

Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского
Серия «Юридические науки». Том 26 (65). 2013. № 2-2. С.188-194.

**АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО И ПРОЦЕСС,
ФИНАНСОВОЕ ПРАВО, ИНФОРМАЦИОННОЕ ПРАВО**

УДК 347.73

**НОВЫЕ ПРАВИЛА КОНТРОЛЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ
РЫНОЧНЫХ ЦЕН МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ
В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛОК
(ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ) В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Васильева Е. Г.

*Северо-Кавказский филиал Российской академии правосудия
г. Краснодар, Российская Федерация*

В статье анализируются основные положения Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ, касающиеся введения новых критериев признания лиц взаимозависимыми и контроля цены сделки; установления методов определения доходов и сделок между взаимозависимыми лицами; определения круга лиц, взаимоотношения между которыми могут повлиять на формирование цены сделки между ними, и круга взаимозависимых лиц. Характеризуется введенный новый вид налоговых проверок – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Анализируются и приводятся доводы, почему рассматриваемый закон следует называть законом о трансфертном ценообразовании.

Ключевые слова: взаимозависимые лица, методы оценки сопоставимости цен, интервал рыночных цен.

Закон о трансфертном ценообразовании

Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее – Закон № 227-ФЗ) внес соответствующие изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) [1]. С 1 января 2012 года (за исключением некоторых положений, для которых установлен иной срок вступления в силу) НК РФ дополнен новым разделом V.1, включающим шесть глав (гл. 14.1-14.6).

Согласно пункту 6 ст. 4 Закона № 227-ФЗ, положения статей 20 и 40 НК РФ со дня вступления в силу данного Федерального закона применяются исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с гл. 25 НК РФ до дня вступления в силу Закона № 227-ФЗ. То есть положения статей 20 и 40 НК РФ применяются в отношении сделок, отраженных в учете при исчислении налога на прибыль организаций до 1 января 2012 года. После 1 января 2012 года применяются положения Закона № 227-ФЗ.

Ввиду того обстоятельства, что с момента вступления в силу Закона № 227-ФЗ прошло почти два года, следует подвести предварительные итоги (поскольку налого-

вые органы только сейчас переходят к проверкам за 2012 год) указанных поправок, являющихся наиболее важными в отношении введения новых правил, распространяющихся на взаимозависимых лиц.

Сделки с взаимозависимыми лицами

Пункт 1 ст. 105.1 НК РФ (в редакции Закона № 227-ФЗ) ввел новое определение взаимозависимых лиц. Данное определение отличается от содержащегося в ст. 20 НК РФ (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ), в которой законодатель указывал основанием для признания лиц взаимозависимыми только наличие влияния на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц [2].

Перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми, указанный в ст. 105.1 НК РФ (в редакции Закона № 227-ФЗ – 11 оснований), в сравнении с положениями ст. 20 НК РФ (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ – 3 основания) существенно расширен [2]. Следует отметить, что ни НК РФ, ни Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ) не содержат запрета на заключение сделок между взаимозависимыми лицами. Задача налоговых органов при применении данных норм состоит в том, чтобы установить цель совершенной сделки.

Однако положение части 2 ст. 20 НК РФ (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ) содержит более общее основание для признания лиц взаимозависимыми – если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), чем часть 7 статьи 105.1 НК РФ. В новом разделе НК РФ указывается дополнительное основание в виде влияния на заключаемые договоры между субъектами налогообложения, и такое влияние может зависеть не только от одного лица. Порядок определения доли прямого и косвенного участия организаций и (или) физических лиц в других организациях регулируется ст. 105.2 НК РФ.

Основания для признания лиц взаимозависимыми

Из анализа положений ст. 105.1 НК РФ (в редакции Закона № 227-ФЗ) усматривается три основания для признания лиц взаимозависимыми: по закону, по судебному решению, по самостоятельному признанию себя таковыми налогоплательщиками. Перечень оснований для признания взаимозависимости «по закону» является исчерпывающим, что исключает произвольную трактовку взаимозависимости налоговым органом. В судебном порядке лица могут быть признаны для целей налогообложения взаимозависимыми и по иным основаниям, при условии, что отношения между лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 ст. 105.1 НК РФ. Ранее аналогичное правило предусматривалось п. 2 ст. 20 НК РФ.

