

# ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

В данном документе представлен краткий обзор основных положений закона о трансфертном ценообразовании (Федеральный Закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» № 227-ФЗ от 18 июля 2011 года), который вступил в силу с 1 января 2012 года и затронул большинство российских компаний, а также постоянных представительств иностранных организаций.

---

# ОСНОВНЫЕ РАЗДЕЛЫ

---

- Контролируемые сделки
- Взаимозависимые лица
- Методы определения рыночной цены
- Интервал рыночных цен (интервал рентабельности)
- Источники информации
- Уведомление о контролируемых сделках
- Требования к документированию ТЦО
- Симметричные корректировки
- Соглашения о ценообразовании
- Штрафные санкции
- Проверки ТЦО
- Постоянное представительство

# КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

---

Закон формально сокращает перечень контролируемых сделок по сравнению со статьей 40 НК РФ, однако расширяет понятие взаимозависимых организаций таким образом, что по факту количество контролируемых сделок существенно увеличивается.

К контролируемым сделкам (т.е. сделкам, по которым налоговые органы вправе применять рыночные цены) будут относиться в основном сделки между взаимозависимыми лицами и отдельные типы сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

# КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

***В отношении сделок в области внешней торговли к контролируемым сделкам будут относиться:***

- все сделки с взаимозависимыми лицами (без ограничений);
- □ сделки с третьими лицами, предметом которых являются товары мировой биржевой торговли, входящие в состав следующих товарных групп: нефть и нефтепродукты, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни, при условии, что сумма доходов по сделкам превышает 60 млн. рублей;
- сделки, совершаемые с третьими лицами, находящимися в государствах (территориях), входящих в т.н. «черный список», утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации\*, при условии, что сумма доходов по сделкам превышает 60 млн. рублей.

\* - Перечень стран определяется Министерством финансов РФ в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса (в данный перечень входят компании, расположенные в оффшорных зонах, в том числе Кипр, Сейшельские острова, Британские Виргинские острова и др.)

# КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

---

**Что касается сделок, не попадающих в категорию внешнеторговых, то при преодолении порога в 60 млн. рублей контролируемыми будут следующие сделки с взаимозависимыми лицами:**

- если предметом сделки является товар, признаваемый объектом налогообложения налога на добычу полезных ископаемых и облагаемый по адвалорной налоговой ставке;

либо

- □ хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль организаций или применяет ставку 0% в соответствии с пунктом 5.1 статьи 284 НК РФ, т.е. является участником проекта «Сколково»;

# КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

---

## □ либо

- хотя бы одна из сторон является резидентом особой экономической зоны (такие сделки будут контролироваться только с 2014 г.).

При преодолении порога в 100 млн. рублей по сделкам внутри РФ, начиная с 2014 года контролируемыми будут признаваться сделки с взаимозависимыми лицами, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из специальных налоговых режимов: единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности или единый сельскохозяйственный налог (если сделка заключена в рамках соответствующей деятельности).

Иные сделки между взаимозависимыми лицами внутри РФ будут контролироваться, если сумма доходов от всех таких сделок превышает 3 млрд. рублей (данная сумма будет снижена до 2 млрд. рублей в 2013 году и до 1 млрд. рублей в 2014 году).

# КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

При этом некоторые из таких сделок не будут признаваться контролируемыми, если стороны сделки являются участниками единой консолидированной группы налогоплательщиков (после вступления в силу соответствующего закона)\*, а также в ситуации, когда одновременно выполняются следующие условия:

- □ стороны сделки зарегистрированы в одном субъекте РФ; и они
- □ не имеют обособленных подразделений на территории других субъектов РФ; и
- □ не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других субъектов РФ; и
- не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль; и
- нет иных оснований для контроля, перечисленных выше (для которых применяется порог в 60 млн. или 100 млн. рублей).

\* - Законопроект о режиме консолидированного налогоплательщика был одобрен Государственной Думой в первом чтении 22 октября 2010 года. Даты последующих чтений пока не запланированы. Предполагается, что закон данный закон должен вступить в силу одновременно с поправками к правилам о ТЦО. Последняя версия законопроекта была опубликована на официальном сайте Министерства финансов 23 июня 2011 года.

# ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА

---

Определение взаимозависимых лиц **серьезно расширено**. Закон содержит ряд критериев, на основании которых компании и физические лица могут быть признаны взаимозависимыми. Основным критерием, однако, остается доля участия, а именно когда одна организация (совместно с ее взаимозависимыми лицами) прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов (до 2012 года доля участия для этих целей определена в 20%). При этом в законе указано, что участие РФ в организациях само по себе не является основанием для признания таких организаций взаимозависимыми.

В законе также отмечается, что **перечень взаимозависимых компаний не ограничен** - суд с учетом фактических обстоятельств вправе признать организации и (или) физические лица взаимозависимыми по иным основаниям, если доказано наличие влияния, которое оказывается на условия или результаты сделок в силу отношений, сложившихся между лицами.

# МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

---

Закон предусматривает 5 методов определения рыночной цены подобных тем, которые используются в международной практике. Приоритетное значение будет иметь метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ), а метод распределения прибыли будет использоваться лишь при невозможности применения других методов. Кроме того, налогоплательщики смогут использовать любые методы, а не только пять предусмотренных законом.

Ниже приводится краткое описание всех пяти методов, предусмотренных законом:

# МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

---

## **1. Метод СРЦ**

Для применения метода СРЦ будет достаточно, по крайней мере, одной сделки, удовлетворяющей критериям сопоставимости, при условии, что продавец в данной сопоставимой сделке не занимает доминирующего положения на рынке.

## **2. Метод цены последующей реализации**

Будет применяться для определения рыночного характера цены, по которой покупатель приобретает у взаимозависимого лица товары и реализует их независимому лицу. При использовании данного метода показатель валовой рентабельности, полученной перепродавцом в рамках контролируемой сделки, подлежит сравнению с интервалом рыночной рентабельности, устанавливаемым на основе информации по неконтролируемым сопоставимым сделкам.

# МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

---

## ***3. Затратный метод***

Будет применяться преимущественно в отношении сделок по оказанию услуг, за исключением случаев, когда используются объекты нематериальных активов, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности. При этом проводится сопоставление валовой рентабельности затрат тестируемого лица с интервалом рыночной рентабельности.

# МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

---

## **4. Метод сопоставимой рентабельности (МСР)**

Может использоваться, в частности, в случае невозможности обеспечить достаточную сопоставимость данных бухгалтерского учета, на основе которых можно достоверно определить интервал рентабельности в порядке, предусмотренном методом цены последующей реализации и затратным методом. Кроме того, при применении данного метода тестируемой должна быть выбрана компания, которая в сравнении со второй стороной сделки осуществляет меньше функций, принимает меньшие экономические (коммерческие) риски и не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности.

Для целей применения данного метода могут использоваться следующие показатели рентабельности: рентабельность продаж, валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов (если перепродавец несет незначительные коммерческие риски), рентабельность затрат и рентабельность активов.

При использовании МСР разрешается применение других показателей рентабельности при условии, что их использование является обоснованными с точки зрения функционального анализа.

# МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

## **5. Метод распределения прибыли**

Применяется при невозможности использовать другие методы, а также когда стороны сделки совместно владеют объектами интеллектуальной собственности.

Разрешается использовать две разновидности данного метода: распределение совокупной прибыли и распределение остаточной прибыли. Распределение прибыли между сторонами контролируемой сделки производится на основе оценки вклада сторон в совокупную прибыль по анализируемой сделке путем оценки следующих критериев:

- размер осуществленных стороной контролируемой сделки затрат на создание уникальных нематериальных активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке;
- численность персонала, непосредственно влияющая на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке; и
- рыночная стоимость активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке.
- другие показатели, отражающие взаимосвязь между функциями, активами и рисками и величиной полученной прибыли.

В случае если вышеуказанные методы не позволяют определить, соответствует ли цена, примененная в разовой сделке, рыночной цене, такое соответствие может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки.

