

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: НА ЧТО НУЖНО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ АУДИТОРАМ?

Соя-Серко А.А.

*Соя-Серко Алёна Андреевна – студент,
департамент учета, анализа и аудита, факультет учета и аудита,
Институт заочного и открытого образования
Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва*

Аннотация: в период экономического кризиса на российском рынке многие действующие компании применяют различные «инструменты выравнивания» своего экономического положения. Одним из таких инструментов является трансфертное ценообразование. Какие требования законодательства ограничивают компании на российском и рынке и на что нужно обратить внимание аудиторам и налоговым органом при проверке таких компаний?

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, трансфертные цены, связанные стороны, ассоциированные компании, взаимозависимые лица.

Трансфертное ценообразование является объектом налогового регулирования, а также объектом для проверок аудиторам. Это связано с тем, что трансфертные цены являются внутренним инструментом группы компаний для воздействия на стоимость продаж у одной компании и стоимость закупок в другой в целях извлечения выгоды у обеих сторон. Согласно рекомендациям ОЭСР по трансфертному ценообразованию, трансфертные цены – это цены, которые устанавливаются ассоциированными компаниями, по которым одна организация реализует товары или нематериальные активы и оказывает услуги другой ассоциированной компании [3].

Авторы книг, учебников и статей в области экономики предлагают различные определения трансфертных цен: некоторые авторы называют трансфертные цены «подозрительными» или «необычными», акцентируя внимание на необходимости налогового контроля над ними. Такое определение имеет свое обоснование, так как трансфертные цены определяются сторонами не рыночным путем – для достижения коммерческой цели, а исключительно для снижения налоговой нагрузки. Соответственно, установление трансфертных цен между связанными сторонами является способом манипулирования расходами, доходами и затратами в сделках между взаимозависимыми лицами, которые являются отличными от операций, реализуемых на обычных рыночных условиях [2].

Трансфертные цены применяются для следующих целей (Таблица 1):

Таблица 1. Цели применения трансфертных цен

Цель	Описание
Финансового менеджмента	Являются инструментом распределения и перераспределения финансовых ресурсов в рамках интегрированных структур
Обхода требований валютного контроля	Манипулирование ценами приобретения товаров и услуг из-за рубежа
Маркетинговой политики	Распределение сфер влияния и рынков сбыта между подразделениями
Сокращение таможенных и налоговых платежей	Минимизации таможенных и налоговых платежей в масштабе всего холдинга

Из приведенных выше определений и целей применения трансфертных цен, можно сделать вывод о необходимости налогового регулирования ТЦО на государственном уровне. В России нормативно-правовым документом, контролирующим трансфертные цены, является Налоговый кодекс РФ, а именно раздел V.I «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».

В соответствии со статьей 105.7 Налогового кодекса РФ существуют следующие методы проведения налогового контроля над сделками между взаимозависимыми лицами [1]:

- Метод сопоставимых рыночных цен;
- Метод цены последующей реализации;
- Затратный метод;

- Метод сопоставимой рентабельности;
- Метод распределения прибыли.

Налоговым кодексом отмечено, что приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен, а остальные методы могут использоваться при невозможности применения первого метода. При этом кодексом разрешается использование двух и более методов, а также последние четыре метода могут применены при расчете доходов для целей налогообложения по группе однородных сделок.

В целях определения доходов для налогообложения НК РФ предусматривает использование расчета следующих показателей рентабельности:

- валовая рентабельность, определяемая как отношение валовой прибыли к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость;
- валовая рентабельность затрат, определяемая как отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров (работ, услуг);
- рентабельность продаж, определяемая как отношение прибыли от продаж к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость;
- рентабельность затрат, определяемая как 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;
- рентабельность активов.

При проверке аудируемого лица до применения одного из методов контроля над сделками между взаимозависимыми лицами необходимо выполнить ряд следующих процедур:

1. Обсудить с аудируемым лицом и проанализировать общий подход Компании к порядку предоставления отчетности в рамках т.н. «деофшоризационного закона» (№ 376-ФЗ).

