

УДК 336.225.673 (470.51) (045)

*И.Г. Щербакова*

## **АНАЛИЗ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ УПРАВЛЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ**

В современных условиях трансфертное ценообразование является распространенным инструментом ведения экономической деятельности и минимизации налоговых платежей. Налоговые органы проверяют соответствие цен товаров среднерыночному уровню и выявляют заниженные или завышенные цены, которые предприятия используют для снижения своих налоговых выплат. При этом действия налоговых органов должны быть направлены не на ликвидацию трансфертного ценообразования как элемента рыночных отношений, а на максимальное снижение негативного влияния его применения на бюджет страны. В данной статье рассмотрены понятия «трансфертная цена» и «трансфертное ценообразование». Раскрыто значение налогового контроля трансфертного ценообразования как новой отрасли налогового администрирования. Рассмотрены система и порядок организации налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации и в Удмуртской Республике. Проведен анализ основных изменений норм законодательства по вопросу регулирования трансфертного ценообразования, а также анализ результатов деятельности налоговых органов Удмуртской Республики по контролю за трансфертным ценообразованием за 2013-2014 гг. По результатам этого анализа автором выявлены проблемы российского законодательства в части трансфертного ценообразования как в теоретической, так и в практической частях его применения, и обозначены возможные пути их решения.

*Ключевые слова:* ценообразование, трансфертная цена, трансфертное ценообразование, налоговый контроль, налоговые органы, налоговое законодательство, взаимозависимые лица, контролируемая сделка.

Ценообразование представляет собой процесс формирования цены на товар (работу, услугу), определение их уровней и соотношения. Объективной основой цен являются общественно необходимые затраты труда, стоимость товаров, которые посредством денежной формы получают отражение в цене. Процессы ценообразования и налогообложения тесно взаимосвязаны, т.к. цена непосредственно влияет на формирование налоговой базы. Именно поэтому вопросы налогового контроля над ценами для целей налогообложения всегда занимали и занимают особое место в налоговой политике государства и в практической работе налоговых органов.

Цена, установленная в рамках внутрифирменного контракта, получила название трансфертной, а сам процесс установления цены на продукцию, реализуемую одним подразделением организации другому подразделению этой же организации, называют трансфертным ценообразованием [1].

Трансфертная цена – это особая цена товара (работ, услуг), формируемая в группе взаимозависимых субъектов или в сделках между независимыми лицами, при наличии некоторых обстоятельств, позволяющих считать порядок формирования цены отличным от рыночного [2].

В российских нормативно-правовых актах формулировка «трансфертная цена» не встречается. Кроме того, согласно ст. 424 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), цена договора определяется соглашением сторон, и лишь в случае, когда договором она не определена, применяются цены сопоставимых сделок. Законодатель оговаривает, что при формировании цен на отдельные товары, работы и услуги (сельскохозяйственную продукцию, авиабилеты, связь, электроэнергию и т. д.) органы государственной власти и местного самоуправления могут осуществлять нормативное регулирование [5].

ФНС России на своем официальном сайте дает следующее определение трансфертных цен: трансфертной ценой признается цена, установленная между подразделениями одной компании или же между участниками группы компаний [3].

По сути, трансфертное ценообразование – это манипулирование ценами в сделках между взаимозависимыми лицами, которые, совершая сделки между собой, применяют цены, заметно отличающиеся от рыночных. В результате общая прибыль взаимозависимых лиц сосредотачивается у лица, которое находится на территории с более благоприятным налоговым климатом. Любое государство, которое несет потери от таких схем своих резидентов, должно бороться с подобным способом экономики на налогах.

Основная цель налогового контроля трансфертного ценообразования – противодействие использованию трансфертного ценообразования в качестве инструмента минимизации налогов. При этом действия налоговых органов должны быть направлены не на ликвидацию трансфертного ценообразования как элемента рыночных отношений, а на максимальное снижение негативного влияния его применения на бюджет страны.

Первые попытки организации контроля над трансфертными ценами и их корректировки появились в 30-х гг. прошлого столетия в налоговых законодательствах различных стран. Однако особую остроту эта проблема приобрела в 1960-е гг., когда в промышленности в связи с процессами концентрации производства стали формироваться крупные монопольные транснациональные корпорации. Концентрация производства, сопровождаемая развитием его специализации, предполагала передачу продукции, изготовленной на одном предприятии корпорации, другому предприятию той же корпорации. Вследствие этого возникли проблемы с методами оценки такой продукции и принципами формирования цены передачи, названной трансфертной ценой. В связи с этим были разработаны рекомендации ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов», которые в дальнейшем стали использоваться многими странами.

