

Трансфертное ценообразование в налогообложении: проблемы и пути решения

**Дмитрий Анатольевич Васильев^{1✉},
Ольга Валентиновна Мандрошченко² (научный руководитель)**

^{1,2} Финансовый университет при Правительстве РФ, Москва, Россия

¹ dimasik-vasik00@mail.ru

² OVMandroshchenko@fa.ru

Аннотация. Статья посвящена комплексному исследованию трансфертного ценообразования в налогообложении в Российской Федерации, причин появления трансфертных цен и основного международного документа, регулирующего трансфертные цены. В рамках исследования описаны риски от использования трансфертных цен и предложены способы минимизации этих рисков.

Ключевые слова: налог на прибыль, налогоплательщик, трансфертное ценообразование, трансфертные цены, необоснованная налоговая выгода, международные нормы

Для цитирования: Васильев Д.А. Трансфертное ценообразование в налогообложении: проблемы и пути решения // Экономические системы. 2023. Том 16, № 2 (61). С. 115–121. DOI 10.29030/2309-2076-2023-16-2-115-121.

Original article

Transfer pricing in taxation: problems and solutions

Dmitry A. Vasiliev^{1✉}, Olga V. Mandroshchenko² (scientific supervisor)

^{1,2} Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

¹ dimasik-vasik00@mail.ru

² OVMandroshchenko@fa.ru

© Васильев Д.А. 2023

Abstract: The article is devoted to a comprehensive research of transfer pricing in taxation in the Russian Federation, the reasons for the appearance of transfer prices and the main international document regulating transfer prices. The study describes the risks from the use of transfer prices and suggests ways to minimize these risks.

Keywords: corporate income tax, taxpayer, transfer pricing, transfer prices, unjustified tax benefit, international norms

For citation: Vasiliev D.A. Transfer pricing in taxation: problems and solutions. *Economic Systems*. 2023;16(2(61)):115-121. (In Russ.). DOI 10.29030/2309-2076-2023-16-2-115-121.

Введение

С момента появления первых трансграничных отношений трансфертные цены стали «близким другом» для транснациональных корпораций (ТНК). Их появление позволяло компаниям сокращать производственные издержки и получать больше прибыли. Чуть позже ТНК начали использовать трансфертные цены для сокращения налоговых издержек.

В современных экономических условиях актуальность трансфертных цен для компаний только усилилась. Ныне это не только трансграничные сделки, но также и сделки внутри одной налоговой юрисдикции. Однако в современных реалиях при применении трансфертных цен у компаний возникает риск переквалификации сделок в получение необоснованной налоговой выгоды, а из-за необходимости документального сопровождения контролируемых сделок возникают управленческие издержки, связанные с анализом и подготовкой документации.

Основная часть

Необоснованная налоговая выгода, согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, связана с проведением фиктивных сделок, направленных на сокращение налоговых издержек [1]. Для предотвращения получения необоснованной налоговой выгоды налоговые органы используют инструменты в виде доказательной базы трансфертного ценообразования. В налоговом контроле интересен случай перераспределения ресурсов для минимизации налогов. Эти действия вполне можно классифицировать как «необоснованная налоговая выгода», так как при их совершении основной целью является уменьшение налоговой базы, а не ведение экономической деятельности. Это – один из самых простых способов минимизации налоговых издержек.

Отличительная особенность применения трансфертных цен – ее «балансировка с налоговой выгодой». Эта особенность определена из-за влияния трансфертных цен на сумму налога на прибыль для взаимозависимых компаний (рис. 1).

