

Применимость методов, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках с взаимозависимыми лицами

Applicability of the Methods Used in Determining Income (Profit, Proceeds) for Tax Purposes in Transactions with Related Parties

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-1-40-44

К.К. Арабян, д-р экон. наук, профессор Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, аудитор

e-mail: akn@bk.ru

K.K. Arabyan, Doctor of Economic Sciences, Professor, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Auditor

e-mail: akn@bk.ru

Аннотация. В статье рассматривается применимость разных методов, которые используются при определении доходов (прибыли, выручки) для целей налогообложения в сделках с взаимозависимыми лицами. Исследуется влияние функционального анализа и рисков на определение ценообразования в сопоставимых сделках. Анализируется судебное дело ПАО «Уралкалий» с позиции налоговых органов.

Ключевые слова: взаимозависимые лица, сопоставимые сделки, цена, трансфертное ценообразование, налоговый контроль.

Abstract. The article discusses the applicability of different methods that are used in determining income (profit, revenue) for tax purposes in transactions with related parties. The influence of functional analysis and risks on pricing in comparable transactions is investigated. The court case of joint-stock company Uralkali is analyzed from the perspective of the tax authorities.

Keywords: related parties, comparable transactions, price, transfer pricing, tax control.

Трансфертное ценообразование возникло в 50–60 гг. XX века, когда стали зарождаться транснациональные корпорации. В Рекомендациях по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций трансфертная цена рассматривается как цена, устанавливаемая между взаимозависимыми лицами, по которой одна организация реализует товары, нематериальные активы и оказывает услуги другой организации внутри группы компаний¹.

Рыночная цена формируется в условиях конкурентного рынка между независимыми контрагентами (партнёрами). В случаях, когда в сделке участвуют взаимозависимые лица, механизм ценообразования внутри группы

компаний регулируется в зависимости от корпоративных целей и задач, что оказывает влияние на порядок формирования налогооблагаемой базы и налоговые отчисления.

Контроль за трансфертным ценообразованием регламентирован в Налоговом кодексе РФ, а контроль сделок на предмет соответствия рыночным ценам между взаимозависимыми лицами осуществляет Федеральная налоговая служба (ФНС) РФ. В 2012 году Налоговый Кодекс РФ был дополнен разделом VI «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».

В соответствии с положениями указанного раздела сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируруемыми. Порядок и основания признания лиц взаимозависимыми определены статьей 105.1 НК РФ.

¹ <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>



В общем случае взаимозависимыми являются лица, которые могут оказывать влияние на принимаемые решения и механизм ценообразования. Причем взаимозависимые лица могут находиться как в пределах одной юрисдикции, так и в разных. Таким образом, трансфертная цена может отличаться от рыночной, так как устанавливается между взаимосвязанными лицами, что влияет на порядок определения налоговых отчислений. В случаях, если налоговыми органами будет доказано, что цена между взаимозависимыми лицами отличается от рыночной, в отношении такой компании могут быть доначислены налоги. При проверке контролирующие органы сопоставляют сделки между взаимозависимыми лицами или совокупность таких сделок (далее — анализируемая сделка) с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (далее — сопоставляемые сделки).

Сопоставляемые сделки — сделки, используемые для сопоставления с анализируемой сделкой (п. 1 ст. 105.5 НК РФ). Среди сопоставляемых сделок выявляются сопоставимые (сопоставимые с анализируемой сделкой).

Сопоставимые сделки — сделки, выделенные из состава сопоставляемых сделок ввиду их соответствия необходимым для проведения сравнительного анализа требованиям (совершение в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой). Не являясь сопоставимой фактически, сделка может быть признана таковой для целей налогообложения, если различия условий с анализируемой сделкой не оказывают существенного влияния на результаты либо могут быть учтены в результате корректировок условий и (или) результатов сопоставляемых сделок и анализируемой сделки (п. п. 2 и 3 ст. 105.5 НК РФ).

Выделить среди сопоставляемых сделок сделки, сопоставимые с анализируемой (сопоставимые сделки), достаточно сложно. Трудность заключается в том, что взаимозависимые компании могут заключать сделки, которые не стали бы совершать независимые хозяйствующие субъекты. Кроме того, информация о сопоставимых сделках часто недоступна, а условия сделок редко являются абсолютно идентичными. В результате наиболее распространенным в мировой практике подходом является допущение разумной степени сопо-

ставимости: быть сопоставимым для налоговых целей не значит являться абсолютным аналогом. Главное условие: сделки не должны иметь настолько существенные различия, которые не могут быть устранены посредством корректировок.

Для проведения такого анализа применяются следующие методы, установленные в п. 1 ст. 105.7 Налогового Кодекса РФ.