До 2012 г. в Российской Федерации регулирование трансфертного ценообразования осуществлялось ст. 20 и ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), часть положений которых с принятием нового Федерального закона № 227-ФЗ утратили силу.

В настоящее время правовой основой налогового администрирования трансфертного ценообразования является Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», который вступил в силу 1 января 2012 г. и дополнил Налоговый кодекс РФ новым разделом V.1, регулирующим вопросы трансфертного ценообразования и налогового контроля в этой сфере. Указанным Законом были введены следующие поправки в НК РФ:

- 1) значительно расширен перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми (Закон содержит 11 таких оснований);
- 2) детально прописаны положения, касающиеся налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами;
- 3) исключены из предмета контроля товарообменные (бартерные) операции;
- 4) определены особенности признания цен рыночными;
- 5) разработаны правила сопоставления сделок между взаимозависимыми лицами и их результатов со сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица;
- 6) установлены источники информации для целей определения соответствия цен в сделках рыночным;
- 7) понятие «допустимое отклонение от рыночной цены» было заменено понятием «интервал рыночных цен», методика расчета которого закреплена законодательно;
- 8) установлены методы, используемые при определении соответствия цен, применяемых в сделках, рыночным ценам;
- 9) уточнен перечень контролируемых сделок;
- 10) установлена обязанность налогоплательщика уведомлять налоговые органы о совершении ими контролируемых сделок, а также по требованию налогового органа представлять документы и информацию, обосновывающие соответствие цены сделки рыночным ценам;
- 11) определены особенности проведения налогового контроля соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам;
- 12) введено понятие "симметричной корректировки" цены сделки ее сторонами в случае принятия решения о доначислении налога по итогам проверки соответствия цен, и определен порядок ее проведения;
- 13) введены положения, регулирующие порядок заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, заключаемого крупнейшими налогоплательщиками с налоговым органом;
- 14) введена налоговая ответственность, в частности, за неуплату (неполную уплату) сумм налога в результате применения цены, не соответствующей рыночным ценам, за непредставление уведомления о контролируемых сделках или представление уведомления, содержащего недостоверные сведения.

Внесение подобных масштабных поправок свидетельствует о том, что в российском законодательстве складывается система комплексного института «налогового контроля за трансфертным ценообразованием» [2].

В настоящее время в Российской Федерации выстроена трехуровневая система налогового контроля трансфертного ценообразования.

Первый уровень образует ФНС России, которая, начиная с 01.01.2012, осуществляет проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, выносит решение о симметричных и обратных корректировках, заключает с налогоплательщиками соглашения о ценообразовании и др. В связи с этим в структуре ФНС появились новые подразделения по контролю трансфертного ценообразования (рис. 1) [4].

Второй уровень образуют Управления ФНС России по субъектам, которые контролируют деятельность нижестоящих инспекций, оказывают им методологическую помощь, согласовывают разделы актов, содержащие сведения о манипулировании ценами и др.

Третьим звеном контроля за трансфертным ценообразованием являются территориальные налоговые органы, которые осуществляют прием, ввод и передачу в ФНС уведомлений от налогоплательщиков, выявление контролируемых сделок в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, составление и направление в ФНС извещений о контролируемых сделках.



Рис. 1. Структурные подразделения ФНС России по контролю трансфертного ценообразования

В 2013 г. ФНС России впервые получила от налогоплательщиков информацию о контролируемых сделках. К концу 2014 г. в специализированном информационном ресурсе ФНС России содержалось около 9716 уведомлений о контролируемых сделках налогоплательщиков. Задача территориальных налоговых органов – направить в Центральный аппарат информацию о сделках с высокими признаками риска на основе имеющихся сведений, в том числе и по результатам проведенной ранее контрольной работы [6].

На территории УР выстроена двухуровневая система контроля за трансфертным ценообразованием. Первый уровень – Управление Федеральной Налоговой Службы России по Удмуртской Республике (УФНС России по УР), на которое возложены следующие функции в части контроля за трансфертным ценообразованием:

- проведение аналитической работы по выявлению контролируемых сделок;
- контроль за своевременным наполнением информационного ресурса «Трансфертная цена»;
- контроль за качественным проведением декларационной кампании;
- оказание методологической помощи нижестоящим налоговым органам, в том числе разработка методологических рекомендаций о схемах ухода от налогообложения и их распространение на уровне Удмуртской Республики и др.

Второй уровень образуют налоговые инспекции Удмуртской Республики. На них возложены следующие функции:

- проведение аналитической работы по выявлению контролируемых сделок;
- формирование журнала учета контролируемых сделок;
- формирование информационного ресурса «Трансфертная цена» местного уровня;
- привлечение к ответственности налогоплательщиков за непредставление уведомлений о контролируемых сделках и пр.