Новым в сравнении с действующим текстом НК РФ является право налогоплательщиков самим признавать себя взаимозависимыми (часть 6 ст. 105.1 НК РФ). Основания могут быть любыми, помимо указанных выше. Главный критерий – особенности отношений между этими лицами могут повлиять на условия и результаты сделок, а также экономические результаты их деятельности.

Контролируемые сделки

Крупнейшие налогоплательщики вправе заключить с ФНС России соглашение о ценообразовании (п. 1 ст. 105.19 НК РФ).

В результате внесенных поправок в НК РФ у налогоплательщиков появились новые обязанности. Пункты 1 и 2 ст. 105.16 НК РФ устанавливают, что с 2012 года налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего нахождения (месту жительства) о совершенных в течение года контролируемых сделках. Срок – не позднее 20 мая года, следующего за тем, в котором были совершены контролируемые сделки. Уведомление о контролируемых сделках нужно направлять в том случае, если сумма доходов по всем таким сделкам с одним лицом (или несколькими одними и теми же лицами) в 2012 году превышает 100 млн руб., в 2013 году – 80 млн руб. (пункт 7 статьи 4 Закона № 227-ФЗ) [1]. В уведомлении должны быть указаны: отчетный календарный год, предметы сделок, сведения об их участниках, а также суммы полученных доходов и произведенных расходов. Ошибки и неточности в представленном уведомлении можно уточнить путем подачи уточненного уведомления (п. 2 ст. 105.16 НК РФ). Из положений п. 5 ст. 105.16 НК РФ усматривается, что уведомление направляется нижестоящими налоговыми органами в ФНС России в течение 10 рабочих дней со дня его получения.

До введения в действие Закона № 227-ФЗ принципы контроля и определения цен устанавливала ст. 40 НК РФ (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ), применяющаяся при проведении налоговых проверок. Данная норма предусматривала четыре случая, когда налоговые органы вправе контролировать цены: по сделкам между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении цены сделки более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. Указанные правила применялись и могут применяться (с учетом периода совершения операций до 1 января 2012 года) налоговыми органами при проведении налоговых проверок, что становится недопустимым с 1 января 2012 года в результате проведения нового вида налоговых проверок, установленных ст. 105.17 НК РФ.

Ранее достаточно распространенным при проведении налогового контроля использовался метод сопоставимых рыночных цен. В случае если на рынке отсутствовала информация о сделках с идентичными товарами, то применялся метод цены последующей реализации или затратный метод (пункт 10 ст. 40 НК РФ).

Методы трансфертного ценообразования

В настоящее время предусмотрено пять методов (п. 1 ст. 105.7 НК РФ) оценки сопоставимости цен при проведении налогового контроля. Помимо трех существующих (ранее предусмотренных ст. 40 НК РФ), предусмотрено еще два новых: сопоставимой рентабельности и распределения прибыли. Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным. И лишь когда его применение невозможно или не позволяет оценить соответствие цен, допустимы иные методы. Также разрешено использование комбинации двух и более методов. Правила использования всех этих методов регламентированы главой 14.3 НК РФ.

Необходимо кратко остановиться на каждом.

Метод сопоставимых рыночных цен

Метод сопоставимости рыночных цен является приоритетным по отношению к иным методам. Для его применения будет достаточно одной сделки, удовлетворяющей критериям сопоставимости, при условии, что продавец в данной сопоставимой сделке не занимает доминирующего положения на рынке.

Метод цены последующей реализации

Метод цены последующей реализации будет считаться приоритетным при приобретении товара у взаимозависимого лица и последующей его перепродажи без переработки независимому лицу. Он будет применяться для определения рыночного характера цены, по которой покупатель приобретает у взаимозависимого лица товары и реализует их независимому лицу.

При использовании данного метода показатель валовой рентабельности, полученной перепродавцом в рамках контролируемой сделки, подлежит сравнению с интервалом рыночной рентабельности, устанавливаемым на основе информации по неконтролируемым сопоставимым сделкам.

