Обзор практической конференции «Трансфертное ценообразование»

19.04.2012 НОВОСТИ КОМПАНИЙ

27–28 марта 2012 г. прошла организованная британской компанией C5 практическая конференция «Трансфертное ценообразование», собравшая настолько много участников, что организаторы были вынуждены сменить ранее заявленное место проведения, в связи с тем, что количество желающих посетить мероприятие оказалось просто беспрецедентным.

Напомним, что с 1 января 2012 г. вступил в силу 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» (далее – Федеральный закон № 227-ФЗ), который определяет основные принципы налогового контроля за сделками между взаимозависимыми лицами.

Россия в этом вопросе развивается в фарватере общемировой тенденции. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) весьма активно занимается вопросами трансфертного ценообразования. Уже в 1979 г. она выпустила первые Рекомендации по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых ведомств (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), а в последующие годы существенно обновила их, следуя складывающимся особенностям практики. Если говорить об общем понятии, что такое трансфертная цена, – это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний. Соответственно, деятельность по установлению таких «внутренних» цен называется трансфертным ценообразованием. Трансфертная цена часто может существенно отличаться от цены на аналогичный продукт,

установившейся на открытом рынке. Чаще всего мотивом манипуляции «внутренними» ценами являются налоговые соображения компаний в рамках транснациональных холдингов. Это объясняется тем, что налоговое бремя в различных странах существенно различается, а менеджмент международных холдингов стремиться перераспределить прибыль всего холдинга методами трансфертного ценообразования в пользу наименее налогооблагаемых элементов холдинга. Для России, как и для многих других стран, подобное перераспределение приводит к оттоку денежного потока из страны и снижению сумм собираемых налогов. Именно поэтому позиция налоговых органов, которые в вопросе контроля за трансфертным ценообразованием играют ключевую роль, является особенно интересной. **В. Голишевский, начальник отдела методологии и информационного обеспечения ФНС России**, попытался выделить основные направления деятельности ФНС России по реализации Федерального закона № 227-ФЗ.

Первое направление – определение круга взаимозависимых лиц в соответствии ст. 105.1 НК РФ. Докладчиком было отмечено, что основания взаимозависимости достаточно универсальны, они перенесены в главу о трансфертном ценообразовании из ст. 20 НК РФ и российского корпоративного законодательства. Задачей налогового органа является создание единого информационного ресурса – базы взаимозависимых лиц для оптимизации контрольных мероприятий.

Вторым направлением является получение и консолидация сведений о контролируемых сделках. Основными документами, посредством которых планируется получать информацию, являются уведомление налогоплательщика и извещение нижестоящего налогового органа по контролируемым сделкам. Они могут подаваться как в электронном, так и в бумажном виде. Уведомление и извещение будут по форме практически одинаковыми, в настоящее время налоговые органы ведут доработку данных форм.

Третьим направлением, которое планируется «поставить на рельсы», является организация налогового контроля в связи с совершением контролируемых сделок. Эта функция закреплена законом за центральным аппаратом ФНС России, производится по месту

нахождения центрального аппарата в г. Москве. Налоговый контроль цен по сделкам между взаимозависимыми лицами теперь не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок территориальных органов, а осуществляется именно в рамках процедуры проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, регулируемой ст. 105.17 НК РФ. Перечень оснований для проведения проверки закрыт: (1) уведомление налогоплательщика о контролируемой сделке за предыдущий налоговый период, (2) извещение территориального налогового органа по тем контролируемым сделкам, по которым налогоплательщик самостоятельно уведомление не направил, (3) информация по сделке, которая была получена в ходе повторной выездной налоговой проверки.

Сроки проведения проверок – 6 месяцев, возможно продление до 12 месяцев, для запроса информации в иностранном налоговом органе возможно продление еще на 6 месяцев, если иностранный налоговый орган не представил информацию, возможно продление еще на 3 месяца для завершения проверки.

Итоги проверки будут оформляться справкой о проведении проверки, если в ходе проверки не выявлено нарушений, если выявлено будет также составляться акт в течение двух месяцев со дня составления справки. В случае несогласия с решением, налогоплательщик имеет право обратиться в суд. Вся информация по итогам проверок и судов будет спускаться в нижестоящие налоговые органы для исполнения.

Четвертое направление – заключение соглашений о ценообразовании. Здесь В. Голишевским было отмечено, что наличие такого соглашения – это не индульгенция, которая позволит решить все вопросы налогоплательщика и оградить его от контроля за трансфертными ценами. Соглашения будут определять только базовые принципы ценообразования, поэтому, по мнению докладчика, от доначисления по итогам последующих проверок никто из лиц, с которыми будут заключаться соглашения, не застрахован. Базовый принцип, которым руководствуется налоговый орган при подготовке таких соглашений, указан в ст. 105.3 НК РФ и определен как недопущение снижения

налогооблагаемой базы. Соглашение о ценообразовании направляется в территориальный налоговый орган, чтобы он тоже мог контролировать и понимать подходы к ценообразованию.

По вопросу соглашений о ценообразовании общим посылом высказываний на конференции, в том числе и представителя налоговых органов, было то, что ФНС России все же рассматривает возможность заключения соглашений о ценообразовании в текущий момент не как массовый вариант взаимодействия с налогоплательщиками, а как некий инструмент регулирования цен особых, крупных, системообразующих организаций. На момент проведения конференции, как подтвердил В. Голишевский, ни один налогоплательщик еще не заключил соглашения, но работа в данном направлении уже ведется.

Необходимо отметить, что, так как первый период, за который налогоплательщикам необходимо будет представить в налоговые органы отчетность, – 2012 г. (т.е. первые уведомления и извещения начнут поступать в налоговые органы только в 2013 г.), говорить о каких-то апробированных и имевших историю успеха механизмах контроля за ценами на территории РФ пока не представляется возможным, поэтому основной акцент в большинстве докладов был сделан на том, как наиболее грамотно подготовиться к контрольным мероприятиям в свете нового закона. По мнению **Г. Акчуриной, ФБК**, в основу методичного управления рискам в вопросах трансфертного ценообразования в свете нового закона должны быть положены четыре базовые методики: (а) методика определения взаимозависимых лиц, (б) методика определения и организации учета контролируемых сделок, (в) методика определения цен, (г) методика документирования. Именно освещению этих четырех вопросов в той или иной степени были посвящены доклады многих участников.

I. Об определении круга взаимозависимых лиц.

С. Савсерис, партнер Пепеляев Групп, обращаясь к теме определения взаимозависимых лиц, сфокусировал внимание на том, что базовые формальные принципы регулирования

заложены в п. 1 и п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

[sws_blue_box box_size=»580″]
В соответствии с п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми лицами являются:

1. организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25%;

2. физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25%;

3. организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25%;

4. организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

5. организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми физическими лицами);

6. организации, в которых более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми физическими лицами;

7. организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

8. организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

9. организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;

10. физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

11. 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.