Механизм влияния трансфертной цены на налог на прибыль организаций, представленный на рис. 1, включает:

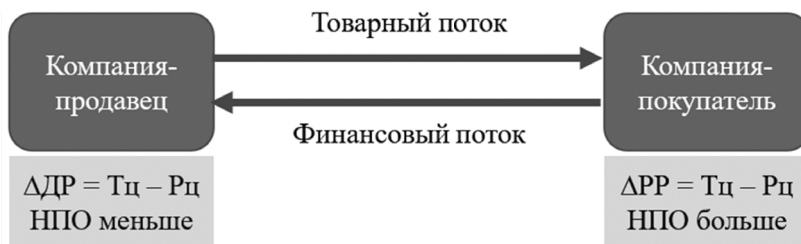


Рис. 1. Влияние трансфертной цены на налог на прибыль организаций

- формулу расчета разницы доходов от реализации ($\Delta ДР$) с использованием трансфертных цен ($Тц$) при сравнении с рыночными ценами ($Рц$): $\Delta ДР = Тц - Рц$;
- формулу расчета разницы расходов от реализации ($\Delta РР$) с использованием трансфертных цен при сравнении с рыночными ценами: $\Delta РР = Тц - Рц$.

Иначе говоря, когда компания-продавец реализует продукцию по цене ниже рыночной, сумма налога на прибыль этой компании будет ниже из-за меньшей суммы выручки, которую она могла получить при использовании рыночной цены. В свою очередь, компания-покупатель имеет себестоимость ниже, чем та, которую она могла бы получить при покупке по рыночной цене. Этот эффект можно идентифицировать с применением относительных финансовых показателей, которые используют в налоговом контроле трансфертного ценообразования.

Согласно налоговому законодательству, существенное отклонение трансфертных цен от рыночных – это достаточное основание предполагать наличие взаимосвязи между сторонами сделки.

Наиболее распространенными являются сделки между взаимозависимыми лицами, которые связаны с бюджетообразующими операциями, а также с операциями, способствующими сокращению налоговых издержек за счет разных ставок налога на прибыль организаций (НПО), процентных ставок по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ), налоговых преференций. В этом случае вступают в действие правила определения цен для целей налогообложения [2].

Основная цель применения методов трансфертного ценообразования (ТЦО) – нахождение интервала с минимальным и максимальным значениями цены либо уровня рентабельности. В случае попадания цены в интервал корректировка не требуется. Ну а если цена товара выше интервала, то требуется корректировка, и рыночной ценой признается цена максимального интервала.

В настоящее время регулирование трансфертных цен осуществляется и на международном уровне. Целесообразно выделить первый международный акт по ТЦО «Руководящие принципы ОЭСР для многонациональных предприятий», выдвинутый в 1976 г. Комитетом ОЭСР по налоговой политике), а также отчет ОЭСР «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия» (1979 г.). Основными целями являлись обмен опыта с развивающимися странами, методологическая поддержка и развитие экономики [1].

Сущность международного регулирования трансфертных цен кроется в создании условий для справедливого налогообложения. Национальное законодательство должно обеспечивать четкие критерии налогообложения и формирования налоговой базы, а международное регулирование, в свою очередь, должно сохранять уровень доходности государства. Также ОЭСР обращает особое внимание на международное сотрудничество, в частности, на взаимосогласительную процедуру в целях ликвидации последствий трансфертного ценообразования – недополучение налогов и двойное налогообложение.

Основываясь на Руководстве ОЭСР, государства начали создавать свои нормативные акты, регулирующие трансфертное ценообразование, а также гармонизировать их между странами. Однако не у всех стран предусмотрено применение правил трансфертного ценообразования, т. е. некоторые страны не ориентируются на положения ОЭСР и контролируют ТЦО собственными законодательными актами. Например, в Гане налоговый орган может аннулировать сделку, если она направлена на занижение налоговой базы. В Великобритании основным критерием признания лиц взаимозависимыми является доля участия в уставном капитале в размере, превышающем 30% от всего объема уставного капитала. В США пороговая сумма для признания сделок контролируемыми составляет 10 млн долл. США в год, а в Германии – от 500 тыс. до 5 млн евро в год в зависимости от вида сделки.