Затратный метод

Затратный метод будет применяться преимущественно в отношении сделок по оказанию услуг, за исключением случаев, когда используются объекты нематериальных активов, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности. При этом проводится сопоставление валовой рентабельности затрат тестируемого лица с интервалом рыночной рентабельности.

Метод сопоставимой рентабельности

Метод сопоставимой рентабельности может использоваться, в частности, в случае невозможности обеспечить достаточную сопоставимость данных бухгалтерского учета, на основе которых можно достоверно определить интервал рентабельности в порядке, предусмотренном методом цены последующей реализации и затратным методом. Кроме того, при применении данного метода должна быть выбрана такая компания, которая в сравнении со второй стороной сделки осуществляет меньше функций, принимает меньшие экономические (коммерческие) риски и не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности. Для целей применения данного метода могут использоваться следующие показатели рентабельности: рентабельность продаж, валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов (если перепродавец несет незначительные коммерческие риски), рентабельность затрат и рентабельность активов. При использовании данного метода разрешается применение других показателей рентабельности при условии, что их использование является обоснованными с точки зрения функционального анализа.

Метод распределения прибыли

И последний – пятый – метод распределения прибыли, который применяется при невозможности использовать другие методы, а также когда стороны сделки совместно владеют объектами интеллектуальной собственности. Разрешается использовать две разновидности данного метода: распределение совокупной прибыли и распреде-

ление остаточной прибыли. Распределение прибыли между сторонами контролируемой сделки производится на основе оценки вклада сторон в совокупную прибыль по анализируемой сделке путем оценки следующих критериев:

- размер осуществленных стороной контролируемой сделки затрат на создание уникальных нематериальных активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке;
- численность персонала, непосредственно влияющая на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке;
- рыночная стоимость активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке.
- другие показатели, отражающие взаимосвязь между функциями, активами и рисками и величиной полученной прибыли.

Однако в случае, если вышеуказанные методы не позволяют определить, соответствует ли цена, примененная в разовой сделке, рыночной цене, такое соответствие может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки.

Необходимо отметить, что с учетом новых изменений вводится понятие интервал рыночных цен (интервал рентабельности). Вместо допустимого отклонения в 20 процентов от рыночных цен закон вводит такое понятие, как интервал рыночных цен. При расчете интервала рыночных цен будет использоваться статистический подход, который аналогичен подходу, применяемому в большинстве стран.

С учетом изложенного выше следует, что законодательство предусматривает пять методов определения рыночной цены, подобных тем, которые используются в международной практике. Приоритетное значение будет иметь метод сопоставимых рыночных цен, а метод распределения прибыли будет использоваться лишь при невозможности применения других методов. Кроме того, налогоплательщики смогут использовать любые методы, а не только пять, предусмотренных законом.

При определении соответствия цен, применяемых в сделках, рыночным ценам и налоговые органы, и налогоплательщики должны использовать только общедоступные источники информации. При этом использование данных иностранных организаций разрешается только в случае: невозможности использования данных российских организаций; иная информация, которая может быть использована для определения интервала рыночных цен и рентабельности в соответствии с разрешенными методами. Для целей определения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным не допускается использование информации, составляющей налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством РФ (за исключением сведений о проверяемом налогоплательщике).

За нарушение новых норм предусмотрена ответственность п.1 ст. 129.3 НК РФ. Штраф за неуплату налога в результате применения нерыночных цен составит 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 тыс. руб. В таком размере санкция будет применяться только при вынесении решений за налоговые периоды начиная с 2017 года. При вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды 2012-2013 годов санкция применяться не будет, а за налоговые периоды 2014-2016 годов сумма штрафа составит 20 процентов от неуплаченной суммы налога (п. 9 ст. 4 Закона № 227-ФЗ) [1].

Если по результатам проверки ФНС России доначислила одному из участников сделки налоги, то другой участник сделки вправе скорректировать свои налоговые обязательства. Причем симметричная корректировка допустима, лишь, если контрагент, привлеченный к ответственности, исполнит решение ФНС России в части уплаты недоимки (п. 2 ст. 105.18 НК РФ). Но общество может быть, и освобождено от ответственности. В частности, если оно представит в ФНС России документацию, обосновывающую рыночный уровень цен, либо заключит с ней соглашение о ценообразовании (гл. 14.6 НК РФ).