[/sws_blue_box]

Сбор и обобщение информации по взаимозависимости – важная часть процесса подготовки к контролю. Важно также, что суд может признать по иным основаниям, что лица являются взаимозависимыми, если будет доказано, что специфические условия взаимодействия и специфические отношения между ними влияют на цену по их сделкам.

По мнению докладчика, не стоит также предельно расширять критерии взаимозависимости. Так, в соответствии с п. 4 ст. 105.1 НК РФ если влияние на условия или результаты сделок, совершаемых лицами, и (или) экономические результаты их деятельности оказывается одним или несколькими другими лицами в силу их особого положения на рынке или в силу иных подобных обстоятельств, обусловленных особенностями совершаемых сделок, то такое влияние не является причиной для признания компаний взаимозависимыми. Сущностно разграничивая контролируемые и неконтролируемые сделки, по мнению **С. Савсериса**, нужно отличать рыночные и нерыночные условия сделок, в рассматриваемом случае формирование рыночной цены по сделке осуществляется в связи с доминирующим положением на рынке, а не в связи с особым характером отношений сторон на базе взаимозависимости.

Сложность холдингов приводит к тому, что для оперативного управления ими и формирования грамотного ценообразования необходимо иметь базу по взаимозависимым лицам, для того, чтобы понимать, в отношении сделок каких лиц задача контроля над ценами стоит особо остро. Важно учитывать, обратил внимание докладчик, что транснациональный характер холдинга может привести к тому, что конкретный менеджер может и не знать, что тот или иной контрагент является взаимозависимым лицом, примером тому могут служить роуминговые соглашения между операторами телекоммуникационных компаний, в уставном капитале которых могут участвовать одни и те же лица. Ответственность за составление базы взаимозависимых лиц следует, вероятно, возложить на корпоративного секретаря холдинга.

Г. Акчурина сделала акцент на соотношении формальных принципов взаимозависимости лиц (п. 2 ст. 105.1 НК РФ) и сущностных (п. 1 ст. 105.1 НК РФ). По мнению докладчицы, необходимо учитывать, что если по формальным критериям лица напрямую признаются взаимозависимыми, по сущностным критериям у налогоплательщика существует возможность доказывать, что взаимозависимость отсутствует. Кроме того, при разработке данного вопроса Г. Акчурина, также как и С. Савсерис, указала на необходимость учитывать,

что в определении взаимозависимости в случае судебной перспективы существует возможность судебного усмотрения. В соответствии с п. 7 ст. 105.1 НК РФ суд вправе усмотреть основания для признания лиц взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в п. 1 ст. 105.1 НК РФ. Суд также вправе учесть ряд сущностных обстоятельств при определении доли одной организации в уставном капитале другой. Так, при определении взаимозависимости лиц необходимо учитывать, что расчет доли участия в уставном капитале таких лиц определяется по голосующим акциям (долям участия). Соответственно, важно представлять себе весь спектр вопросов, связанных с правами акционеров (участников) в части голосования, в том числе: (а) случаи, когда привилегированные акции становятся голосующими в результате невыплаты дивидендов; (б) случаи, когда часть акций общества (долей в уставном капитале) становятся не голосующими в связи с выкупом собственных акций (долей) хозяйственными обществами, соотношение голосующих долей (акций) в результате учета данных факторов также меняется. Эти моменты, вероятно, по мнению Г. Акчуриной, также будут учитываться судами в рамках возможности судебного усмотрения, допустимого в соответствии с НК РФ.

Для практики применения норм о трансфертном ценообразовании, вероятно, по мнению докладчицы, может быть применима ранее наработанная практика по ст. 20 НК РФ в вопросах выработки сущностных критериев взаимозависимости налогоплательщиков, поэтому ее необходимо также учитывать.

II. Об определении и организации учета контролируемых сделок

Наиболее емкое суждение в отношении классификации контролируемых сделок было приведено в докладе **Г. Акчуриной**, где определено, что выделяются следующие их виды: (а) сделки с взаимозависимыми лицами (в рамках которых существует подразделение на сделки с резидентами и нерезидентами); (б) сделки, приравненные к сделкам с взаимозависимыми лицами (сделки с торговыми посредниками, сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (по перечню, установленному НК РФ), сделки с резидентами

офшоров (по перечню, установленному Минфином России)); (в) сделки, которые могут быть признаны контролируемыми судом по заявлению ФНС России, если есть основание полагать, что сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Развернутую характеристику контролируемых сделок привел в своем докладе **С. Савсерис**. Докладчик указал, что в первую очередь нужно выделить, что контролируемые сделки – это сделки между взаимозависимыми лицами. Безусловно, основной контроль направлен на сделки со смешанным составом сторон (резиденты и нерезиденты), однако из всего круга контролируемых сделок выделяются несколько групп сделок, всеми сторонами которых являются взаимозависимые лица – налоговые резиденты РФ. Сделки между такими российскими резидентами являются контролируемыми только в следующих случаях:

- пороговое значение по сделке превышает в год: в 2012 г. – 3 млрд рублей, в 2013 г. – 2 млрд рублей, начиная с 2014 г. – 1 млрд рублей;
- сделки с компаниями, которые применяют освобождение от налога на прибыль либо применяют ставку 0%;
- сделки с плательщиками НДПИ, которые считают базу по налогу, исходя из цены сделки;
- сделки с резидентами особой экономической зоны, которые применяют льготы по налогу на прибыль;
- сделки с плательщиками единого сельскохозяйственного налога либо сделки с компаниями, которые применяют систему налогообложения в виде ЕНВД (свыше 100 млн рублей).

Суд по заявлению ФНС России вправе признать и другие сделки контролируемыми.

При этом не являются контролируемыми сделки между взаимозависимыми лицами, если: (а) стороны таких сделок являются участниками одной и той же консолидированной группы, (б) стороны таких сделок, «простые и хорошие» компании: зарегистрированы в одном субъекте федерации РФ, при этом не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов РФ, а также за пределами РФ, и одновременно с этим не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов федерации РФ, а также не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций, и отсутствуют иные основания для признания сделок таких компаний контролируемыми (превышение ценовых порогов, особенности контрагентов и т.д.).

К контролируемым сделкам приравниваются иные сделки, участниками которых являются не взаимозависимые лица: (а) сделки с использованием посредников (компаний, которые не осуществляют специфичных функций, не несут ответственность и т.п.); (б) внешнеторговые сделки с биржевыми товарами (если сумма сделки превышает 60 млн рублей); (в) сделки с офшорными компаниями, при этом не имеет значения, осуществляется транзакция непосредственно с офшорной компанией или компанией, которая зарегистрирована в другой юрисдикции, но в офшорной зоне есть постоянное представительство этой компании (если сумма сделки превышает 60 млн рублей).

