

УДК 338.5:336.221

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ТРАНСФЕРТНЫМ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕМ В РОССИИ

Минакова Е.И., Лазаренко А.Л., Думнова Н.А., Степанова О.А.

ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли»,

Орел, e-mail: ogiet@orn.ru; ogiet@ogiet.ru

На современном этапе развития национальной экономики в России и во многих странах мира вопрос изменения порядка осуществления налогового контроля за трансфертным ценообразованием становится актуальным. Правовые аспекты налогового контроля при применении трансфертных цен для транснациональных компаний и налоговых органов отражены в специальном Руководстве Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). На основании Руководства ОЭСР правительства разных стран, в том числе и России, внедрили законы о трансфертном ценообразовании, которые широко используются в практике работы ведущих зарубежных налоговых администраций. В связи с чем в данной работе раскрываются особенности новых правил налогового контроля за трансфертным ценообразованием в России.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговые проверки, трансфертное ценообразование, контролируемые сделки, налогоплательщики, налоговые органы, соглашение о ценообразовании

FEATURES TAX CONTROL OVER TRANSFER PRICING RUSSIA

Minakova E.I., Lazarenko A.L., Dumnova N.A., Stepanova O.A.

Orel State Institute of Economy and Trade, Orel, e-mail: ogiet@orn.ru; ogiet@ogiet.ru

At the present stage of development of the national economy in Russia and in many countries the issue of changing the order of tax control over transfer pricing becomes relevant. Legal aspects of the tax control over transfer pricing for multinational enterprises and tax authorities are reflected in a special Guide Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). On the basis of the OECD Guidelines various governments, including in Russia, introduced legislation on transfer pricing, which are widely used in the practice of leading foreign tax administrations. In this connection, this paper reveals the features of the new rules of tax control over transfer pricing in Russia.

Keywords: tax audit, tax audits, transfer pricing, controlled transactions, the taxpayers, the tax authorities, the agreement on pricing

Налоговый контроль – один из основных видов государственного финансового контроля. Его правовые нормы установлены статьей 82 Налогового кодекса РФ (НК РФ), которая определяет налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах [1]. Органом налогового контроля в России является Федеральная налоговая служба РФ (ФНС РФ), которая, во-первых, осуществляет правоприменительные функции, непосредственно связанные с администрированием, во-вторых – контрольные функции, т.е. контроль и надзор за исполнением налогового законодательства.

1 января 2012 года в России появился новый вид мероприятий налогового контроля. Налоговые органы получили право проводить проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Данный вид налогового контроля ориентирован на соответствие норм российского права международным нормам.

В связи с этим Налоговый кодекс стал включать еще один дополнительный раздел V «Взаимозависимые лица», который содержит общие положения о ценах и налогообложении, содержание налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, положения соглашения о ценообразовании.

При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами используют следующие методы, представленные в таблице.

Необходимо отметить, что допускается использование комбинации двух и более методов.

Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам. Применение иных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

Методы, используемые налоговыми органами при проведении проверок
в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

Используемые методы	Описание метода
1) метод сопоставимых рыночных цен	определение соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен
2) метод цены последующей реализации	определение соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности
3) затратный метод	определение соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках
4) метод сопоставимой рентабельности	заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках
5) метод распределения прибыли	заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок

Метод сопоставимых рыночных цен используется для определения соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночной цене в порядке, при наличии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные (при их отсутствии – однородные) товары (работы, услуги), а также при наличии достаточной информации о такой сделке.

Перечисленные методы, кроме метода сопоставимых, могут использоваться также при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) по группе однородных сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица.

При выборе метода, используемого при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, должны учитываться полнота и достоверность исходных данных, а также обоснованность корректировок, осуществляемых в целях обеспечения сопоставимости сопоставляемых сделок с анализируемой сделкой.

В целях применения указанных методов кроме информации о конкретных сделках может использоваться общедоступная информация о сложившемся уровне рыночных цен и (или) биржевых котировках, а также данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услу-

ги) на соответствующих рынках указанных товаров (работ, услуг).

В случае, если методы не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в разовой сделке, рыночной цене, соответствие цены, примененной в такой сделке, рыночной цене может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности.