**Проверка полноты исчисления и уплаты налогов
в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами**

С учетом того обстоятельства, что Закон № 227-ФЗ ввел новый вид налоговых проверок (за исключением камеральных и выездных) – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами это приведет к возникновению споров ФНС России с налогоплательщиками. Ввиду прямого запрета в п. 1 ст. 105.17 НК РФ будет возложена дополнительная нагрузка на ФНС России. В то же время, законодатель уточнил, что проведение проверки правильности применения цен не препятствует проведению выездных и камеральных проверок за этот же период. Следует отметить, что необходимость реформирования ст. 20 и ст. 40 НК РФ была вызвана временем, поскольку данные нормы не позволяли эффективно противодействовать уклонению от налогообложения с использованием новых средств и схем минимизации налогового бремени.

Список литературы:

1. Собрание законодательства РФ. – М. : Юридическая литература, 2011. – № 30. Ч.1. – Ст. 4575.
2. Собрание законодательства РФ. – М. : Юридическая литература, 1999. – № 28. – Ст. 3487.

Васильева Е. Г. Нові правила контролю та визначення ринкових цін між взаємозалежними особами з метою оподаткування контрольованих угод (трансфертного ціноутворення) в Російській Федерації / Е. Г. Васильєва // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки. – 2013. – Т. 26 (65). № 2-2. – С. 188-194.

У статті аналізуються основні положення Федерального закону від 18.07.2011 № 227-ФЗ, які стосуються введення нових критеріїв визнання осіб взаємозалежними і контролю ціни угоди; встановлення методів визначення доходів і угод між взаємозалежними особами; визначення кола осіб, взаємини між якими можуть впливати на формування ціни угоди між ними, і кола взаємозалежних осіб. Характеризується введений новий вид податкових перевірок – перевірка повноти обчислення та сплати податків у зв'язку з вчиненням правочинів між взаємозалежними особами. Аналізуються і наводяться доводи, чому цей закон слід називати законом про трансфертне ціноутворення.

Ключові слова: взаємозалежні особи, методи оцінки порівнянності цін, інтервал ринкових цін.

**NEW RULES OF CONTROL AND DETERMINATION OF MARKET PRICES BETWEEN
RELATED PARTIES FOR THE PURPOSES OF TAXATION OF CONTROLLED TRANSACTIONS
(TRANSFER PRICING) IN THE RUSSIAN FEDERATION**

Vasilyeva E. G.

North Caucasus Branch of Russian Academy of Justice, Krasnodar, Russia

The article analyses the main provisions of the Federal law from 18.07.2011 227-FZ, concerning the introduction of new criteria for the recognition of interdependent persons and monitoring the transaction price;

establish methods for determining income and transactions between related parties; determination of persons relationship which may affect the pricing of transactions between them and the range of interdependent persons. Specified Federal law, which entered into the Tax code of the Russian Federation a new partition, installed the need to streamline and improve the efficiency of tax control for correctness calculation and completeness of payment of taxes at the application of transfer pricing, the creation of effective mechanisms to counteract the use of transfer prices for tax purposes. The adopted Federal law contains numerous transitional provisions concerning the order of its entry into force (to some norms of the legislator, the specific timing of entry into force), as reflected in the article. Stated that articles 20 and 40 of the tax code are repealed. Characterized introduced a new kind of tax inspection to verify the completeness of calculation and payment of taxes in connection with the transactions between related parties. This article is a commentary and detailed account of the changes to the Federal law from 18.07.2011 № 227. In the article all the rules discussed in turn, that leads to the most full and accurate description of the establishment of exactly how to apply the amendments, what they are for all taxpayers. Analyzes and argues why such law should be called the law on transfer pricing. That represents a transfer pricing, and the reasons for the adoption of this law. The transfer pricing law is primarily concerned with those whose business is built by working through interdependent persons. But as time has shown, the mechanism of tax control over prices, based on the norms of articles 20 and 40 of the Tax code of the Russian Federation, proved ineffective, which required the adoption of a new law on transfer pricing.

Key words: interdependent persons, methods of an assessment of comparability of the prices, interval of market prices.