Важно учитывать ряд моментов, связанных с особенностями переходного периода. Так, сделки с зависимыми нерезидентами (зарегистрированными не в офшорных зонах) контролируются вне зависимости от каких-либо ценовых порогов, но за период 2012 г. уведомлять о них нужно будет только при достижении порога цен по ним в 100 млн рублей.

На этапе подготовки к контролю важно определиться с системообразующими сделками, без совершения которых бизнес функционировать не будет. Составить их базу. Определить случайные сделки: внимание к формированию условий таких сделок бывает, как правило, значительно заниженным со стороны менеджмента компании, но обостренным со стороны налоговых органов, поэтому важно, чтобы вся информация в отношении таких сделок согласовывалась с налоговым департаментом организации.

Прозвучал отдельный вопрос: при взаимодействии на территории РФ российского резидента с постоянным представительством иностранного юридического лица (созданного не в офшорной зоне), если стороны являются взаимозависимыми, применяются ли для контроля какие-либо ценовые пороги? По мнению докладчика, этот вопрос в «серой зоне» Налогового кодекса. Так, для компаний – резидентов офшорных зон Налоговый кодекс специально указал, что сделки с представительствами таких компаний контролируются, в отношении представительств других иностранных резидентов такой оговорки нет. (*Судя по всему, указанная категория сделок контролируется в рамках общего контроля сделок между взаимозависимыми лицами – L.i.*).

Также прозвучал вопрос о том, для всех ли сторон сделок они являются контролируемыми. По мнению докладчика, ответ на данный вопрос должен быть положительным: контролируемыми должны быть сделки для всех сторон и уведомлять налоговые органы должны все взаимозависимые лица, участвующие в них.

О наиболее проблемных моментах в определении круга контролируемых сделок высказалась также Г. Акчурина. Так, было отмечено, что в данном вопросе самыми спорными на сегодняшний день являются **правила расчета суммовых порогов**. Сделка между взаимозависимыми лицами – резидентами РФ признается контролируемой, если сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между этими лицами за соответствующий календарный год превышает: в 2012 г. – 3 млрд рублей, в 2013 г. – 2 млрд рублей, начиная с 2014 г. – 1 млрд рублей. Чаще всего задается вопрос о том, как рассчитывать данные пороги: между каждым контрагентом по сделке или складывать «веером» в случае наличия

очевидных однотипных сделок. Закон позволяет говорить о том, что нужно определять пороги сумм по сделкам по каждому конкретному контрагенту и только в тех случаях, когда ФНС России докажет в суде, что была создана схема и имело место искусственное раздробление сделки между несколькими взаимозависимыми лицами, тогда по решению суда на основании п. 10 ст. 105.14 НК РФ можно признать сделки контролируемыми по совокупности в связи с превышением порога.

Спорным остается вопрос, учитываются ли при расчете порогов суммовые и (или) курсовые разницы. Акцентируясь на том, что при расчете порогов по сделкам рассчитывается сумма цен сделок, курсовые разницы, по мнению **Г. Акчуриной**, не являются ни доходами по сделкам, ни ценой сделки в смысле гражданского законодательства. С суммовыми разницами, возникающими в связи с тем, что расчетный курс рубля на момент заключения и совершения сделки колеблется, вопрос не является столь очевидным. По мнению **Г. Акчуриной**, формальных оснований для исключения их из расчетов при определении порогов по сделкам нет. Суммовые разницы являются элементом способа определения цены. Поскольку гражданское законодательство РФ допускает, что цена может либо определяться твердо, либо являться определимой: именно определяя цену по курсу той или иной валюты на определенный момент, мы определяем способ ее расчета, на эту дату и определяется конкретная цена сделки и доход по сделке.
Самым болезненным вопросом является вопрос о включении или невключении доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ, в расчет суммовых порогов. По мнению Г. Акчуриной, сумма доходов для исчисления порогов по сделкам, согласно российскому налоговому законодательству, определяется по правилам гл. 25 НК РФ. При этом правила НК РФ о трансфертном ценообразовании указывают, что суммируются не просто доходы по сделкам, а суммы цен сделок. Поскольку ни тело займа, ни тело кредита, ни средства, которые поступают на выполнения агентских поручений, ни целевые возвратные средства, которые поступают заказчику-застройщику на выполнение функций заказчика-застройщика, не являются ценами сделок, они не должны включаться в расчет порогов. Однако, по мнению выступающей, по данному вопросу важно законодательно определиться как можно скорее,

чтобы на момент начала контрольных операций по трансфертному ценообразованию он решался для всех единственно очевидным образом.

Л. Сомов, БДО, обратил особое внимание на регулирование Минфином России вопросов расчета ценовых порогов. Так, он указал на вышедшее 14 марта 2012 г. Письмо Минфина России № 03-01-18/2-31, в котором регулятор высказал свое мнение по вопросу, в каком порядке, руководствуясь пп. 1 п. 2, п. 3, 7 и 9 ст. 105.14 НК РФ, следует определять сумму доходов по сделкам (сумму цен сделок), совершенным за соответствующий календарный год. В частности, Минфину России (его представителям) задавался вопрос о том, следует ли определять указанную сумму исходя из сделок, совершенных налогоплательщиком с одним взаимозависимым лицом, или же исходя из совокупности сделок, совершенных налогоплательщиком со всеми взаимозависимыми с ним лицами. Позиция регулятора заключается в том, что в целях признания сделок контролируемыми (кроме предусмотренных пп. 2 и 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ) общая сумма доходов по ним должна определяться путем сложения сумм доходов по всем таким сделкам, которые в течение календарного года налогоплательщик заключал с взаимозависимыми лицами.

Также был дан комментарий в отношении вопроса о позиции, высказанной Минфином РФ о включении либо невключении доходов, указанных в ст. 251 НК РФ, в расчет ценовых порогов по сделкам. В отношении данного вопроса было приведено Письмо Минфина России от 12 марта 2012 г. № 03-01-18/1-28, в котором регулятор высказался о том, что указанные доходы не подлежат включению в расчет ценовых порогов по сделкам с взаимозависимыми лицами.

