

Секция «4. Актуальные проблемы развития налоговой системы Российской Федерации»

Трансфертное ценообразование в России. Новые правила в сравнении с руководством ОЭСР.

Бабурян Л.М.¹, Смирнова А.В.²

1 - Финансовый университет при Правительстве РФ, Налоги и налогообложение, 2

*- Финансовый университет при Правительстве РФ, Налоги и налогообложение,
Москва, Россия*

E-mail: lyuba.baburyan@gmail.com

Одним из наиболее распространенных вариантов ценообразования в условиях современной экономики является трансфертное ценообразование. Эти цены в наибольшей степени стали известны, когда их начали использовать в рамках торговли между отделениями транснациональных компаний. Анализируя русскую экономическую литературу, можно отметить, что в большинстве работ на тему этого ценообразования его обычно относят к сфере внутрифирменной торговли. Но, однако, при том, что такая сфера является очень важной, в рыночной экономике иностранных государств трансфертное ценообразование применяется более широко. В данной статье мы ставим своей целью исследование этого вопроса.

Прежде всего, нужно прояснить понятия «трансфертные цены» и «трансфертное ценообразование». Экономическая литература предлагает множество определений понятия «трансфертные цены».

В широком смысле под трансфертными ценами понимаются «сомнительные», «непривычные» цены, величина которых устанавливается участниками сделок не в целях осуществления коммерческой деятельности, и, естественно, она прилично отличается от сформированных рыночных цен. Целью введения таких цен является уменьшение налоговой нагрузки.

В узко экономическом смысле трансфертные цены – это цены, установленные исключительно для целей управления внутри организации.

Трансфертное ценообразование – регулируемые налоговым законодательством нормы, определяющие тот уровень цен, который совпадает обычному рыночному.

Высокую степень эффективности регулирования трансфертными ценами в целях снижения налоговой нагрузки организаций показывает международный опыт налогового администрирования, который особенно ценен в России.

1 января 2012 вступил новый закон о трансфертном ценообразовании, который внес значительные изменения порядок регулирования трансфертными ценами в России. Новые нормы повысили возможности эффективного ведения контроля над ценами. Эти правила направлены в основном на операции взаимозависимыми лицами, снижая при этом количество контролируемых сделок.

Осуществляя налоговый контроль, ФНС России проверяет полноту расчета и уплаты следующих налогов:

1) налога на прибыль организаций;

2) налога на доходы физических лиц, уплачиваемого в соответствии со ст. 227 НК РФ, то есть физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, - по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности, а

также на доходы нотариусов, адвокатов и других лиц, занимающихся частной практикой, - по суммам доходов, полученных от такой деятельности;

3) налога на добычу полезных ископаемых (в случае если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога, а предметом сделки - добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);

4) налога на добавленную стоимость (в случае если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) налогоплательщиком налога на добавленную стоимость или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС).

Предметом контроля в связи с принятым Законом N 227-ФЗ являются контролируемые сделки.

Контролируемыми сделками признаются:

1) сделки между взаимозависимыми лицами (без ограничений по субъектному составу);

2) приравненные к ним сделки.

Основные типы сделок между независимыми лицами, в том числе бартерные, внешнеторговые и сделки со значительным отклонением в течение короткого промежутка времени уже не контролируются. Но контролируются сделки между иностранными организациями, которые зарегистрированы в юрисдикциях с небольшим участием налогообложения, так называемых «оффшорных», в том случае, когда доход по этим сделкам выше 60000000 руб. в год.

Необходимо указать, что в качестве контролируемых также признаются сделки, организованные с участием независимых агентов, которые не имеют особого функционального значения и не несут рисков. Появление у агентов определенной доли рисков или функций, что является предметом спора, предполагает оценочный характер.

Закон в основном распространяется на сделки с реализацией товаров, выполнением работ и оказанием услуг. Нематериальные активы, объекты интеллектуальной собственности, а также займы прямо не указываются в нем, но Министерство финансов РФ разъясняет, что они тоже контролируются. Вероятно, в ближайшем будущем в законопроект будут включены и сделки с интеллектуальной собственностью и займы. Поэтому налогоплательщикам будет полезным подумать о том, чтобы цены по сделкам, связанным с лицензированием и финансированием совпадали с рыночными.

Нужно прояснить, что внешнеторговые сделки внутри группы находятся под контролем со стороны государства вне зависимости от размера доходов, а внутренние сделки подлежат контролю лишь в том случае, когда их сумма будет больше 3 миллиардов рублей. Согласно Закону, этот порог определяется по данным товарооборота по сделкам налогоплательщика и взаимозависимого лица. Минфин РФ в своих разъяснениях придерживается иной позиции: для того, чтобы рассчитать максимальное значение, нужно сложить валовой товарооборот налогоплательщика по всем сделкам и сделки с российскими взаимозависимыми лицами в течение года.

