

Евгений ШАБАЛИН
Ирина КОЛЕСОВА

ПРАКТИКА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ТРАНСФЕРТНЫМ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕМ В РОССИИ

Исследуются проблемные вопросы проведения налогового контроля за применением трансфертных цен, анализируются и обосновываются причины низкой эффективности налогового контроля.

Вопросы изменения и совершенствования порядка осуществления контроля трансфертного ценообразования налоговыми органами остаются актуальными для многих стран. Количество стран, в которых принято специальное законодательство о режиме трансфертного ценообразования, постоянно растет (в 1997 г. – 5 стран, в 2009 г. – 45 стран). Манипулирование ценой может дать существенные налоговые преимущества компаниям без каких-либо отрицательных последствий при условии осуществления надлежащих действий в соответствии с требованиями законодательства.

В результате применения налоговых норм, позволяющих снизить налоговое бремя за счет ценовой манипуляции, государство недополучает причитающиеся налоговые платежи, которые оно получило бы при условии применения сторонами рыночных цен.

В изданиях западных авторов рассматриваются процессы установления оптимальных трансфертных цен внутри корпорации с учетом различного рода неопределенностей [1]. В немногочисленных трудах российских и украинских ученых, посвященных проблематике трансфертного ценообразования, акцентируется внимание на вопросах использования трансфертных цен с целью управления структурными подразделениями

компании [2, 3, 4]. Но за рамками их исследований остаются вопросы, касающиеся создания оптимального механизма трансфертного ценообразования с точки зрения достижения баланса интересов между корпорациями и государством, проблемы совершенствования методов налогового регулирования трансфертного ценообразования.

Поэтому целью статьи является исследование методов и проблем информационного обеспечения проведения налогового контроля за трансфертным ценообразованием в российской практике, обоснование необходимости совершенствования данного направления налогового контроля.

Анализ практики применения налогового законодательства в сфере налогового контроля за трансфертным ценообразованием выявляет существенные недостатки, выраженные, прежде всего, в отсутствии у налоговых органов необходимого законодательного и административного обеспечения для проведения эффективного налогового контроля, и как следствие снижение налоговых доходов бюджета. Основными отраслями, для которых трансфертное ценообразование играет важную роль, являются автомобилестроение, биотехнологии, производство потребительских товаров и телекоммуникации, финансовые услуги,

нефтегазовая отрасль, а также фармацевтическая промышленность.

Если рассматривать все отрасли, то 40% компаний выделяют трансфертное ценообразование в качестве важнейшего налогового вопроса [5]. Особое внимание уделяется сделкам с так называемыми “налоговыми гаванями” и со странами из “черного списка”.

Сигналами к более тщательным проверкам в области трансфертного ценообразования могут стать необычно высокая прибыль или убыток в группе компаний, корпоративная реструктуризация, включающая закрытие или сокращение деятельности каких-либо подразделений, выплата существенного вознаграждения за управленческие услуги, сделки с компанией в составе группы через “налоговую гавань” и нахождение в стране с низким уровнем затрат.

В последнее время в результате изменения экономических условий на фоне прошедшего глобального финансового кризиса управление вопросами в области трансфертного ценообразования усложнилось, поскольку многие из факторов, влияющих на процесс принятия решений по данным вопросам, постоянно меняются. Именно эти изменения экономической обстановки в некоторых случаях приводят к проверкам в области трансфертного ценообразования, и усложняют работу налоговых служб.

Количество налоговых споров по вопросам трансфертного ценообразования от года к году увеличивается, также растет степень понимания вопросов трансфертного ценообразования налоговыми органами и степень их сложности. Так в 1999 г. число налоговых споров в отношении правильности применяемых цен налогоплательщика составило – 6, а в 2009 г. данный показатель составил 1498. Анализ динамики налоговых споров подтверждает возрастание интереса налоговых органов к вопросам применения компаниями трансфертного ценообразования.

Растущее число налоговых споров по вопросам налогового контроля трансфертного ценообразования свидетельствует не только об усилении внимания налоговых органов к данному вопросу, но также связано с противоречивым толкованием существующего законодательства в области налогового контроля за трансфертным ценообразованием, что приводит к различной интерпретации возможности применения установленных законодательством методов налогового контроля.

Изучение дел, связанных с налоговым контролем за применением трансфертных цен, позволяет увидеть несколько характерных особенностей, а также сформировать представление о том, почему налоговые органы продолжают проигрывать многие из этих дел. Одним из основных вопросов является выбор налоговыми органами метода определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

Наиболее часто используемым налоговыми органами методом является метод сопоставимых рыночных цен. Доля применения данного метода при проведении налогового контроля за трансфертным ценообразованием составляет около 60%. Если принять во внимание, что в российском налоговом законодательстве предусмотрены как метод цены последующей реализации, так и затратный метод, а метод сопоставимых рыночных цен в большинстве случаев сложно применить, его столь частый выбор выглядит странным. Кроме того, при использовании метода сопоставимых рыночных цен, российское законодательство устанавливает требование об использовании официальных источников информации. Во многих случаях, связанных с применением этого метода, положение об официальных источниках информации становилось непреодолимым препятствием для налоговых органов в налоговых спорах, поскольку

именно на этом основании им было отказано принять к рассмотрению представленную налоговыми органами информацию.

Вторым по частоте использования методом налогового контроля за трансфертным ценообразованием является затратный метод и составляет около 20%. Метод последующей реализации используется налоговыми органами менее всего и удельный вес в общем объеме налоговых споров по вопросам налогового контроля за трансфертным ценообразованием составляет около 9%. Практика показывает, что в рамках проведения налогового контроля за трансфертным ценообразованием налоговые органы также применяют и собственные методы, которые не установлены налоговым законодательством и доля их довольно велика – около 10%.