Уже два года в России существует возможность заключения между налогоплательщиком и контролирующим органом предварительного соглашения о ценообразовании. Подобные соглашения уже достаточно длительное время применяются в развитых с точки зрения регулирования трансфертного ценообразования налоговых юрисдикциях (США, европейские страны). В рамках соглашения между налогоплательщиком и контролирующим органом еще на стадии планирования сделки или группы сделок, относящихся к категории контролируемых, заранее устанавливается методика определения рыночной цены, и налоговый орган берет на себя обязательство придерживаться данной методики на весь период действия соглашения. В результате заключения соглашения право на проведение корректировки трансфертной цены возникает у соответствующего органа

только при нарушении условий соглашения. Следует учитывать, что заключение предварительного соглашения о ценообразовании является весьма трудоемким и длительным процессом. Кроме того, подавая заявление на его заключение, налогоплательщик тем самым фактически соглашается на тщательную проверку его текущих и ранее применявшихся цен. Поэтому заключение такого соглашения может создать риски для компании в отношении предыдущих периодов. Более того, налогоплательщик представляет налоговым органам большое количество коммерческой информации (обоснование всех этапов ценообразования), и налоговые органы могут воспользоваться ей не только для целей трансфертного контроля.

В настоящее время ФНС России проводит системную работу по организации эффективного контроля цен для целей налогообложения в Российской Федерации. В 2013 году разработана и утверждена нормативная правовая база, минимально необходимая для реализации полномочий ФНС России в сфере контроля цен для целей налогообложения. Приняты нормативные правовые акты, необходимые для реализации прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений. В частности:

- утверждены формы документов, применяемых при проведении симметричных корректировок и обратных корректировок налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, а также порядок выдачи уведомления о возможности симметричных корректировок и порядок уведомления о необходимости обратных корректировок;

- внесены изменения в некоторые формы документов, используемые при проведении мероприятий налогового контроля;

Кроме того, письмом ФНС России от 20.02.2013 № ОА-4-13/2868@ в Минфин России направлены предложения по определению порядка заключения соглашений о ценообразовании с участием уполномоченного органа иностранного государства.

Ведется постоянная работа по анализу законодательства о налогах и сборах и подготовке соответствующих предложений и заключений в части налогового администрирования ценообразования для целей налогообложения и выявления налоговых рисков.

С 2013 года в ФНС России функционирует трехуровневый информационный ресурс, который позволяет обеспечить прием, обработку и передачу уведомлений о контролируемых сделках в течение одного рабочего дня с момента приема уведомления территориальным налоговым органом. По

итогах кампании по сдаче уведомлений о контролируемых сделках в специализированном информационном ресурсе ФНС России содержится более 4,6 тысяч уведомлений о контролируемых сделках налогоплательщиков. Абсолютное большинство сведений о контролируемых сделках (98%) представлено в электронной форме, из чего можно сделать вывод, что ФНС России в короткие сроки удалось создать современную, функциональную и удобную для налогоплательщиков инфраструктуру формирования и передачи в налоговый орган информации о контролируемых сделках. Кроме того, ФНС России на регулярной основе осуществляется мониторинг и совершенствование программного обеспечения формирования ИР «Трансфертная цена» и программного обеспечения для налогоплательщиков (ПК «Тестер», «Налогоплательщик ЮЛ»).

Необходимо отметить, что соглашение о ценообразовании – новая форма налогового администрирования, предусматривающая особый уровень доверия и открытости между налогоплательщиками и налоговыми органами, высокую степень предсказуемости уровня налоговых поступлений и снижения налоговых рисков. Заключение соглашения о ценообразовании – это итог кропотливой аналитической работы, в ходе которой исследуется деятельность налогоплательщика, структура бизнеса, механизмы и подходы к ценообразованию, цены в конкретных сделках, а также иная значимая информация об отрасли, о ситуации на рынке, о налогоплательщике и других компаниях данной отрасли.

В течение 2012–2013 годов этот механизм из теории превратился в практику. За этот период в России было получено 45 проектов соглашений о ценообразовании, по результатам рассмотрения которых заключены 10 соглашений о ценообразовании с 35 крупнейшими налогоплательщиками, а также вынесено 11 решений об отказе от заключения соглашения [3].