1. *Метод сопоставимых рыночных цен.* Данный метод применяется для определения соответствия цены товаров (работ, услуг) в сделке рыночной цене на основании сопоставления цены, примененной в исходной для анализа сделке, с интервалом рыночных цен.

2. *Метод цены последующей реализации.* Применение этого метода является приоритетным по сравнению с другими методами для определения соответствия рыночным ценам цен, по которым товар приобретает в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми. Указанный метод используется в случае, если лицо, осуществляющее перепродажу, не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень его валовой рентабельности.

3. *Затратный метод.* Данный метод применяется для сравнения цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках.

4. *Метод сопоставимой рентабельности.* Может использоваться, в частности, в случае отсутствия или недостаточности информации, на основании которой можно обоснованно сделать вывод о наличии необходимой степени сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок и использовать методы, указанные в подпунктах 2 и 3 пункта 1 ст. 105.7 НК РФ, а именно метод цены последующей реализации и затратный метод.

5. *Метод распределения прибыли.* Суть данного метода заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной

всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок.

При определении цены в сделках между взаимозависимыми лицами в рассмотренных выше методах применяются показатели рентабельности, которые обобщены в табл. 1.

При оценке обоснованности применения рыночной цены и методов, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках со взаимозависимыми лицами, может использоваться следующий алгоритм.

1. Анализ специфики рынка, экономической среды, в которой анализируемые компании осуществляют свою деятельность.

2. Анализ соответствия стоимости анализируемой сделки рыночному уровню с использованием методов, предусмотренных Налоговым кодексом.

Порядок проведения такого анализа включает выполнение следующих этапов:

а) функциональный анализ анализируемой сделки, описывающий распределение функций, рисков и активов между участниками сделки;

б) выбор оптимального применимого к анализируемой сделке метода из числа методов, используемых в ходе налогового контроля при

определении для целей налогообложения доходов в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, выбор показателя рентабельности, наиболее подходящего для проведения анализа анализируемой сделки;

в) проведение экономического анализа с использованием выбранного метода и применимой методологии с целью определения соответствия цен рыночному уровню в анализируемой сделке.

Функциональный анализ позволяет выявить и объективно рассмотреть факторы, существенно влияющие на ценообразование в сделке.

Сторона сделки, отвечающая за управление компанией, за финансовые результаты, естественно, ожидает получить большее вознаграждение по сравнению с тем, кто действует только как агент или поставщик услуг. Поэтому описание функций и активов как материальных, так и нематериальных, и их распределение между участниками сделки является первым шагом в оценке их относительного вклада в формирование прибыли участника сделки.

Учет функций, исполняемых сторонами сделки, при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой

Таблица 1

Основные показатели рентабельности, применяемые при определении рыночной цены между взаимозависимыми лицами

Наименование показателя	Порядок расчета
валовая рентабельность	отношение валовой прибыли к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость
валовая рентабельность затрат	отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров (работ, услуг)
рентабельность продаж	отношение прибыли от продаж к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость
рентабельность затрат	отношение прибыли от продаж к сумме себестоимости проданных товаров (работ, услуг), коммерческих и управленческих расходов, связанных с продажей товаров (работ, услуг);
рентабельность коммерческих и управленческих расходов	отношение валовой прибыли к коммерческим и управленческим расходам, связанным с продажей товаров (работ, услуг)
рентабельность активов	отношение прибыли от продаж к текущей рыночной стоимости активов (внеоборотных и оборотных), прямо или косвенно используемых в анализируемой сделке



сделки осуществляется с учетом материальных и нематериальных активов, находящихся в распоряжении сторон сделки. При этом под активами понимаются ресурсы (имущество, в том числе денежные средства, имущественные права, в том числе интеллектуальные права), которыми лицо владеет, пользуется или распоряжается в целях получения дохода.

3. *Оценка соответствия рыночной стоимости анализируемой сделки рыночному уровню с использованием методов, применяемых в оценочной деятельности.*

Проведение оценки с использованием методов, применяемых в оценочной деятельности, включает следующие этапы:

а) сбор и анализ информации, необходимой для проведения оценки;

б) применение подходов к оценке, включая выбор методов оценки и осуществление необходимых расчетов;

в) согласование результатов и определение итоговой величины стоимости объекта оценки.

При выборе метода трансфертного ценообразования, прежде всего, необходимо учитывать результаты функционального анализа, а именно: распределение ролей, функций и рисков между сторонами контролируемой сделки, степень вовлеченности материальных и нематериальных активов, возможность обеспечения сопоставимости сделок, а также наличие информации из независимых источников, необходимой для определения рыночной цены применительно к анализируемой сделке.