Эффективность использования налоговыми органами метода сопоставимых рыночных цен составляет всего 6%, тогда как эффективность применения налоговыми органами затратного метода и метода последующей реализации составляет 1,2% и 0,6% от рассмотренных дел соответственно. Применение собственных методов налогового контроля за трансфертным ценообразованием противоречит налоговому законодательству и приводит к неспособности налоговых органов доказать применение компаниями нерыночных цен.

Таким образом, наиболее часто используемым методом налогового контроля является метод сопоставимых рыночных цен. При этом общая эффективность налогового контроля очень низкая и составляет около 8% от рассмотренных дел. Мнения налоговых органов по поводу того, чем же следует руководствоваться при рассмотрении вопросов трансфертного ценообразования, расходятся все сильнее, что подтверждает наличие проблем в проведении данного направления налогового контроля.

Итак, количество выигранных налоговыми органами дел очень мало и составляет всего 8% от общего количества налоговых споров в отношении применяемых компаниями трансфертных цен.

Для каждого метода характерны свои причины невозможности налоговыми органами доказать, что применяемые компаниями трансфертные цены не соответствуют рыночным. Одной из главных причин проигранных налоговых дел налоговыми органами является неспособность определения рыночной цены, необходимой для сопоставления с трансфертными ценами, что связано с невозможностью налогового органа установить ее для определенных категорий товаров или услуг или использование иных цен, которые не соответствуют рыночным.

Другой причиной низкой эффективности налогового контроля в налоговых спорах является неспособность налоговых органов установить сопоставимые сделки для проведения проверки соответствия применяемых налогоплательщиком цен рыночному уровню, что может быть связано с уникальностью сделки, или ее единичным характером, а также с необоснованным использованием критериев сопоставимости.

Во многих делах проведение налогового контроля со стороны налоговых органов противоречит налоговому законодательству. Налоговым законодательством установлены определенные случаи, при которых налоговые органы вправе проверить правильность применяемых цен, однако данные критерии в каждом пятом из рассмотренных дел налоговыми органами не учитываются, что также свидетельствует о противоречивости налогового законодательства в области налогового контроля за трансфертным ценообразованием и некорректном применении данных норм налоговыми органами.

Также в 12% случаях проведения налогового контроля налоговые органы исполь-

зують неверний метод податкового контролю за трансфертним ціноустановленням, що пов'язано з неідеальністю податкового законодавства для практичного застосування даних методів.

Відсутність законодавчо закріпленої та чіткої методики застосування даних методів веде до зниження ефективності податкового контролю, що відображається на рівні податкових доходів бюджету.

Однією з проблем податкового контролю за трансфертним ціноустановленням є різноманітне трактування податкового законодавства в стосовно можливих джерел інформації для визначення ринкової ціни. Як свідчать на практиці, використання податковими органами ненадійних джерел інформації для визначення ринкової ціни в 6% випадків є причиною, по якій податкові органи програють податкові спори за питаннями трансфертного ціноустановлення.

Таким чином, помилкове застосування методів податкового контролю, неможливість визначення ринкової ціни товару або порівнюваних операцій, використання ненадійних джерел інформації для визначення ринкової ціни та критеріїв порівнюваності не дозволяють податковим органам перевірити відповідність застосовуваних цін ринковому рівню.

Враховуючи прагнення державних органів збільшити податкові надходження на фоні складних економічних умов та змінюваної законодавчо-нормативної бази, в найближчому майбутньому слід очікувати ще більшого збільшення кількості податкових спорів за питаннями трансфертного ціноустановлення. Такий прогноз обумовлений практичною загальною тенденцією податкових органів виділяти все більше фахівців для проведення перевірок в області трансфертного ціноустановлення.

Постійно зростаючий інтерес з боку податкових органів до питань трансфертного ціноустановлення та наявність місцевих норм зробили оцінку та управління ризиками, пов'язаними з трансфертним ціноустановленням, основною задачею, що стоїть перед генеральними директорами та керівниками податкових відділів різних організацій.

В сучасних складних економічних умовах ні одне державство не може дозволити собі втрачати доходи від податкових надходжень до бюджету. Виявлені проблеми податкового контролю за трансфертним ціноустановленням свідчать про необхідність удосконалення даного напрямку податкового контролю. На шляху зближення вітчизняних та міжнародних принципів трансфертного ціноустановлення гостро стоїть питання розробки методології трансфертного ціноустановлення, механізмів податкового та внутрішнього контролю співвідношення фактичних та ринкових цін в корпоративних структурах.

Література

1. Долан Р. Дж., Сайман Г. *Ефективне ціноустановлення*. – М.: Видавництво "Екзамен", 2005. – 416 с.
2. Пашкус В. Ю. *Теорія трансфертного ціноустановлення в сучасній організації: поняття, моделі, проблеми*. – Режим доступу: www.ipnou.ru/article.php?idarticle=000761.
3. Донська Ю. В. *Трансфертні ціни: достовірність та недоліки способів розрахунків // Математичні моделі та інформаційні технології в менеджменті*. – Вип. 1. – СПб.: СПбГУ, 2001. – С. 148–157.
4. Непесов К. А. *Податкові аспекти трансфертного ціноустановлення: порівняльний аналіз досвіду Росії та зарубіжних країн*. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
5. *2009 Global Transfer Pricing Survey*. – Режим доступу: www.ipnou.ru/article.php?idarticle=000761.