Территориальными налоговыми органами республики ведется аналитическая работа по контролю цен для целей налогообложения в соответствии с разделом V.1 НК РФ. Координацию и контроль данной работы осуществляет Управление ФНС России по Удмуртской Республике.

Для решения методологических вопросов применения законодательства, для организации взаимодействия ФНС России и территориальных налоговых органов УР по вопросам контроля цен для целей налогообложения, а также по вопросам применения методов гл. 14.3 НК РФ УФНС России по УР создана специализированная рабочая группа по контролю за ценообразованием для целей налогообложения. В состав этой группы входят специалисты из контрольного, юридического, аналитического отделов, отдела работы с налогоплательщиками и отдела информационных технологий. Аналогичные группы создаются и в инспекциях республики.

Ежеквартально налоговые инспекции УР направляют в Управление сведения о работе по контролю цен для целей налогообложения. Затем в Управлении эти данные обобщаются и сводятся в единую таблицу. Проведем анализ деятельности налоговых органов по Удмуртской Республике в части контроля трансфертного ценообразования за 2013–2014 гг. (таблица).

#### Анализ работы налоговых органов Удмуртской Республики по контролю цен для целей налогообложения за 2013–2014 годы

Показатели	2013		2014		Отклонение	
	Кол-во единиц	Сумма (млн руб.)	Кол-во единиц	Сумма (млн руб.)	По кол-ву	По сумме (млн руб.)
Налогоплательщики – юридические лица, состоящие на учете в налоговых органах по месту своего нахождения на конец отчетного периода	36 419	–	37 725	–	1306	–
Крупнейшие налогоплательщики – юридические лица	85	–	75	–	-10	–
Принято уведомлений о контролируемых сделках	24	–	47	–	23	–
Контролируемые сделки, о которых налогоплательщики самостоятельно уведомили налоговые органы – всего	219 400	120 453	291 754	104 812	72354	-15 641
В том числе:						
Внутрироссийские сделки	215748	118196	287504	102600	71756	-15596
Внешнеторговые сделки экспорта	1196	548	809	781	-387	233
Внешнеторговые сделки импорта	2456	1709	3441	1431	985	-278
Сформировано и направлено извещений о контролируемых сделках	0	0	2	291	2	291
Контролируемые сделки, сведения по которым выявлены в ходе проведения налоговых проверок	0	0	259	291	259	291

На 01.01.2015 в Удмуртской Республике состояло на учете 37 725 юридических лиц, 75 из которых относились к категории крупнейших. По итогам 2014 г. установлено увеличение количества представленных уведомлений о контролируемых сделках на 23 уведомления.

Основной причиной роста количества налогоплательщиков, совершивших контролируемые сделки в 2014 г., является снижение порога, установленного пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ для признания сделки контролируемой с 2 млрд руб. в 2013 г. до 1 млрд руб. в 2014 г. В связи с этим растет и количество контролируемых сделок, о которых налогоплательщики уведомили налоговые органы на 72 354 сделки. Однако следует отметить, что в 2014 г. уменьшилась общая сумма по таким сделкам на 15 641 млн руб. по сравнению с 2013 г.

Доля внутрироссийских контролируемых сделок составила в 2013 г. 98,3 %, в 2014 г. – 98,5 % от всех контролируемых сделок, по которым налогоплательщиками представлены уведомления. В 2014 г. наблюдалось сокращение количества контролируемых внешнеторговых сделок экспорта на 387 единиц и увеличение количества контролируемых внешнеторговых сделок импорта на 985 единиц.

Дополнительные поступления в бюджет обеспечивают самостоятельные корректировки налогоплательщиками налоговой базы и суммы подлежащего уплате налога. Так, по итогам 2014 г. 9 налогоплательщиков скорректировали налоговую базу по налогу на прибыль организаций исходя из рыночных цен, в результате чего сумма дополнительного уплаченного налога составила 5 122 556 руб.

В результате контрольной работы налоговых органов УР в 2014 г. было составлено и направлено в ФНС России 2 извещения о контролируемых сделках, сведения о которых не были представлены налогоплательщиком до 20 мая 2015 г. Данные сделки были выявлены в ходе камеральных налоговых проверок на общую сумму 291 млн руб. и относились к внешнеторговым сделкам импорта.

Управлением и нижестоящими налоговыми органами активно используются инструменты, предусмотренные НК РФ в части трансфертного ценообразования. Ведется аналитическая работа в части выявления сделок, не признаваемых контролируемыми, с признаками применения схем ухода от налогообложения в результате манипулирования ценами.