Среди плановых мероприятий по совершенствованию работы налоговых органов в сфере контроля ценообразования можно отметить:

- содействие отказу налогоплательщиков от непрозрачных и низкоэффективных схем ведения бизнеса, созданных с целью минимизации налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации, произвольного перераспределения финансовых результатов внешнеторговых сделок между их участниками;

- обеспечение реализации полномочий ФНС России по проверке полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

– обеспечение реализации мероприятий налогового контроля, направленных на выявление налоговыми органами информации о сокрытых фактах совершения контролируемых сделок, а также выявление механизмов незаконного манипулирования ценами в целях минимизации налоговых обязательств;

– совершенствование информационных ресурсов ФНС России в сфере контроля цен для целей налогообложения в целях создания комфортных условий для налогоплательщиков, совершающих контролируемые сделки, и автоматизации процессов обработки и анализа данных о контролируемых сделках и иных сведений из общедоступных источников информации и информационных ресурсов ФНС России.

Также ФНС России необходимо усилить дальнейшее взаимодействие с Организацией экономического сотрудничества и развития для обеспечения обмена опытом по ключевым направлениям налогового администрирования и эффективного выполнения задач ФНС России с учетом международных договоренностей и документов. Необходимо планировать участие представителей ФНС России в составе российской делегации для ведения переговоров о заключении соглашений об избежании двойного налогообложения с Сингапуром, Польшей, Республикой Казахстан и соглашения об обмене налоговой информацией с Британскими Виргинскими островами (Великобритания).

В целом следует отметить, что для повышения эффективности деятельности ФНС России необходимо обеспечить качественный мониторинг уведомлений о контролируемых сделках на федеральном уровне, качественное взаимодействие ФНС России и территориальных налоговых органов при осуществлении контроля цен для целей налогообложения. Это взаимодействие не должно ограничиваться только выявлением контролируемых сделок, формированием и направлением извещений. Важнейшей частью работы территориальных налоговых органов должно стать осуществление контроля полноты исчисления и уплаты налогов, в том числе при выявлении фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды путем манипулирования. А Федеральная налого-

вая служба в свою очередь должна оказывать всю необходимую методологическую и правовую поддержку налоговым органам на уровне регионов.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) Часть 1, от 31.07.1998 № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (действующая редакция от 04.10.2014) – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 07.10.2014 г.
2. Баев С. Правовое регулирование трансфертного ценообразования мировой опыт и российская практика // Законодательство. – 2005. – № 9. – С. 43–52.
3. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>. Дата обращения: 06.10.2014 г.
4. Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://oecd.ru/org/nalog>. Дата обращения: 07.10.2014 г.
5. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для мультинациональных предприятий и налоговых администраций 2010. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecdbookshop.org>. Дата обращения: 06.10.2014 г.

References

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (NK RF) Chast 1. ot 31.07.1998 no. 146-FZ (prinjat GD FS RF 16.07.1998) (deystvujushhaja redakcija ot 04.10.2014) [Elektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru>. Data obrashhenija: 07.10.2014 g.
2. Baev S. Pravovoe regulirovanie transfertnogo cenoobrazovaniya mirovoj opyt i rossijskaja praktika // Zakonodatel'stvo. 2005. no. 9. pp. 43–52.
3. Oficial'nyj saj't Federal'noj nalogovoj sluzhby RF. Doklad o rezul'tatah i osnovnyh napravlenijah dejatel'nosti na 2014-2017 gody. [Elektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://www.nalog.ru>. Data obrashhenija: 06.10.2014 g.
4. Oficial'nyj saj't Organizacii jekonomicheskogo sotrudnichestva i razvitiya. [Elektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://oecd.ru/org/nalog>. Data obrashhenija: 07.10.2014 g.
5. Rukovodstvo OJeSR po transfertnomu cenoobrazovaniju dlja mul'tinacional'nyh predpriyatij i nalogovyh administracij 2010. [Elektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://www.oecd-bookshop.org>. Data obrashhenija: 06.10.2014 g.

Рецензенты:

Попова О.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Финансы, инвестиции и кредит», ФГБОУ ВПО Орловский государственный аграрный университет, г. Орел;

Парушина Н.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли», г. Орел.