Статьей 105.6 НК РФ устанавливаются требования к информации, которая используется при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Не допускается использование информации, составляющей налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Российской Федерации. Использовать необходимо исключительно общедоступные источники информации, а также сведения налогоплательщика. В п.п. 1, 2 ст. 105.6 НК РФ конкретизированы источники такой информации.

4. *Формирование выводов по итогам проведенного анализа.*

По результатам проведенного анализа необходимо сформировать мнение о том, соот-

ветствует ли анализируемая сделка рыночному интервалу цен. Выводы должны быть обоснованными и подкреплены расчетами на основании общедоступных источников информации и иных сведений налогоплательщика.

При сравнении сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки следует учитывать следующие риски, принимаемые каждой из сторон сделки при осуществлении своей деятельности и оказывающие влияние на условия сделки:

- производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей;

- риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий;

- риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств;

- риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав;

- риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски;

- риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

- инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций;

- риск нанесения ущерба окружающей среде;

- предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг);

- риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск).

Одним из известных судебных процессов в области трансфертного ценообразования является дело ПАО «Уралкалий».

В 2012 г. ПАО «Уралкалий» поставило взаимозависимой иностранной компании Uralkali Trading SA (Швейцария) калий хлористый, который впоследствии перепродавали независимым покупателям на зарубежные рынки.

При проверке обоснованности рыночных цен ФНС посчитала, что ПАО «Уралкалий»

необоснованно использовало метод сопоставимой рентабельности. Контролирующие органы применили метод сопоставимых рыночных цен, используя данные информационного агентства Argus. Результаты такого анализа позволили сделать вывод о том, что сделки между взаимозависимыми компаниями были проведены не по рыночным ценам, в связи с чем налоговые органы доначислили налоги. Суд первой инстанции поддержал налогоплательщика, однако 9-й арбитражный апелляционный суд отменил это решение и поддержал позицию ФНС.

По мнению контролирующих органов, метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным при оценке обоснованности рыночных цен в сделках внутри группы ком-

паний. Применение иных методов допускается, если налогоплательщик докажет, что приоритетный метод не применим².

Таким образом, несмотря на то, что Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность применения разных методов при оценке обоснованности рыночной цены в сделках между взаимозависимыми лицами, компании важно доказать, что метод сопоставимых рыночных цен, который по мнению контролирующих органов является приоритетным, не может быть применен к анализируемой сделке (сделкам).

² <http://fortetaxandlaw.com/wp-content/uploads/2018/01/Forte-Tax-and-Law-Uralkalii-case-24112017.pdf>

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ
3. Приказ ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@
4. Приказ ФНС России от 09.07.2021 № ЕД-7-13/650@
5. Грундел Л.П., Малис Н.И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России. — М.: Магистр, 2019. — 256 с.

ЦБ РФ ПРОДЛИТ ОГРАНИЧЕНИЯ НА СНЯТИЕ НАЛИЧНОЙ ВАЛЮТЫ И ПЕРЕВОДЫ

Возможности для системной либерализации мер валютного контроля сейчас нет, ограничения на снятие наличной валюты и валютные переводы будут продлены, заявила председатель Банка России Эльвира Набиуллина.

«К сожалению, мы не видим возможности сейчас для какой-то системной либерализации валютных ограничений. Мы сначала ввели жесткие ограничения, по мере стабилизации финансовой ситуации мы часть ограничений снимали. Мы их сняли достаточно быстро, оставили только те, которые сейчас важны для обеспечения в целом финансовой стабильности, но не только этого», — сообщила Набиуллина в четверг журналистам в кулуарах уральского форума «Кибербезопасность в финансах».

Основанием для введения ограничений на снятие наличной валюты стало прекращение ее поступления в России, в первую очередь, долларов и евро, напомнила глава ЦБ. «Это основание осталось, и поэтому у нас нет, к сожалению, оснований снять это ограничение, оно будет продлено, может быть, с некоторыми видоизменениями, как мы делали, когда дополнительно раз

решали в рамках \$10 тыс. снятие наличных не только в долларах, но и евро. Какие-то нюансы могут быть, но в целом ситуация сохранится», — отметила Набиуллина.

Такой же подход планируется сохранить и в отношении лимита на перевод физлицами средств за рубеж. «Мы системно не предполагаем пересмотра ограничений по вывозу, мы его тоже повышали, и сейчас оснований для дополнительного повышения этой суммы, на наш взгляд, нет. Она и так большая», — заявила глава ЦБ.

Банк России обсуждал с различными ведомствами возможное повышение лимита недекларируемого ввоза валюты. «Мы обсуждали этот вопрос с разными ведомствами, пока там нет согласия. На наш взгляд, в принципе этот вопрос обсуждаемый. Это будет зависеть от позиции правительства», — сказала Набиуллина.

Источник: Audit.ru

