

УДК 336.201

К.П. Тоцкая

**МЕТОДИКА УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ  
В ОРГАНИЗАЦИИ ПРИ ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ**

*Создание нового механизма налогового контроля при трансфертном ценообразовании требует внедрения в организациях особой методики управления налоговыми рисками при формировании цен по сделкам. В данном исследовании предложена авторская методика управления рисками налогового контроля за трансфертным ценообразованием, учитывающая положения современного российского законодательства и направленная на упорядочение взаимодействия добросовестных налогоплательщиков и налоговых органов.*

*Ключевые слова: налоговый контроль, налоговый риск, трансфертное ценообразование.*

Рыночная экономика основывается на свободном ценообразовании субъектов предпринимательства (за исключением случаев государственного регулирования цен), это означает, что цена на товары, работы, услуги априори должна формироваться под воздействием спроса и предложения. Организации и индивидуальные предприниматели вправе самостоятельно определять размеры цен по сделкам, менять их в зависимости от особенностей коммерческих, рискованных и иных условий проводимой сделки. Почему же налоговые органы получили право вмешиваться в условия свободного ценообразования, контролировать размеры цен по сделкам и пересчитывать налогооблагаемые базы налогоплательщиков исходя из искусственно установленной, а не реальной цены? Это связано с тем, что в любой отдельной стране или в мировом масштабе предусматриваются особые льготные территории или режимы налогообложения (офшорные зоны, свободные экономические зоны, инновационные территории, специальный налоговый режим, упрощенная система налогообложения и др.), кроме того, сами налоговые системы разных стран отличаются по уровню реальной налоговой нагрузки. Этим обстоятельством пользуется ряд налогоплательщиков, оптимизирующих свои налоговые платежи с помощью системы трансфертного ценообразования. Например, наиболее известные и часто применяемые схемы оптимизации налоговых платежей основаны на разном уровне платежей по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость и получили название: «перенаправление счета» или «внутреннее определение цен», осуществляются часто транснациональными корпорациями, участниками холдинга, взаимозависимыми лицами. Использование этих схем приводит не только к снижению налоговых поступлений, но и их перераспределению между странами и территориями. В таких условиях механизм налогового контроля размеров цен и доходов по сделкам является объективно необходимым и используется многими странами.

Формирование налоговой системы РФ в части трансфертного ценообразования изначально включало контроль налоговых органов за реализуемой

продукцией относительно себестоимости ее производства. Позднее, в процессе принятия НК РФ, данный механизм был преобразован и приобрел форму налогового контроля цен и сделок. Основные положения нашли отражение в ст. 20 и 40 НК и определяли случаи, в которых налоговые органы имели право контролировать цены, порядок определения рыночных цен, используемых для сравнения с ценой конкретной сделки и доначисления налоговых платежей, допустимые отклонения от рыночных цен, информационную базу, с помощью которой налоговые органы и налогоплательщики доказывали справедливость цены реализации и др.

Большое количество жалоб налогоплательщиков, а также существенные масштабы утечки капитала за рубеж, в том числе посредством механизма трансфертного ценообразования, актуализировали необходимость корректировки контроля цен и сделок, о чем было заявлено в Бюджетном послании Президента РФ [1] и что нашло отражение в активизации деятельности по разработке нового Закона [2], направленного на внесение изменений в принципы и порядок определения цен для целей налогообложения.

Отметим, что новый Закон принят и опубликован в «Российской газете» 18 июля 2011 г. Проект Закона широко обсуждался общественностью [3–6].

Итак, какие изменения меняют механизмы работы налогоплательщиков и должны учитываться ими для снижения рисков доначисления налоговых платежей?

Появилась новая, самостоятельная форма налогового контроля – контроль за трансфертным ценообразованием, которая будет проводиться дополнительно к привычным камеральным и выездным проверкам. Она осуществляется федеральным органом исполнительной власти, имеет иные предельные сроки (6 месяцев, в отдельных случаях – 12), срок давности по налоговым нарушениям – 3 года. Ограничения по количеству проверок соответствуют условиям выездных проверок. При этом если сам налогоплательщик является участником сделок между взаимозависимыми лицами, участником контролируемой сделки и у его контрагента в результате налогового контроля доказано соответствие условий конкретной сделки рыночным, то данный налогоплательщик освобождается от дополнительного контроля за трансфертным ценообразованием.