Отличия трактовки используемых методов.

По аналогии с руководством ОЭСР, нововведенные российские правила трансфертного ценообразования вводят 5 методов трансфертного ценообразования:

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

Однако, разъяснение данных методов является недостаточно четким и может отличаться от методики, используемой в европейских странах.

В России новые правила устанавливают принцип использования «наилучшего метода», однако допустимо и использование перечисленных методов в комбинации друг с другом. Применение методов трансфертного ценообразования схоже по иерархии и логике с изложенным в руководстве ОЭСР (наибольшим приоритетом наделяется метод сопоставимых рыночных цен, далее следуют методы цены последующей реализации и затратный, за ними – метод сопоставимой рентабельности, а наименее приоритетным является метод распределения прибыли).

Однако, положениям действующей редакции Закона не хватает однозначности, что осложняет в ряде случаев выбор необходимого метода трансфертного ценообразования.

Для иллюстрации подобной ситуации приведем следующий пример. Внешнеторговую поставку товаров иностранному дистрибьютору группы, который в последствие осуществляет реализацию данных товаров независимым покупателям, в теории должны контролировать с помощью метода цены последующей реализации. Но исторически, вследствие того, что у налоговых органов не было доступа к соответствующим данным на иностранных рынках, сложилось так, что в российской практике данный метод в отношении внешнеторговых продаж использовался редко.

Опираясь на Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию 1995 года все методы можно подразделить на 2 группы:

- методы, основанные на анализе сделки (см. пункт 2.2.1);
- методы, основанные на анализе прибыли (см. пункт 2.2.2).

Тут стоит заострить внимание на одном важном моменте. Основная часть зарубежных стран, придерживаясь рекомендаций ОЭСР, отступила от строго заданной классификации приоритетности использования методов расчета цены. Это можно объяснить неопределенностью, связанной с выбором более точного метода расчета цены, присущей трансфертному ценообразованию. Это вызвано наличием большого многообразия фактических данных, которые отличают каждую операцию с трансфертными ценами. Такую неопределенность можно снизить через выбор метода ценообразования, который обеспечит наибольшую вероятность получения надежных результатов.

Международный опыт, отраженный в Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию, берет за основу 3 метода, которые основываются на анализе сделки:

- метод сопоставимой неконтролируемой цены;
- метод цены последующей реализации;
- метод «издержки плюс».

Методы анализа прибыли основаны на исследовании прибыли, возникающей как результат определенных контролируемых сделок. В руководстве ОЭСР выделено 2 таких метода:

- метод распределения прибыли;

- метод чистой прибыли.

В общем, изменения, которые вносились, привели российскую практику к тем методам, что рекомендованы ОЭСР. Но и здесь присутствует российская специфика, отражающаяся в принятии определенной последовательности применения методов. В частности, в п.3 ст.105.7 НК РФ установлен приоритет метода сопоставимых рыночных цен по сравнению с другими методами.

Метод распределения прибыли используют только тогда, когда невозможно применить какой-либо из других методов или когда в собственности сторон сделки присутствует наличие НМА, которые оказывают большое влияние на уровень рентабельности (п.4 ст.105.13 НК РФ). Касательно остальных четырех методов действует принцип «лучшего метода», то есть следует использовать метод, позволяющий получить наиболее надежный результат. Однако, согласно п. 2 ст. 105.7 НК РФ, допустима комбинация двух методов и более.

Но, в связи с тем, что статья раздела V.1 НК РФ, которая посвящена каждому из методов, несет множество предписаний касательно учета фактических обстоятельств, при выборе необходимого метода в большинстве случаев не возникнет проблемы с выбором необходимого для применения метода.

Но, согласно п.2 ст.105.10 и п.3 ст.105.7 НК РФ, из данных правил применения методов налогового контроля можно выделить следующее исключение: в том случае, если товар был приобретен и передан без переработки в рамках анализируемой сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, и лицо, которое осуществляет перепродажу, не имеет объектов НМА, которые оказывали бы значительное влияние на уровень его валовой рентабельности, приоритетным является метод сопоставимой рентабельности.

Касательно обязательности следования принятой последовательности применения методов определения цены, будет целесообразно рассмотреть подходы, которые были выработаны судебной практикой по аналогичному вопросу в ходе применения ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с правовой позицией Высшего Арбитражного Суда РФ, которая изложена в Постановлениях №11583/04 от 18.01.2005г. и №1369/01 от 19.11.2002г., методы определения рыночной цены подлежат применению последовательно – каждый следующий метод можно применить лишь в случае, если невозможно применить предыдущий. Если налоговый орган нарушил данный порядок, его решение подлежит отмене

Однако, невозможность применения предыдущего метода должна быть обоснованной. Это означает, что проверяющий орган, используя все имеющиеся у него права и полномочия, предоставленные ему законом, ни при каких обстоятельствах не может применить следующий метод определения рыночных цен (например, на рынке нет идентичных однородных товаров; имеющаяся информация о ценах на данные товары слишком противоречивая и поэтому невозможно установить рыночную цену), если до этого не принял все возможные меры для применения предыдущего.