Отдельно, в завершение анализа высказываний участников конференции об определении круга контролируемых сделок, обратим внимание на высказанную позицию налоговых органов о том, как налоговые органы определяют контролируемые сделки, – является ли предметом контроля цена договора или цена конкретной транзакции по договору. Данный вопрос был продиктован, в частности, тем, что многие налогоплательщики часто заключают рамочные договоры, которые зачастую не определяют существенных условий конкретных

транзакций, условия же по конкретным поставкам, оформляемые виде заказов, заявок и т.п. в течение всего срока действия разнятся в силу объективных рыночных причин.
В. Голишевский ответил на указанный вопрос, что в его понимании контролируется конкретная операция, а не договор в целом. В отношении данного тезиса другие участники конференции отметили, что, по видимому, контролироваться будет именно сделка, т.е. юридически значимое действие, которое приводит к установлению, изменению или прекращению гражданских прав и обязанностей (**Г. Акчурина**).

[sws_blue_box box_size=»580″]
В вопросе о том, что контролируется, важно уловить суть, а она, во всяком случае, в исполнении обоих спикеров и данных ими пояснений, на наш взгляд, стремилась к общему знаменателю – налоговые органы будут акцентировать свое внимание на контроле конкретных действий, направленных на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

[/sws_blue_box]
III. О методах определения цен в контролируемых сделках и источниках информации

3.1. О применяемых методах и корректировках.

[sws_blue_box box_size=»580″]
Говоря о методах определения цен в контролируемых сделках, необходимо обратиться к положениям п. 1 ст. 105.7 НК РФ. При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами ФНС России будет использовать следующие методы:

1. метод сопоставимых рыночных цен;

2. метод цены последующей реализации;

3. затратный метод;

4. метод сопоставимой рентабельности;

5. метод распределения прибыли.

Допускается использование комбинации двух и более из указанных методов.

Далее в тексте обзора указание методов будет также приводиться путем указание на их номер, указанный прописью в кавычках.

[/sws_blue_box]
По мнению **Г. Акчуриной**, методология определения цен контролируемых сделок является центральной в вопросах регулирования трансфертного ценообразования и подготовке к его контролю. Разработка политики компании по трансфертному ценообразованию является важным элементом работы налогоплательщика в части самоконтроля, и обязательным разделом данного документа должна быть методика определения цен по сделкам. Докладчица обратила внимание на то, что одним из наиболее сложных вопросов при разработке данной методики является описание порядка применения выбранного метода для определения рыночной цены. Для того чтобы налогоплательщик получил ясную картину о том, как определять рыночную стоимость товаров для целей налогообложения, рекомендуется указать в методике подробно: (а) источники информации о сопоставимых компаниях, сделках, ценах, (б) выбор объектов для сравнения, (в) определение корректировок, методы расчета и внесения корректировок, (г) расчеты, определение интервалов рентабельности.

Г. Акчурина обратила внимание, что одним из часто задаваемых вопросов является порядок применения корректировок.

[sws_blue_box box_size=»580″]
В связи с тем, что зачастую найти абсолютно идентичные организации и сделки достаточно

сложно, методология ценообразования между взаимозависимыми лицами, предусмотренная НК РФ, допускает возможность применения корректировок, осуществляемых в целях обеспечения сопоставимости сравниваемых сделок с анализируемой сделкой. Возможность применения таких корректировок к интервалам рыночной рентабельности, к данным бухгалтерского учета, прибыли и т.д. в целях приведения их в сопоставимый вид предусмотрена соответствующими статьями гл. 14.3. НК РФ.

[/sws_blue_box]
Корректировки применяются при разных методах: и при методе сопоставимых рыночных цен, и при методах, основанных на рентабельности. В НК РФ корректировки только обозначаются, а именно указывается, что в большинстве случаев основным методом является метод сопоставимых рыночных цен, есть определенные ограничения по его применению, в тех случаях, когда есть только одна сопоставимая сделка, а во всех остальных случаях говорится, что сделки должны быть сопоставимы или приведены к сопоставимости. Проблемным является то, что вопрос о том, как приводить к этой «сопоставимости» НК РФ не предусматривает. На этот счет существует международный опыт (имеются в виду Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), однако важно учитывать, что методы корректировок очень немногословно прописаны и в Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations тоже (некоторые прописаны, а некоторые только упомянуты), кроме того, применение корректировок на основании Transfer Pricing Guidelines не одинаково от страны к стране.

В качестве одного из вариантов поиска подходов к методологии применения корректировок были названы ценовые экспертные методики, разработанные и применяемые в России. Очень многие корректировки с целью применения цен к сопоставимому уровню предусмотрены российскими методологиями, процессуальная значимость применения которых гораздо выше, чем пока в отдельных случаях международный опыт. Это, например, методологии, которые прошли апробацию в таможенных органах, так как они дают не

только продуктовый обзор и обзор по соответствующему рынку, но и предлагают ряд других корректировок: (а) корректировки на объем, (б) корректировки на условия оплаты, (в) корректировки на условия отгрузки, и в редких случаях, (г) корректировки на дату заключения сделок.

Другие обязательные для применения всеми экспертными государственными учреждениями на территории РФ методологии публикуются в информационном бюллетене Минюста РФ. Данные методологии, вероятно, будут применяться привлекаемыми в суд экспертами, что, соответственно, дополнительно повышает их значимость.

По вопросу выбора методологии определения цены также высказывались и другие докладчики. Так, **В. Акимова, партнер «Пепеляев Групп»**, обратила внимание присутствующих, что налогоплательщик не обязан применять обязательно один из методов, предложенных НК РФ. Он свободен в формировании своей позиции по данному вопросу и, выбирая метод для контроля цен, может воспользоваться любым, в том числе и не указанным в НК РФ (это его право). Только налоговый орган ограничен Налоговым кодексом РФ в тех методах, которые он может применять, при этом налоговый орган свободен в выборе предложенных методов. Налогоплательщик может указать, какой метод он применил для контроля, и приложить обосновывающие документы, поскольку голословные утверждения и оценочные суждения в последующем отстоять будет сложно.

3.2. О проблемах источников общедоступной информации.

[sws_yellow_box box_size=»580″] **Контекст**: Отдельным вопросом в рамках данной темы следует выделить поиск источников информации для целей выявления сопоставимых сделок. В соответствии с п. 7. ст. 105.7 НК РФ в целях применения предусмотренных Налоговым кодексом РФ 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, услуги) на соответствующих рынках указанных товаров (работ, услуг). Использование указанных источников

информации о рыночных ценах в целях применения соответствующих методов допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках информации, с анализируемой сделкой. [/sws_yellow_box]
Проблемы, возникающие при использовании информационных ресурсов для определения расчетных цен в целях налогообложения, были освещены **С. Стройковой, PwC**. В частности, докладчицей было отмечено, что при обращении к международному опыту, а именно к тексту Рекомендаций ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных предприятий и налоговых ведомств, мы обнаруживаем, что они закладывают основной принцип, согласно которому в том случае, если для определения цены по сделке не удается найти сравнимую рыночную сделку, налогоплательщику следует обратиться для определения расчетной цены по сделке к методам, основанным на рентабельности. Если говорить о регулировании нормами разд. V.1 НК РФ, которые во многом заимствованы из мировой практики, то такими методами, по сути, являются все остальные, перечисленные в п. 1 ст. 105.7 НК РФ.