Из государств СНГ первым регулирование трансфертных цен в привычном понимании начала Республика Казахстан. Налоговый контроль ТЦО в РК похож на налоговый контроль в РФ: схожие методы и сделки. Однако в отличие от России и Руководства ОЭСР налоговый контроль в Казахстане более строгий (табл. 1).

Таблица 1

Сравнение налогового контроля ТЦО в России и Казахстане

Элемент контроля	Россия	Казахстан
Контроль сделок	Основные трансграничные операции и некоторые внутренние операции	Все трансграничные операции и некоторые внутренние операции
Применение методов ТЦО	Строгая иерархия методов, однако возможно отклонение от приоритетных при обоснованности	Отклонение от приоритетных методов возможно только при невозможности применения приоритетных
Отчетность	Документация по ТЦО, уведомление о ТЦО	Документация по ТЦО, национальная документация

Источник: по данным [4].

В Республике Казахстан налогоплательщики должны подавать больше по количеству документации, чтобы подтвердить правильность расчета цен между взаимозависимыми лицами, более ограничены в выборе метода расчета цены, к тому же там выше риск контроля сделок.

Для признания лиц взаимозависимыми в Казахстане основным критерием является их аффилированность, а также владение долей в УК более 10%. Однако это только прямое участие, косвенное участие расписано более общими выражениями, и при наличии доказательств может быть оспорено в суде.

Еще одной отличительной особенностью Республики Казахстан (РК) является строгое наказание за нарушение требований по ТЦО. Штрафы могут достигать от 100 до 1000 месячных расчетных показателей, устанавливаемых и индексируемых Сенатом РК. На 1 января 2023 г. месячный показатель был равен 3450 тенге, т. е. до полумиллиона рублей за непредставление документации по ТЦО.

Различные особенности признания лиц взаимозависимыми, определения цен для налогообложения могут приводить стороны (налогоплательщиков и налоговые органы) к спорам. Поэтому в целях избежания налоговых споров и минимизации рисков ТЦО налогоплательщики используют механизмы налогового планирования.

Следует заметить, что планирование реагирования на налоговые риски представляет собой набор мероприятий и способов снижения отрицательных последствий тех обстоятельств, которые могли возникнуть в результате их недооценки [5].

Налоговое планирование позволяет избежать или снизить вероятность следующих рисков:

- неправильного определения налоговой базы, что может привести к двойному налогообложению и налоговым спорам;
- потери репутации на рынке, что может привести к отрицательному воздействию на репутацию компании и ее бренда;
- снижения эффективности. Этот риск прежде всего характерен для компаний, уровень цен которых оказывается выше интервала, и применение трансфертных цен может привести к более высоким издержкам или потере рыночной доли.

Рассмотрим два пути, которыми компания может воспользоваться при анализе и планировании применения правил ТЦО: использование соглашения о ценообразовании с налоговыми органами и, наоборот, неиспользование такого соглашения.

При неиспользовании соглашения о ценообразовании алгоритм налогового планирования можно условно разделить на четыре этапа.

Первый этап представляет собой анализ внутренних документов, формирующих налоговый учет, таких как налоговые регистры, декларация по налогу на прибыль и др.

На *втором этапе* происходит непосредственный анализ соответствия трансфертных цен рыночным, в рамках которого выбирается метод расчета и производится расчет интервалов. Для этого компания находит в открытых источниках «сопоставимые компании и сделки» организаций, деятельность которых и финансовое состояние идентичны анализируемой, после чего принимается решение о возможности и объективности применения методов расчета ТЦО.

Третий этап связан с анализом разъяснений органов власти и судебной практики проблемных вопросов. В случае выявления зон риска налогоплательщики возвращаются ко второму этапу и после доработки – обратно к третьему этапу.

Четвертый этап связан с предоставлением документации по ТЦО. В рамках этого этапа составляется национальная или международная документация – документ, в котором указывается информация о контрагентах, остальных компаниях группы, обосновывается выбранный метод, представляется анализ уровня соответствия цены рыночной.