Таким образом, появилась необходимость выявления взаимозависимости с поставщиками и покупателями, контроля изменения состава собственников, отношений родства и свойства при осуществлении операций с физическими лицами, а также отслеживания «цепочки» участников сделки и их функциональной роли, не являющихся зависимыми.

Требуется ведение учета суммы доходов по сделкам (суммы цен сделок) для отслеживания предельно допустимых законодательством границ.

Возникла необходимость отслеживания характера осуществляемых сделок для своевременного выявления среди них сделок, являющихся контролируруемыми. При этом о данных сделках налогоплательщики должны составлять пакет документов, отражающих коммерческие, финансовые, функциональные и рискованные условия их проведения, и предоставлять уведомления в налоговые органы.

В качестве превентивных мер требуется формирование информационной базы, разрешенной для подтверждения о размерах цен по сделкам между налогоплательщиками, не являющимися взаимозависимыми, для формирования интервала рыночных цен, а также данные о бухгалтерской отчетности, на основе которой производятся расчеты интервальных значений рентабельности.

При формировании и доказательстве сопоставимости коммерческих и иных условий контролируемой сделки с сопоставимыми сделками налогоплательщик может пользоваться методами или их комбинацией, предусмотренными Налоговым кодексом [17. Гл. 14.3], в этом случае контрольный орган также должен пользоваться аналогичными методами (если не докажет несопоставимость коммерческих, финансовых и иных условий сделки).

Предусмотрена возможность самостоятельной корректировки налоговых баз и доначисления налоговых платежей в случае выявления несоответствия реально использованной в сделке цены рыночным ценам в пределах календарного года без начисления пени.

Таким образом, новый механизм налогового контроля размеров доходов по сделкам требует внедрения в организациях самостоятельной методики управления рисками налогового контроля трансфертного ценообразования.

Методика может включать такую последовательность действий:

1. Идентификация рисков возникновения налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

1.1. Анализ состава контрагентов с позиции возможного признания их взаимозависимыми лицами и приравненными к ним лицами.

1.2. Анализ проводимых организацией сделок на предмет признания их контролируруемыми сделками.

2. Внедрение системы мер управления рисками налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

2.1. Анализ состава уплачиваемых налогов, в отношении которых может производиться проверка полноты исчисления и уплаты на основе положений контроля за трансфертным ценообразованием (налог на прибыль, НДС/Л (в отношении индивидуальных предпринимателей, нотариусов), НДС/ПИ (предмет сделки – добытое полезное ископаемое, применяются адвалорные ставки), НДС (если одна из сторон не является плательщиком налога или освобождена от его уплаты).

2.2. Отказ от части контрагентов; корректировка состава контрагентов; изменение долей участия; отслеживание цепочки участников и выполняемых ими функций.

2.3. Смена юрисдикции, места регистрации или проживания самого налогоплательщика или партнеров по сделкам; изменение функций участников сделок; отслеживание перечня государств и территорий, утверждаемых Министерством финансов РФ.

2.4. Изменение организационно-экономических условий бизнеса в целях соответствия условиям, при соблюдении которых сделки не признаются контролируемыми (формирование консолидированной группы налогоплательщиков; регистрация в одном субъекте РФ, отсутствие обособленных подразделений на территориях других субъектов и за пределами РФ, уплата налога

на прибыль в одном субъекте РФ, отсутствие убытков; отсутствие в партнерах организаций, уплачивающих НДС в процентах, имеющих льготы по налогу на прибыль, работающих в специальных налоговых режимах, имеющих представительство в офшорных зонах и др.).

2.5. Формирование сквозной системы учета сделок, которые могут получить статус контролируемых; отслеживание предельно установленных размеров доходов или сумм доходов по сделкам.

2.6. Формирование доказательной информационно-документальной базы соответствия конкретной цены сделки рыночной цене. Для этого необходимы:

– составление информационной таблицы сопоставимости коммерческих, финансовых и функциональных условий сделок;

– оценка возможности использования метода сопоставимых рыночных цен (метод является приоритетным при проведении контроля; используется: при наличии не менее одной сделки на соответствующем рынке товаров (работ, услуг), при наличии достаточной информации о такой сделке; не используется: при отсутствии информации, позволяющей сопоставить условия, если сопоставимая сделка единична и при этом совершена лицом, занимающим доминирующее положение на рынке);

– выбор и включение в список сделок, максимально приближенных к характеристикам контролируемой сделки;

– определение интервала рыночных цен и проверка соответствия цены контролируемой сделки рыночной;

– при обнаружении по результатам анализа контролируемой сделки, не соответствующей рыночной цене: корректировка налогооблагаемой базы и доплата налога; предоставление информации (уведомления) в федеральный налоговый орган, уполномоченный по контролю.