Если обратиться к методу распределенной прибыли, по мнению докладчика, которое корреспондировало с мнением многих участников конференции, он является очень субъективным. Другие методы также имеют свои проблемы, поэтому поиск источников информации для контроля цен по собственным сделкам являет значимым элементом работы налогоплательщика в рамках самоконтроля и поиска возможности все-таки применить первый метод. Общепризнано, что метод сопоставимых цен является наиболее удобным, его редкое использование обусловлено только тем, что сложно найти совершенно сопоставимый товар и условия сделки. Кроме того, желательно также найти приемлемую с точки зрения конкретного налогоплательщика цену.

Источники информации в законе четко не установлены. Так, биржевые котировки существуют только в отношении ограниченного перечня товаров, обращающихся на организованном рынке, иностранные котировки могут быть не применимы, так как рынок за рубежом и внутри страны также отличается, таможенная статистика в настоящее время

остается недоступной для широкого круга лиц.

Можно обратиться к информации из официальных источников органов государственной власти либо иностранных государств и международных организаций. Однако важно отметить, что Росстат представляет средние цены на товары, что ограничивает возможности применения данного источника на практике, так как «разгон цен» по отдельным категориям товаров может быть различным. Данные информационно-ценовых агентств также не всегда отражают реальные рыночные цены в силу специфики сбора информации ими, исходя из задаваемых ими же самими критериев.

Можно обратиться к информации о сделках, совершенных налогоплательщиком, поскольку НК РФ указывает на то, что если у производителя есть взаимозависимый поставщик из-за рубежа и есть независимый поставщик, цены по таким сделкам могут сравниваться для целей контроля. В этом отличие от позиции Рекомендаций ОЭСР, где говорится, что сравнение может производиться с сопоставимыми сделками других лиц. В том случае, если нет приведенных выше источников (информации о сделках с независимыми контрагентами), п. 2 ст. 105.6 НК РФ указывает на возможность применения прочих источников для целей определения сопоставимых цен налоговыми органами. Они также имеют свои проблемы: данные, опубликованные в общедоступных изданиях, информационных системах, на официальных сайтах компаний, не всегда отражают реальные рыночные цены в силу специфики сбора информации.

Если обратиться к официально опубликованной бухгалтерской и статистической отчетности организаций, то, как правило, в этом источнике доступны только общие сведения о доходах, расходах и прибыли организаций (узкий сегмент информации), кроме того, всегда существуют организационные задержки в публикации данных материалов в официальных изданиях, отсутствует описание деятельности самих организаций.

Если говорить о таком источнике как статистические данные, обратила внимание докладчица, специфика российской практики публикации такой информации в том, что

далеко не все предприятия имеют коды ОКВЭД, соответствующие реальным видам деятельности, которые они выполняют, соответственно, Росстат может учитывать для расчета своих показателей не все организации, которые есть на том или ином рынке.

Другой объективной проблемой является то, что не всегда есть сопоставимые игроки в России, и в данной ситуации придется учитывать зарубежные. Данная тенденция неизбежна. Несмотря на то что объективно рынки разнятся, однако динамика движения в сторону глобализации хозяйственных связей налицо, что, вероятно, заставит учитывать и цены на международных рынках.

Необходимо отметить, что многие участники конференции ссылались на то, что на рынке присутствует ряд информационных баз, на данные которых налоговые органы готовы в той или иной степени ориентироваться, признавая их информацию более или менее репрезентативной.

В. Акимова также акцентировала внимание на таком проблемном аспекте, который возникает при обращении к тем или иным информационным базам, как объективное запаздывание в попадании релевантной информации в общедоступные источники, вследствие чего в них на момент совершения сделки отсутствует вся необходимая для корректного анализа информация. Планируется внести изменения в НК РФ, заметила докладчица. Проект таких изменений уже подготовлен Минфином РФ и распространен среди консультантов. О том, что вне зависимости от того, когда релевантная информация попала в источники (пусть даже после того, как была совершена соответствующая сделка), налоговый орган может на нее ориентироваться в момент контроля, если она относится к периоду совершения сделки. Поэтому необходимо последовательно и постоянно вести работу с источниками информации, фиксировать в том или ином виде ее для себя на определенные даты.

IV. О методике документирования

[sws_yellow_box box_size=»580″] **Контекст**: Основным вопросам представления в налоговые

органы документации о контролируемых сделках посвящены ст. 105.15 и 105.16 НК РФ. Базовым документом, который представляется налогоплательщиком в ФНС России о контролируемых сделках, является уведомление налогоплательщика, основные требования к которому содержаться в ст. 105.16 НК РФ. Как было приведено выше, ФНС России разрабатывает типовую форму уведомления, работа с которой призвана универсализировать указанный процесс. Однако уведомление – вещь формальная, для его составления требуется осознание в первую очередь внутри самой организации, как она будет обосновывать применение тех или иных принципов ценообразования.
[/sws_yellow_box]
В. Акимова обратила в своем докладе внимание на те шаги, которые необходимо предпринять в процессе подготовки к налоговому контролю, и те моменты, на которых важно сконцентрировать внимание.

Первое, на что было предложено обратить внимание, – проведение инвентаризации контролируемых сделок. Выделив классы сделок, необходимо разработать регламенты ценообразования и отслеживать в дальнейшем осуществление постоянного мониторинга этой информации по всем сделкам.

Важным также является проведение функционального анализа ценообразующих факторов. Результат этой работы может иметь существенное значение для выявления рисков, которые существуют в данной сфере. Здесь важно определиться с тем, существует ли рыночная стратегия, которая влияет на цены. Результатом этого функционального анализа должно стать понимание, как в договорах определять цены. Кроме того, результатом будет формирование матрицы сопоставимости условий контролируемых сделок с рыночными сделками. Наконец, на этой стадии важно провести анализ на предмет выявления функциональных перекосов: если выявлено, что компания обладает некоторыми функциями, которые влияют на ценообразование, но не несет налоговых рисков, на это необходимо обратить внимание и по возможности избегать, так как отстаивать в дальнейшем ценообразование в сделках с такой организацией будет достаточно сложно.

Также важно заранее обдумать то, как налогоплательщик будет документально подтверждать распределение рисков и функций. Если, например, организация говорит о том, что ее функция – маркетинговое исследование и продвижение товара или проведение сервисного обслуживания, в ее документации также должно быть подтверждение данного обстоятельства.