2. Выяснить, подавались ли в рассматриваемом периоде в налоговые органы в рамках Группы следующие виды отчетности:

- Уведомление об участии в иностранных организациях (структурах);
- Уведомление об участии в Контролируемых Иностранных Компаниях (КИК);
- Расчет прибыли КИК;
- Уведомление о добровольном признании резидентства РФ;
- Уведомление о фактическом получателе дохода.

3. Запросить и проанализировать текущую юридическую структуру Группы от операционных компаний, участвующих в сделках, до конечных бенефициаров, с указанием государств регистрации и налогового резидентства.

4. Запросить и проанализировать также следующую информацию:

- Общая информация о руководящем органе компании (директор или совет директоров, иные органы управления с указанием полномочий)
- Структура совета директоров зарубежных компаний, осуществляющих функции менеджмента (процедура принятия / одобрения ключевых решений, наличие и регулярность проведения «реальных» заседаний совета директоров, составы советов директоров и место проведения их заседаний, налоговое резидентство директоров).
- Место ведения бухгалтерского учета зарубежных компаний Группы и место хранения архива.

6. Запросите и проанализировать общее описание этапов согласования сделки с указанием, какие компании вовлечены в процесс (например, к какой компании Группы обращаются клиенты, какая компания принимает решение о заключении с клиентом сделки, какая компания Группы участвует в согласовании коммерческих условий сделки и т.д.).

7. Получить всю имеющуюся информацию о подтверждении фактического права на доход в виде процентов/дивидендов/роялти у иностранной компании для подтверждения пониженной ставки на налог у источника.

Для целей проверки трансфертных цен аудитор в первую очередь направляет аудируемому лицу опросник, касающийся наличия в Компании сделок с взаимозависимыми лицами, и запрашивает необходимые документы

На основании данного опросника необходимо сделать вывод о наличии у аудируемого лица сделок с взаимозависимыми лицами, установить предмет и условия таких сделок, а также получить информацию об объеме сделок между взаимозависимыми лицами.

Далее для определения отклонения цен по сделкам со связанными сторонами необходимо рассчитать рентабельность затрат и рентабельность продаж по каждому взаимосвязанному лицу (или использовать другие методы расчетов рентабельности в соответствии с методом сопоставимых цен).

Рассчитывается рентабельность затрат по формуле:

РЗ факт по контрагенту = (Выручка по контрагенту - Себестоимость по контрагенту - (Коммерческие + Управленческие расходы) по контрагенту) / (Себестоимость + Коммерческие и Управленческие) по контрагенту

После полученных расчетов показателей рентабельности необходимо сравнивать полученные результаты с рыночным интервалом рентабельности и сделать вывод о возможных налоговых рисках. Так, например, если рентабельность по какой-либо сделке ниже рыночного интервала рентабельности можно полагать, что цены в указанной сделке, в случае проведения проверки по ТЦО, могут быть признаны нерыночными. Таким образом, существует возможный риск того, что налоговые органы укажут на то, что цены в данной сделке выше рыночных и доначислят дополнительные обязательства по налогу на прибыль.

Ввиду неопределенности и недостаточной практики применения действующего в России законодательства по трансфертному ценообразованию российские налоговые органы могут оспорить уровень цен, которые применяются между взаимозависимыми лицами в контролируемых сделках и доначислять применимые налоги к уплате, если организация не сможет доказать, что в контролируемых сделках использовались рыночные цены, а также, что организацией была представлена надлежащая отчетность в российские налоговые органы, подкрепленная соответствующей документацией по трансфертному ценообразованию, имеющимися в ее распоряжении.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
2. Система ГАРАНТ. [Электронный ресурс] Режим доступа: http://base.garant.ru/10900200/1/#block_11111#ixzz4hRHMRilm/ (дата обращения: 10.01.2018).
3. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России: Учебник / Л.П. Грундел, Н.И. Малис. М.: Магистр. НИЦ ИНФРА-М., 2015. 256 с.: 60х90 1/16 (Обложка) ISBN 978-5-9776-0372-0, 200 экз.;
4. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ISBN Number: 978926409003 Publication Date: 18 August 2010 Pages: 371. [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm/> (дата обращения: 15.01.2018).