ними являются такими, что одна из сторон может оказывать влияние на решения, принимаемые другой стороной.

Методы трансфертного ценообразования

Действующие правила трансфертного ценообразования предусматривают большее число методов трансфертного ценообразования, которые могут применяться для оценки и определения интервала рыночных цен. Ранее действовавшая иерархия методов заменяется принципом наилучшего метода, который состоит в выборе наиболее приемлемого метода для конкретной ситуации, но при этом метод сопоставимых рыночных цен всё ещё остаётся приоритетным.

Метод сопоставимых рыночных цен

Действующие правила предусматривают, что метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным (за исключением торговых компаний, которые в качестве приоритетного должны использовать метод цены последующей реализации) для определения соответствия применяемых цен. Применение метода сопоставимых рыночных цен требует наличия хотя бы одной сопоставимой сделки между независимыми лицами на рынке, которую можно сопоставить с анализируемой сделкой, а также при наличии достаточной информации о такой сделке. Сделки, заключённые между налогоплательщиком и третьими лицами, также могут квалифицироваться как сопоставимые.

Метод цены последующей реализации

Метод цены последующей реализации может использоваться, если товар, приобретённый у взаимозависимого лица, перепродаётся покупателем третьему лицу. Этот метод позволяет определить соответствие покупной цены приобретённого товара рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной покупателем (при перепродаже), с валовой рентабельностью, полученной в сопоставимых сделках, если перепроданный товар был приобретён у независимого лица. Этот метод является приоритетным для торговых компаний.

Затратный метод

Согласно действующим правилам, затратный метод в основном применяется к услугам, указанным в законе. Этот метод позволяет сопоставить валовую рентабельность затрат, которую получает продавец при совершении контролируемой сделки, с валовой рентабельностью затрат, которую получает продавец при совершении сопоставимых независимых сделок, что позволяет определить соответствие применяемой цены рыночной цене.

Метод сопоставимой рентабельности

Метод сопоставимой рентабельности используется при отсутствии достаточной информации о сопоставимых сделках для применения метода цены последующей реализации или затратного метода. Метод сопоставимой рентабельности предусматривает сопоставление операционной рентабельности компании с рентабельностью в сопоставимых сделках с учётом осуществляемых компанией функций, принимаемых рисков и используемых активов.

Метод распределения прибыли

Метод распределения прибыли используется, если прибыль, полученная от сделки, распределяется между двумя или более лицами при невозможности использования ни одного из вышеперечисленных методов. Этот метод, в частности, применяется к сделкам с правами на объекты интеллектуальной собственности. При этом прибыль должна распределяться между сторонами пропорционально их вкладу в совокупную прибыль по сделке.

Источники информации

При проведении анализа сопоставимости налогоплательщики, в дополнение к сведениям об их собственной деятельности, могут использовать любые общедоступные источники информации. При этом для целей проведения анализа сопоставимости налоговые органы вправе использовать следующие источники информации:

- сведения о ценах и котировках российских и иностранных фондовых и товарных бирж;
- таможенная статистика;
- сведения, содержащиеся в официальных источниках информации государственных органов, сведения из официальных источников, подготовленных иностранными государствами или международными организациями, а также сведения о ценах из иных аналогичных общедоступных информационных систем;
- данные информационно-ценовых агентств;
- внутренние данные компаний по сопоставимым сделкам;
- финансовая и статистическая отчётность компаний;
- сведения от независимых оценщиков.

В дополнение к вышеизложенному, компании вправе использовать иные сведения, необходимые для определения рыночной цены в соответствии с требованиями применяемого метода трансфертного ценообразования.

Проверка трансфертного ценообразования

Действующее законодательство наделяет налоговые органы правом проводить проверки трансфертного ценообразования в целях контроля за надлежащей уплатой налогов. Как правило, срок проведения таких проверок не может

превышать шести месяцев, однако в определённых случаях налоговые органы вправе продлить его до 21 месяца.

Бремя доказывания

Несмотря на то что налогоплательщики обязаны вести документацию и составлять отчётность, бремя доказывания лежит на налоговых органах, и именно налоговые органы обязаны доказать, что применяемая цена не соответствует рыночной.

Симметричные корректировки

В случае доначисления налога в отношении стороны сделки в связи с неприменением рыночных цен, другая сторона сделки вправе осуществить соответствующую корректировку своей суммы налога, т.е. на практике уменьшить сумму налога. Однако при этом такие симметричные корректировки применяются только к сделкам на внутреннем рынке.

Соглашения о ценообразовании

Действующее законодательство о трансфертном ценообразовании также содержит понятие соглашения о ценообразовании. Соглашение о ценообразовании заключается между налогоплательщиком и налоговыми органами. Предметом соглашения о ценообразовании является порядок определения цен, применяемых в контролируемых сделках. Возможность заключения соглашений о ценообразовании предоставляется только так называемым крупным налогоплательщикам. Налогоплательщик обязан уплатить государственную пошлину в размере 1,5 млн. руб. за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании.

Штрафы

В случае несоответствия цен, применяемых в контролируемых сделках, рыночным ценам налоговые органы вправе включить в налогооблагаемый доход налогоплательщика доход, который он получил бы в случае использования рыночного ценообразования («налоговые корректировки»).

С 2014 г., в дополнение к налоговым корректировкам, с налогоплательщиков, не применяющих рыночные цены, взимается штраф в размере 20%. С 2017 г. размер штрафа составит 40%; однако если нарушение относится к 2014-2016 финансовым годам, то применяется штраф в размере 20%.

Постоянное представительство

Действующие правила также касаются налогообложения постоянных представительств иностранных юридических лиц в России и предусматривают, что доход постоянного представительства должен определяться с учётом выполняемых им функций, принимаемых рисков и используемых активов.

Министерство финансов России придерживается позиции, согласно которой сделки между постоянным представительством иностранной компании в России и российской компанией регулируются правилами трансфертного ценообразования вне зависимости от сумм сделок (начиная с 2014 г.).

Просим обращаться к нам в случае возникновения необходимости в дополнительной помощи или любых вопросов, касающихся действующих правил трансфертного ценообразования, или любых иных правовых вопросов.