В результате в 2014 г. инспекциями Удмуртской Республики были проведены 3 выездные налоговые проверки, по результатам которых сумма доначислений составила 7 638 тыс. руб.

При проведении данных проверок были использованы следующие методы, предусмотренные гл. 14.3 НК РФ:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) проведение независимой оценки.

Налоговыми органами республики проводится разъяснительная работа о возможности и порядке проведения самостоятельных корректировок налоговой базы и сумм налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых, НДС и НДСЛ в случае применения ими в течение налогового периода в сделках с взаимозависимыми лицами цен, не соответствующих рыночным. При этом информация о возможности и порядке проведения самостоятельных корректировок размещена на официальном сайте налоговых органов.

Также в адрес налогоплательщиков, при анализе финансово-хозяйственной деятельности которых установлены сделки, подпадающие под критерии контролируемых в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, налоговыми органами дополнительно направляются информационные письма о возможности и порядке самостоятельных корректировок путем подачи уточненных налоговых деклараций.

Для повышения налоговой дисциплины налогоплательщиков налоговыми органами проводятся семинары с крупнейшими налогоплательщиками на тему порядка представления уведомлений по контролируемым сделкам в налоговый орган, самостоятельных корректировок налоговой базы исходя из рыночных цен, а также разъясняется ответственность, предусмотренная налоговым законодательством за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках и представление недостоверных сведений в таких уведомлениях.

В целом, можно сделать вывод, что проведенные контрольные мероприятия налоговыми органами Удмуртской Республики совместно с УФНС России в 2014 г. привели к повышению эффективности деятельности налоговых органов Удмуртской Республики по сравнению с 2013 г.

Тем не менее, анализ налогового законодательства и организации контроля в налоговых органах в сфере трансфертного ценообразования позволяет сформулировать следующие проблемы и обозначить пути их решения:

*В области налогового законодательства в сфере трансфертного ценообразования:*

1. Отсутствие в Законе № 227-ФЗ закрепленной терминологии, связанной с регулированием цен, например, таких терминов, как «трансфертное ценообразование», «трансфертная цена», «внешнеторговая сделка».

Необходимо конкретизировать понятийный аппарат, а именно закрепить понятие «сделка» в налоговом законодательстве, дефиниции «трансфертная цена», «трансфертное ценообразование», «внешнеторговая сделка».

2. В пп. 4 п. 2. ст. 105.6 НК РФ установлено, что в качестве источников информации о ценах налоговым органом может быть использована также «иная информация». Однако не указано, какие это

могут быть источники и должны ли они быть едиными на всей территории РФ или могут быть установлены региональными и местными органами власти.

Необходимо расширить перечень источников информации о рыночных ценах, сделать его закрытым, исключив из него такие понятия, как «иные источники», «иная информация».

3. Не систематизированы виды корпоративной взаимозависимости, которые представлены в разных абзацах п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

По нашему мнению, следует привести виды корпоративной взаимозависимости в упорядоченный вид для более легкого восприятия.

*В области налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования:*

1. Проблема своевременности проверки сделок между взаимозависимыми лицами в связи с ограничением по времени вынесения решения о проведении проверки (не позднее 2 лет со дня получения уведомления или извещения).

Территориальным налоговым органам при выявлении рисков применения механизмов трансфертного ценообразования в контролируемых сделках, по которым целесообразно проведение проверки цен, необходимо предоставить возможность уведомлять об этом ФНС России до истечения срока для подачи уведомлений налогоплательщиками. Это будет способствовать более оперативному принятию решений о проведении проверки.

2. Отсутствие доступа у территориальных налоговых органов к использованию информационного ресурса «Аналитика ТЦ» Управления трансфертного ценообразования ФНС России и Межрегиональной инспекции ФНС России по ценообразованию, в котором проводится отбор и анализ сделок для выявления отклонения цен, примененных налогоплательщиками в сделках между взаимозависимыми лицами, от рыночного уровня, а также формирование перечней сделок, рекомендуемых в качестве объектов контроля.

Необходимо открыть доступ к ИР «Аналитика ТЦ» для территориальных налоговых органов с целью повышения эффективности работы по выявлению контролируемых сделок.

3. Взыскание с налогоплательщика штрафа в размере 5000 руб. в случае непредставления уведомления о контролируемых сделках, либо представления уведомления с искаженными сведениями, не позволяющими проводить качественный предпроверочный анализ, является несопоставимой суммой с той, которую налогоплательщик получает от применения нерыночных цен.