По вопросу подготовки документации для проверки (уведомление и иная документация по ст. 105.15 НК РФ), **В. Акимова** особо обратила внимание, что с перечнем документов, которыми налогоплательщик будет обосновывать цены по сделкам, нужно определиться как можно быстрее и в течение 2012 г. работать над подготовкой и формированием позиции. В ст. 105.15 НК РФ содержится перечень информации, который характеризует пакет документов, подлежащих представлению в налоговые органы. По итогам анализа указанной нормы можно выделить обязательную информацию – ту, которая формально перечислена в НК РФ, и факультативную – ту, которая необходима для обоснования той или иной позиции налогоплательщика.

Базовый принцип при предоставлении информации заключается в том, что формально бремя доказывания факта применения налогоплательщиком некорректной цены для целей

налогообложения лежит на налоговом органе. Это не означает, что контролируемые сделки не подлежат обязательному администрированию: необходима внутренняя координация холдинга, взаимодействие между компаниями – сторонами сделки и подготовка позиции по спорным моментам.

На проведенном в рамках конференции экспертами «Пепеляев Групп» мастер-классе о том, как подготовится к налоговому контролю за трансфертными ценами, В. Акимова предложила рассмотреть отдельный кейс, который бы помог объемно представить процесс работы с определением и документальным обоснованием цен по сделкам. В исходных условиях кейса рассматривался российский продавец нефтепродуктов, который экспортирует их за рубеж, причем не конечному потребителю, а трейдерам, один из которых является взаимозависимым лицом, второй – независимым. Этот пример интересен тем, что организация-налогоплательщик уже на стадии формирования цены по сделкам может применить метод сопоставимых рыночных цен. За базу основной информации для расчета своих собственных цен берется информация о биржевых ценах в том регионе, куда поставляются нефтепродукты (продукция относится к категории товаров мировой биржевой торговли). Далее при наличии той информации, которая имеется о базисе ценообразования, налогоплательщиком учитывается разница в объеме и сроках поставки, разница в страховке, разница в других значимых моментах и производятся соответствующие корректировки, причем корректировки осуществляются не только на указанные составляющие (цены по которым легко определить), но в них также учитывается та разница, которая составляет моржу собственно трейдера (это самая сложно определимая часть). По итогам произведенных корректировок выявились несколько моментов. Поскольку речь идет о внешнеторговых сделках с товарами биржевой торговли, контролю подлежат сделки как с взаимозависимым трейдером, так и с независимым. По факту выявилась разница цен между зависимым и независимым трейдером, что поставило под удар суждение о рыночности цен как того, так и другого трейдера. Определив это, компания приняла для себя решение провести изменения условий договоров, в том числе, подумав о возможной диверсификации в функционале этих двух трейдеров, что, вероятно, позволит производить

корректировки на функционал. «Серой зоной», не регулируемой НК РФ, является вопрос о том, на какие доли производить эти корректировки.

В. Акимова предложила рассмотреть данный вопрос на примере Казахстана, так как в данной стране закон о трансфертном ценообразовании имеет свою историю (действует уже с 2001 г.), и по его применению уже наработана широкая судебная практика. При этом, по мнению докладчицы, скорее всего, исходя из оценки практики российских правоприменительных органов, мы воспримем именно «восточный подход» (подход, который выработался в Казахстане). Если «на Западе» для подтверждения рыночности выбранной налогоплательщиком цены достаточно представить отчет консультантов, который будет содержать общий анализ и обоснование, почему именно такая цена корректна, и прибыль между взаимозависимыми сторонами распределена правильно, то «на Востоке», в частности в Казахстане, каждая корректировка и каждая функция, а также ее влияние на цену требуют документального подтверждения, причем строго формального. Налогоплательщиками в Казахстане уже найдены варианты подтверждения: информация о цене биржевого товара доступна на бирже. Эта информация публикуется специализированными агентствами. Кроме того, на рынке появилось предложение информационных агентств, которые стали предоставлять более подробную информацию: стоимость фрахта, страхование грузов, которые применяются той или иной категорией контрагентов. Эти же агентства представляют информацию о рыночном уровне скидки (моржи трейдера), которая действует в те или иные периоды и зависит от того, какого уровня сделка (конечному потребителю предоставляется товар или промежуточному перепродавцу). В итоге получения такой информации имеется не просто предположение налогоплательщика о том, какая скидка допустима, каковы условия фрахта и т.д., а имеются данные соответствующих информационных агентств, которые обобщают такие конкретные вопросы. Но так как суды не всегда дружественно реагировали на информацию указанных агентств, у налогоплательщиков появилась потребность в независимых (формальных) источниках такой информации. Указанные агентства сами пошли на официальную публикацию более подробной информации, в итоге сформировалась практика, что каждая

корректировка подтверждается соответствующими данными агентства. Данная практика стала на столько распространенной, что на законодательном уровне указывается, какие организации и их данные рассматриваются как надлежащие источники информации для целей контроля за ценами. Вероятно, по мнению В. Акимовой, Россия пойдет по пути, который был пройден Казахстаном, и здесь будут формироваться информационные ресурсы, данные которых в будущем в той или иной форме будут признаваться судами как база для применения корректировок.

Другим выходом, который мог бы стать допустимым для подтверждения реальных функций сторон и реального несения риска, является формирование доказательств из документов организации и данных учета организации, которые бы указывали, что действительно та или иная функция выполняется, и тот или иной риск несется. Если заявлено, что на территорию РФ ввозится оборудование (автомобили или иные товары народного потребления), чаще всего схема взаимодействия организована таким образом, что завод-производитель такие автомобили производит, продает в Россию через импортера, имеющего очень широкие функции, которые влияют на цену товара при ввозе. При такой системе отношений анализ функционала сторон понадобится для формирования пакета документов, которые необходимо будет предоставить в ФНС России. Для того чтобы доказать, например, выполнение дистрибьютором функций маркетинговых исследований, продажи, послепродажного обслуживания и т.п., организация должна будет провести анализ своих затрат, так как функции и риски находят отражение как во внутренних документах, договоре, так и в ряде других документов, косвенно подтверждающих, что компания несет расходы на их реализацию (отражается в учете). Эти документы можно будет приложить при подаче уведомления по сделке в ФНС России.

Еще один кейс был предложен к рассмотрению участникам конференции в докладе **К. Литвиновой и И. Штукмастер, «Пепеляев Групп»**, посвященном практическим аспектам выбора метода определения цены.