2.7. При невозможности использования метода сопоставимых рыночных цен (отсутствие общедоступной информации о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами, работами, услугами) – анализ условий и возможностей использования иных методов, предусмотренных Законом.

При этом следует учитывать ряд условий и ограничений:

1) используется тот метод, который позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии цены, примененной в сделке или группе однородных сделок рыночным ценам (используется принцип более достоверного метода);

2) по разовым сделкам рекомендуется применять независимую оценку в порядке, предусмотренном российским законодательством или законодательством других государств;

3) при определении показателей рентабельности для российских организаций используются данные бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с законодательством РФ;

4) при определении показателей рентабельности для иностранных организаций используются данные бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с законодательством иностранных государств, но при сопостав-

лении производится корректировка данных в соответствии с законодательством РФ;

5) информация по данным отчетности используется на момент совершения контролируемой сделки либо за три предшествующих календарных года;

6) определение интервала рентабельности производится по результатам не менее четырех сопоставимых сделок, при отсутствии информации допускается меньшее количество сопоставимых сделок;

7) использование методов цены последующей реализации, сопоставимой рентабельности или затратного метода основывается на определении интервала рентабельности;

8) метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли применяются без непосредственного расчета значений рыночных цен;

9) данные бухгалтерской отчетности должны быть приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов на показатели рентабельности и интервал рентабельности;

10) бухгалтерская отчетность должна быть приведена к единым правилам бухгалтерского учета, если организации, совокупная прибыль которых подлежит распределению, ведут учет на основе разных правил.

Последовательность действий налогоплательщика должна быть следующей:

2.7.1. Анализ характера сделки и особенностей ее применения.

2.7.2. Выбор метода контроля.

2.7.3. Анализ сделок, совершенных данным налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми для включения их в выборку и определения рентабельности.

2.7.4. Выбор организаций, отчетность которых может использоваться для сопоставления.

2.7.5. Проверка организаций на соответствие критериям, установленным в Законе.

2.7.6. Выбор периода сопоставления.

2.7.7. Приведение отчетности организаций, включенных в выборку, в сопоставимый вид, при необходимости корректировка бухгалтерской отчетности в соответствии с п. 8 ст. 105.8.

2.7.8. Расчет показателей рентабельности и определение интервала рентабельности.

2.7.9. Проверка цены контролируемой сделки (или прибыли, убытка по сделке при использовании метода распределения прибыли) с полученным интервалом рентабельности.

2.7.10. При соответствии интервалу рентабельности сохранение собственной доказательной базы. При несоответствии: а) корректировка интервала рентабельности за счет изменения состава выборки, метода трансформации затрат и отчетности, расширения границ выборки; б) перерасчет доходов и доплата налоговых платежей, а также информирование (уведомление) контрольных органов.

Таким образом, внедрение методики управления рисками налогового контроля за трансфертным ценообразованием в организации позволит уменьшить количество споров с налоговыми органами и избежать финансовых санкций и доначислений налоговых платежей.

#### *Литература*

1. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2010–2012 годах (25 мая 2009 г.) .URL: <http://www.expert.irkutsk.ru/goszakaz/2009/06/07/290/>
2. О внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения: Федер. закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ // КонсультантПлюс: Справ. правовая система. Версия Проф, сетевая. Электрон. дан. М., 2011. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
3. Чайковская Л.А., Опарина С.И. Совершенствование принципов определения цен в целях налогообложения и консолидация налогоплательщиков для объединения налоговой базы по налогу на прибыль // Финансы и кредит. 2010. № 26. С. 2–9.
4. Пансков В.Г. Формирование цен в целях налогообложения: проблемы и возможные пути решения // Налоги и налогообложение. 2009. № 9. С. 9–13.
5. Пономарева Н.В. Контроль за трансфертным ценообразованием: затраты велики, эффект сомнителен // Налоговая политика и практика. 2010. № 5. С. 11–15.
6. Раджабов Р.М. Реформа трансфертного ценообразования в России: шаг вперед // Налоговая политика и практика. 2010. № 4. С. 4–11.
7. Налоговый кодекс РФ. URL: <http://base.garant.ru/10900200>