Чаще всего составление документации делегируется сторонним специализированным организациям, так как специалисты должны иметь высокий уровень квалификации.

Рассмотрим следующий вариант – применение соглашения о ценообразовании. Соглашение о ценообразовании – это договоренность между налогоплательщиком и налоговым органом о методах и условиях применения трансфертных цен.

Для того чтобы заключить соглашение о ценообразовании, налогоплательщик должен предоставить налоговым органам подробную информацию об условиях сделок с взаимозависимыми лицами, включая спецификацию товаров, услуг, а также уровне цен, используемых в перечисленных сделках. В свою очередь налоговые органы проводят оценку на основе предоставленной информации на предмет соблюдения налогового законодательства.

Однако воспользоваться данным соглашением могут только крупнейшие компании. Но при его применении налогоплательщику гарантируется отсутствие налоговых проверок по данной сделке. По сути, это можно охарактеризовать как досрочное закрытие вопроса применения правил ТЦО.

Заключение

Со времени появления трансфертного ценообразования прошло немало времени, что однозначно повлияло на его практику его применения и контроль со стороны государства. Контролю трансфертных цен уделяется большое внимание – ведь это один из самых часто встречающихся на практике инструментов распределения прибыли между корпорациями. Налоговый контроль ТЦО позволяет минимизировать ущерб от применения трансфертных цен – двойного налогообложения и недополучения налогов. Именно из-за трансграничного характера ТЦО появились различные международные нормы, позволившие гармонизировать контроль трансфертных цен.

Как выяснилось, при применении правил ТЦО компания может столкнуться с некоторыми рисками. Для анализа правильности применения правил трансфертного ценообразования, чтобы обеспечить налогообложение, соответствующее актуальному законодательству и снизить налоговые риски, компании проводят налоговое планирование, в рамках которого анализируется правильность применения методов ТЦО, а также привлекаются сторонние специалисты для минимизации возникающих рисков.

Список источников

1. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894 (дата обращения: 26.01.2023).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: <https://docs.cntd.ru/document/901714421> (дата обращения: 26.01.2023).
3. OECD (2013), OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011. Edition (Russian version). URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203204-ru> (дата обращения: 26.01.2023).
4. О трансфертном ценообразовании : Закон Республики Казахстан от 05.07.2008 № 67-IV. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30194061 (дата обращения: 26.01.2023).
5. Мандрощенко О.В. Проблемы оценки и управления налоговыми рисками // Экономический анализ: теория и практика. 2021. Т. 20, № 5 (512). С. 972–986.

References

1. On the assessment by arbitration courts of the validity of the taxpayer's receipt of tax benefits : Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 12.10.2006 No. 53. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894. (In Russ.).
2. Tax Code of the Russian Federation. URL: <https://docs.cntd.ru/document/901714421>. (In Russ.).
3. OECD (2013), OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011. Edition (Russian version). URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203204-ru>. (In Russ.).
4. On transfer pricing : Law of the Republic of Kazakhstan dated 05.07.2008 No. 67-IV. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30194061. (In Russ.).
5. Mandroshchenko O.V. Problems of assessment and management of tax risks. *Ekonomicheskij analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2021;20(5(512)):972-986. (In Russ.).

Информация об авторах / Information about the authors

Д.А. Васильев – студент 4-го курса, факультет налогов, аудита и бизнес-анализа;
О.В. Мандрощенко (научный руководитель) – доктор экономических наук, профессор, Департамент налогов и налогового администрирования.

D.A. Vasiliev – 4th year student, faculty of taxes, audit and business analysis;
O.V. Mandroshchenko (scientific supervisor) – doctor of economic sciences, professor, Department of taxes and tax administration.

Статья поступила в редакцию 11.05.2023; одобрена после рецензирования 25.05.2023; принята к публикации 29.05.2023.

The article was submitted 11.05.2023; approved after reviewing 25.05.2023; accepted for publication 29.05.2023.