В данном кейсе анализировалась деятельность дистрибьютора на территории РФ, который

осуществляет закупку за рубежом и поставку на территорию России технологического оборудования (например, телекоммуникационного, иного высокотехнологичного уникального оборудования). Под каждого клиента заказывается определенный набор систем, который ему поставляется, соответственно взаимодействие между поставщиком и производителем формируется в зависимости от потребностей клиента: он определяет набор необходимых функций, соответствующие пожелания клиента фиксируются в заказе, который принимает дистрибьютор, и далее дистрибьютор этот заказ уже передает производителям, находящимся за рубежом. Поставка оборудования осуществляется как от зависимого поставщика, входящего в группу, так и от независимых поставщиков. Поставленное оборудование в дальнейшем российским покупателем перепродается.

Докладчики предложили свой вариант подхода к методу ценообразования в данном кейсе. Применительно к описанной ситуации НК РФ прямо определяет, что существует приоритетный метод, который должен использовать налогоплательщик, – это метод цены последующей реализации, так как товар приобретается у взаимозависимого поставщика, продается независимому, соответственно можно проконтролировать цену в сделке с взаимозависимым поставщиком по валовой рентабельности.

Существуют ограничения, которые диктует практика, в частности, для применения данного метода стороны должны обеспечить сопоставимость данных бухгалтерской отчетности, так как размер валовой прибыли зависит от порядка формирования себестоимости, а именно в соответствии с учетной политикой включаются в себестоимость те или иные коммерческие расходы. Если обратиться к общедоступным источникам информации (тем, которые существуют на текущий момент), то в них в настоящее время нет возможности увидеть данную информацию с соответствующей детализацией. Соответственно, на практике применение данного метода возможно, по-видимому, только в том случае, если у налогоплательщика есть собственные сделки с несколькими независимыми контрагентами. В рассматриваемом кейсе такая возможность есть, поскольку наравне с взаимозависимым поставщиком есть независимый.

При применении рассматриваемого метода необходимо обеспечить сопоставимость условий сравниваемых сделок. Кодекс определяет те характеристики анализируемых сопоставляемых сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и финансовые условия таких сделок: предмет сделки, количество товара, срок исполнения обязательства по сделке, условия платежей (предоплата, оплата в рассрочку, последующая оплата, валюта платежа, ее курс, изменения курса на момент заключения сделки и на момент оплаты), иные условия распределения прав и обязанностей между сторонами сделки. Иными словами, выполняемые функции и принимаемые риски, которые необходимо учитывать.

Применительно к дистрибьюторам варианты принимаемых функций и рисков могут быть различными. В соответствии с этим дистрибьюторы ранжируются от агента, который наделен самыми минимальными функциями, до дистрибьютора полного цикла, который принимает на себя всю полноту ответственности за распространение и реализацию продукции, а также ее постпродажное обслуживание. Соответственно, принимаемым рискам, прибыль, которую получает дистрибьютор полного цикла, является самой высокой в сравнении с дистрибьюторами с меньшим уровнем рисков и с меньшим количеством

принимаемых функций. **Функции**, которые может брать на себя дистрибьютор: хранение товара, планирование закупок, маркетинг и реклама, контроль качества, вопросы ценообразования, продажа, послепродажное обслуживание, гарантийное обслуживание, ремонт, выставление счетов, взыскание задолженности т.д. Принимаемые **риски**: утраты и повреждения товаров, убытков, в результате возникновения неконтролируемых внешних рыночных факторов, производственно-операционный и исчерпания запасов, гарантийный, кредитный, валютный, инвестиционный и т.п. Важно определить вес каждой функции и риска и применить те корректировки, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ для того, чтобы привести в сопоставимый вид анализируемую и сопоставляемую сделку.

В настоящее время на практике, обозначили докладчики, выработана методика корректировки только на оборотный капитал. Соответственно, в отношении иных видов капитала такая методика не определена. Поэтому будут неизбежно возникать споры между налоговыми органами и налогоплательщиками именно по вопросам правильного применения корректировок. У налогоплательщиков будет соблазн «подогнать» ту или иную сделку под свою ситуацию, однако вероятно, что в суде будет оцениваться именно фактическая сторона взаимоотношений сторон (если высокая цена по сделке обусловлена высокой степенью ответственности, защищенной неустойками при нарушении обязательств, но требования об уплате неустоек ни разу не предъявлялись, это может существенным образом ослабить защиту налогоплательщика в суде в вопросе обоснования рыночности цены).

В рассматриваемом кейсе, проведя сопоставление условий сделок с взаимозависимым и независимым лицом и найдя их сделки сопоставимыми, рекомендуется применить метод цены последующей реализации. Рассчитав валовую рентабельность по сделкам с взаимозависимым и независимым поставщиками, можно построить интервалы рентабельности для сопоставления. Валовая рентабельность сделок с взаимозависимым поставщиком в рассматриваемом примере оказалась ниже, а ряд сделок с взаимозависимым поставщиком был убыточным, несмотря на то что у компании в целом убытка не было.

Доначисления, которые в итоге должны были быть произведены, оказались существенными.

Далее возник вопрос, можно ли уйти от второго метода и перейти к методу сопоставимой рентабельности («четвертый метод», согласно нумерации НК РФ), так как, вероятно, расчет показателей по данному методу даст более благоприятные результаты. По мнению докладчиков, возможные основания для перехода к затратному методу или методу сопоставимой рентабельности есть, так как в рассматриваемом случае дистрибьютор не только осуществлял перепродажу, но принимал на себя ряд функций в виде оказания услуг и производителю, и покупателю (услуги покупателю по монтажу, установке оборудования, гарантийному обслуживанию; услуги поставщику по рекламе и продвижению продукции). Наличие дополнительных услуг в общем случае как раз дает возможность перейти к затратному методу («третьему») либо к методу сопоставимой рентабельности («четвертому»). Затратный метод имеет свои трудности применения, так как иностранные компании, как правило, не раскрывают информацию о своих затратах, в том числе даже в рамках группы. Соответственно, было предложено перейти к методу сопоставимой рентабельности, где интервал рентабельности рассчитывается по сделкам с независимыми поставщиками самого налогоплательщика. При этом, вероятно, налоговый орган может выдвинуть довод, что поскольку указанные услуги (например, услуги по обучению шефмонтажу, наладке, гарантийному ремонту) оказываются в рамках отдельной цены (как правило), есть основание применить второй метод к самой цене основного товара. При этом ФНС России может апеллировать к тому, что налогоплательщик может применить метод сопоставимой рентабельности или затратный метод, но по отношению к цене услуг, а не основного товара. В рассматриваемом кейсе применение четвертого метода не привело к принципиальной разнице в результатах (сумма возможных доначислений изменилась незначительно). Здесь наличие своего независимого поставщика сыграло «злую шутку», поскольку за базу для расчета брался именно его рыночный интервал рентабельности. При отсутствии независимого поставщика, в случае методичного подбора сравнимых компаний на рынке для сопоставления, определении их интервалов рентабельности и построении модели, базируясь на таких данных, вероятно указанный метод мог бы дать лучший результат.