Сравнительный анализ российских принципов и принципов ОЭСР.

Сравнительный анализ в рамках новых российских правил трансфертного ценообразования проводится соответственно принципам, подобным принципам ОЭСР. В той же степени нужно учитывать следующие факторы: условия контракта, характеристики товаров или услуг, экономические факторы, бизнес-стратегии и рыночную ситуацию, а

также проводить функциональный анализ.

За рыночную цену будет приниматься цена по сопоставимым сделкам с независимыми лицами (данные о сопоставимых сделках третьих лиц из открытых источников в данном случае не могут использоваться), если налогоплательщик проводит сделки как с зависимыми, так и с независимыми лицами.

Согласно закону, допускается использование всех доступных информационных источников, включая коммерческие базы данных, официальную статистику и биржевые цены. Законом не запрещено использование данных по сопоставимым иностранным фирмам и не установлен более высокий приоритет данных по сопоставимым российским сделкам. Но устные комментарии представителей Министерства Финансов Российской Федерации отдают большее предпочтение данным по сопоставимым российским сделкам. Такие комментарии предполагают использование данных по сопоставимым внешнеторговым сделкам в самую последнюю очередь. В вышеуказанных обстоятельствах оценка надежности и доступности разных источников данных продолжит играть важную роль и останется спорным моментом.

Так же, как и в европейской практике, цена контролируемых сделок будет считаться рыночной, если попадет в диапазон 25%-75% от цен по сделкам между независимыми лицами или в пределы цен по сопоставимым сделкам. Налоговые органы корректируют цену только в том случае, если это приведет к доначислению налога. Законом разрешаются симметричные корректировки, однако данные процедуры требуют детализации, так как сейчас их отсутствие затрудняет эффективное применение правил в практической деятельности.

Управление вопросами трансфертного ценообразования.

Для того, чтоб увеличить налоговые поступления в контексте правил трансфертного ценообразования, в рамках ФНС создали специальный отдел трансфертного ценообразования.

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены 4 налога, по которым можно контролировать цену сделок, влияющих на величину их налоговой базы.

Законом также предусмотрены специальные проверки в рамках трансфертного ценообразования, проведение которых будет производиться отдельно от обычных камеральных и выездных проверок. В случае, если результаты нововведений не будут совпадать друг с другом или будут влиять друг на друга, это приведет к усложнению проведения процедур налоговых проверок и возникновению дополнительных противоречий между стандартными проверками и проверками, проводимыми в рамках трансфертного ценообразования. Стоит отметить, что несмотря на разъяснения Министерства Финансов РФ о неправомерности проверки вопросов, затрагивающих трансфертное ценообразование в отношении налогоплательщика, территориальными налоговыми органами, они все же имеют право требования всех документов в условиях простой налоговой проверки, в том числе те документы, что относятся к положениям трансфертного ценообразования. Поэтому российским организациям в подобных «строгих» рамках важно соблюдать правила трансфертного ценообразования и иметь факта необходимой документации. Это требуется для того, чтобы минимизировать риски возникновения налоговых претензий из-за принятия налоговыми органами дополнительной информации о деятельности организации или консолидированной группы во время выездных проверок из документации по трансфертному ценообразованию.

Таким образом, для налогоплательщиков крайне важным аспектом в ценообразовании будет определение характера раскрываемой информации.

Немаловажным является и то, что Законом не установлена взаимосвязь между таможенными и налоговыми органами. Но нужно отметить, что налоговым дано право применения в своих интересах информации таможенных органов. Но это не всегда может быть целесообразным, поскольку таможенные органы часто не учитывают в своей статистике детали и тонкости сделок, а также в составе их статистики может быть включена данные о сделках и между взаимозависимыми, и между не взаимозависимыми лицами. К сожалению, сегодня координация между этими инстанциями по поводу трансфертного ценообразования находится в зачаточном состоянии. Требуется большой промежуток времени для того, чтобы налоговые и таможенные органы начали свое взаимодействие как это обязывает руководство ОЭСР.

Подытоживая все вышесказанное, хочется отметить, что несмотря на революционный характер новых правил трансфертного ценообразования в России, и учитывая значительные сходства с нормами ОЭСР, есть еще существенные различия между ними, которые требуют внимания. Потребуется года, чтобы новые правила были испытаны на практике и официально пояснены для исключения каких-либо «легальных» способов избежания налогообложения. Так или иначе, организациям будет в пользу проводить доскональные проверки внутренних сделок и учитывать малейшие подробности в документации для снижения рисков, связанных российскими правилами трансфертного ценообразования.