Так, например, в ходе работы налоговых органов Удмуртской Республики в 2014 г. было составлено и направлено в ФНС России 2 извещения о контролируемых сделках, сведения о которых не были представлены налогоплательщиком. Следовательно, сумма штрафа, которая поступит в бюджет, составит 10 000 руб., в то время как сумма по таким сделкам составила 291 310 тыс. руб.

Необходимо ужесточить ответственность за непредставление, а также за представление документации, содержащей недостоверные сведения.

4. Право налогоплательщиков на симметричную корректировку налоговых обязательств в совокупности с возможностью самостоятельно признавать себя взаимозависимыми лицами дает налогоплательщикам возможность переводить сделки в разряд контролируемых и корректировать налоговую базу в пользу организаций, имеющих значительные убытки.

Так, одна сторона сделки, несущая убытки, заявляет право на самостоятельную корректировку налоговой базы (увеличивает доходы и уменьшает убытки) по налогу на прибыль, уплату налога не производит, так как несет убытки. При этом у налогоплательщика отсутствует обязанность представлять какие-либо документы, подтверждающие правомерность самостоятельной корректировки. Другая сторона сделки заявляет право на симметричную корректировку и возврат налога из бюджета. Впоследствии указанная сторона сделки ликвидируется. При проверке первой стороны может быть установлено, что изначальная самостоятельная корректировка была неправомерной. Однако ФНС не вправе выносить решение, приводящее к увеличению убытков, и взыскивать налоги с ликвидированной организации.

Необходимо уточнить полномочия налоговых органов при осуществлении контроля за возмещением средств из бюджета, а также ввести обязанность налогоплательщика представлять документы, подтверждающие правомерность самостоятельной корректировки.

Устранение выявленных проблем приведет к росту результативности налогового контроля трансфертного ценообразования в Удмуртской Республике и в стране в целом.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Мухин Г.А. Налоговая политика российского государства: трансфертное ценообразование // Публично-правовые исследования. 2012. №5. С. 67-86.
2. Сухова А.И., Мелконян Е.В. Трансфертное ценообразование. СПб.: Бостон-спектр, 2014. 163 с.
3. Портал ФНС России. URL: [http://www.nalog.ru/rn18/taxation/transfer\\_pricing](http://www.nalog.ru/rn18/taxation/transfer_pricing).
4. Плетнева Г.Н. Разграничение полномочий при администрировании трансфертного ценообразования // ЭЖ-Юрист.2014. № 11. С. 68-76.
5. Иванов А.Е., Дзюба Е.А. Эволюция налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 27. С. 19-33.
6. Малис Н., Грундел Л. Налогоплательщик должен знать новые направления налогового контроля цен // Налоговый вестник. 2015. № 3. С. 72-81.
7. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов Удмуртской Республики (2-НК) по состоянию за 2013-2015 гг.

Поступила в редакцию 08.01.15

*I.G. Shcherbakova*

**THE ANALYSIS OF TAX CONTROL OF TRANSFER PRICING BY THE EXAMPLE OF THE FEDERAL TAX SERVICE IN THE UDMURT REPUBLIC**

In modern conditions transfer pricing is a widespread instrument used by businesses to carry out economic activity and minimize tax payments. Tax bodies check compliance with the average level of prices of goods and identify undervalued or overvalued prices which businesses use to reduce their tax payments. This action of tax bodies should be directed not to eliminate transfer pricing as an element of market relations, but to minimize its negative impact on the country's budget. The article looks into the concepts "transfer price" and "transfer pricing" and discloses the value of the tax control of transfer pricing as a new branch of the tax administration. It also focuses on the system of tax control over transfer pricing in the Russian Federation and the Udmurt Republic. The article analyzes the main changes of the legislation regulating transfer pricing in Russia, as well as the results of the tax bodies activity in the Udmurt Republic aimed at the control of transfer pricing for the period 2013-2014. As a result of this analysis, the author identifies problems in applying tax legislation both in theoretical and practical terms and offers possible solutions.

*Keywords:* pricing, transfer price, transfer pricing, tax control, tax bodies, tax legislation, interdependent persons, controlled transaction.

Щербакова Ирина Геннадьевна,  
кандидат экономических наук, доцент

ФГБОУ ВПО «Удмуртский государственный университет»  
426034, Россия, г. Ижевск, ул. Университетская, 1 (корп. 4)  
E-mail: [ir.scherbackova@yandex.ru](mailto:ir.scherbackova@yandex.ru)

Shcherbakova I.G.,  
Candidate of Economics, Associate Professor  
Udmurt State University  
Universitetskaya st.,1/4, Izhevsk, Russia, 426034  
E-mail: [ir.scherbackova@yandex.ru](mailto:ir.scherbackova@yandex.ru)