Порядок формирования выборки компаний из доступных источников информации пока

тоже вызывает свои вопросы: путаница в кодах ОКВЭД приводит к тому, что зачастую нельзя четко очертить круг лиц для сопоставления. Кроме того, коды ОКВЭД не дают представления о полном перечне функций, которые берет на себя дистрибьютор. Соответственно, заметили докладчики, пока рекомендуется производить корректировку вручную, получая информацию не только из официальных баз, но и с сайтов сопоставляемых компаний.

Второй кейс, предложенный к рассмотрению докладчиками, касался выполнения подрядных работ в рамках группы, где заказчик и подрядчик являются взаимозависимыми. Подрядчик выполняет определенный объем работ, который является специфическим, соответственно, найти на рынке сопоставимые услуги сложно. У самого налогоплательщика информация о своих сделках с независимыми подрядчиками отсутствует, так как у него подрядчик единственный, в общедоступных источниках информации найти сопоставимого подрядчика сложно (слишком различны условия выполнения работ от объекта к объекту и цены).
Было предложено для начала обратиться к затратному методу, так как применительно к рассматриваемому случаю он рекомендован законодателем (п. 2 ст. 105.11 НК РФ). Здесь, отметили докладчики, проблема отсутствия информации по сопоставимым сделкам также имеет место быть.

[sws_blue_box box_size=»580″]
Затратный метод подразумевает, что соответствие реальной цены рыночной определяется на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых рыночных сделках. Валовая рентабельность затрат определяется как отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров.

[/sws_blue_box]
Порядок формирования себестоимости во многих компаниях различен, соответственно, корректность составления интервала рентабельности под большим вопросом, прокомментировали докладчики.
Метод последующей реализации в рассматриваемом кейсе не применим в силу

объективных обстоятельств (последующей реализации не осуществляется).

Переходя к «четвертому» методу и обращаясь к закону, необходимо сказать, что при его применении нужно сопоставить операционную рентабельность лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках. По мнению докладчиков, даже при всей сложности и практических проблемах поиска в рассматриваемом случае именно этот метод следует применять. Есть прямое указание в п. 8 ст. 105.7 НК РФ, где сказано, что при невозможности обеспечения сопоставимых данных бухгалтерской отчетности для целей расчета интервала рентабельности и определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, используются методы сопоставимой рентабельности или распределения прибыли.

В рассматриваемом кейсе, заметили докладчики, не совсем корректно применять метод распределения прибыли, так как взаимосвязи в деятельности компаний, когда одна – заказчик работ и осуществляет широкий спектр деятельности, а вторая – подрядчик и участвует в деятельности заказчика, только выполняя узкий сегмент работ, нет (именно той, которая бы позволяла производить деление общей прибыли). В случаях, когда такое распределение есть, «пятый» метод можно применять. В рассматриваемом примере этого не было.

После того, как налогоплательщик определился с методом («четвертый»), рассчитывается уровень рентабельности с использованием информационных возможностей, которые имеются в наличии.

Как пошагово определить рентабельность? Необходимо обратиться к общедоступным источникам и базам данных, при этом дополнительной проблемой лягут на плечи налогоплательщика ограничения самих информационных баз, которые пополняются, но с опозданием (*см. выше более подробно – L.i.*). Так, например, сейчас определяется цена с учетом текущей наполняемости, на момент осуществления поставки интервал

рентабельности, вероятно, будет уже другим, так как база пополнится новыми данными. Соответственно, мониторинг пополнения баз данных важен.

Как пошагово осуществлялась выборка в рассматриваемом кейсе? Сначала она производилась по данным кодов ОКВЭД, затем осуществлялось исключение тех организаций, которые не могут быть использованы для сравнения (организации с отрицательными чистыми активами, с отсутствующей отчетностью, имеющие убытки от продаж по данным бухгалтерской отчетности за последние несколько лет). Далее организации проверялись на фактор независимости. Следующим шагом являлось определение экономических и коммерческих условий осуществления деятельности оставшихся организаций (насколько они сопоставимы с анализируемым налогоплательщиками). Далее производился процесс выборки вручную с учетом иных источников (сайта, рекламных материалов и т.п.), которые позволяли более детально выявить действительные условия сделок, совершаемых сопоставляемыми организациями. В рассматриваемом кейсе по результатам сегментирования выявились только две сопоставимые организации. В таком случае, если организаций остается менее четырех, в соответствии с п. 6 ст. 105.8 НК РФ можно повысить критерии доли участия в отношении сопоставимых организаций с 25 до 50%. После расширения круга сопоставляемых организаций этап «выборки в ручную» был повторен уже с учетом этих компаний, после чего в отношении выбранных компаний был рассчитан интервал рентабельности. Важно учитывать, указали докладчики, что НК РФ требует, чтобы были выявлены именно сопоставимые сделки, однако существующие в настоящий момент базы предоставляют возможность выявить все же сопоставимые компании. Соответственно, приходится это учитывать и понимать, что в перспективе могут возникнуть проблемы, требующие дополнительных трудозатрат по обоснованию налогоплательщиком своей позиции. Здесь защита может быт основана на том, что ст. 105.8 НК РФ допускает возможность при отсутствии сопоставимой сделки использовать информацию о сопоставимой организации. Второй довод, который можно привести, заключается в том, что поскольку организация зависимая и входит в группу, есть возможность запросить у других организаций группы

информацию о рентабельности конкретной сделки, но, как показывает практика, пояснили докладчики, такую информацию иногда даже внутри одной группы сложно получить. Соответственно, предлагается на этапе заключения договора предусмотреть условия о раскрытии информации о рентабельности по сделкам между сторонами.

Надо отметить, что приведенный детальный анализ шагов по определению применимого метода ценообразования значительным образом подчеркнул те проблемы, которые уже в настоящее время становятся очевидными всем участникам процесса «освоения» нового закона о трансфертном ценообразовании.

Безусловно, невозможно рассказать обо всем, что говорили докладчики с трибуны в течение двух дней конференции, тем более невозможно пересказать всего, что было так или иначе сказано за кулисами. Общее суждение, которое прозвучало в связи с принятием новой главы НК РФ, сводилось к тому, что все – и налоговые органы, и налогоплательщики – оказались в непростой ситуации в связи с ее появлением. Сейчас все готовятся к контролю. И особенно интересно будет встретиться и обсудить эту же тему через полтора года, чтобы проанализировать первые «урожаи» контрольных мероприятий.

Материал подготовлен главным экспертом-юристом
журнала «Legal Insight»
Светланой Дубинчиной

НОВОСТИ КОМПАНИЙ