# ИНТЕРВАЛ РЫНОЧНЫХ ЦЕН (ИНТЕРВАЛ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ)

---

Вместо допустимого отклонения в 20 процентов от рыночных цен закон вводит такое понятие, как интервал рыночных цен. При расчете интервала рыночных цен будет использоваться статистический подход, который аналогичен подходу, применяемому в большинстве других стран ОЭСР.

При определении интервала рыночных цен для целей применения метода СРЦ необходимо наличие не менее одной сопоставимой сделки, а для определения интервала рентабельности для целей методов последующей реализации, затратного и сопоставимой рентабельности в идеале не менее четырех сопоставимых организаций.

Когда доступно менее четырех сопоставимых организаций, разрешается расширить границы поиска для анализа функционально сопоставимых компаний. Кроме того критерий доли владения может быть увеличен с 25% до 50% для того, чтобы облегчить поиск дополнительных сопоставимых компаний. В том случае если, несмотря на предпринятые меры, количество сопоставимых компаний все равно менее четырех, можно будет рассчитать диапазон на основании такой информации.

# ИНТЕРВАЛ РЫНОЧНЫХ ЦЕН (ИНТЕРВАЛ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ)

---

Закон также предоставляет возможность проведения корректировки показателей рентабельности с целью учета различий в показателях дебиторской и кредиторской задолженности, а также товарно-материальных запасах между сопоставимыми компаниями и налогоплательщиком.

Законом предусмотрено, что налогоплательщики имеют право самостоятельно скорректировать свои налоговые обязательства, в случае если цены, примененные в контролируемой сделке, отличались от рыночных. Однако законом не предусмотрено право налогоплательщиков корректировать сами цены или изменять наценки, в случае если рентабельность налогоплательщика оказалась за пределами рыночного диапазона рентабельности. Это может оказаться существенным ограничением для тех налогоплательщиков, которые используют метод сопоставимой рентабельности или распределения прибыли и может привести к двойному налогообложению прибыли для тех международных компаний, которые будут вынуждены провести такие корректировки в других юрисдикциях.

# ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ

---

При определении соответствия цен, применяемых в сделках, рыночным ценам и налоговые органы, и налогоплательщики должны использовать только общедоступные источники информации.

Для этих целей могут использоваться следующие источники информации:

- ▣ информация о ценах и котировках мировых бирж – для товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли;
- ▣  таможенная статистика, публикуемая Федеральной таможенной службой;
- ▣  информация о ценах и биржевых котировках, полученная из следующих источников информации:
  - ▣  уполномоченные органы государственной власти;
  - ▣  официальные источники информации иностранных государств;
  - ▣  международные организации;  опубликованные и (или) общедоступные издания и информационные системы
- ▣  данные информационно-ценовых агентств;

# ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ

---

- □ информация о сделках самого налогоплательщика;
- сведения, полученные из бухгалтерской и статистической отчетности организаций. При этом использование данных иностранных организаций разрешается только в случае невозможности использования данных российских организаций;
- □ информация о рыночной стоимости объектов оценки, установленной в результате независимой оценки; и
- иная информация, которая может быть использована для определения интервала рыночных цен и рентабельности в соответствии с разрешенными методами ТЦО.

Для целей определения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным не допускается использование информации, составляющей налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством РФ (за исключением сведений о проверяемом налогоплательщике)

# УВЕДОМЛЕНИЕ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ

---

Налогоплательщики будут обязаны представлять в налоговые органы сведения о совершенных ими контролируемых сделках, если сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом, превышает 100 млн. рублей.\*

\* - Данная сумма будет снижена до 80 млн. рублей в 2013 году, а с 2014 года данное ограничение применяться не будет.

Такая информация должна быть представлена в налоговые органы в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Сведения о контролируемых сделках должны содержать информацию о предмете сделки, сторонах сделки, сумме доходов (расходов), полученных (понесенных) в результате контролируемой сделки.

# ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТИРОВАНИЮ

## ТЦО

В соответствии с законом налогоплательщики будут обязаны подготавливать в произвольной форме документацию, содержащую обоснование методики ценообразования, использованной в контролируемых сделках, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом, превышает 100 млн. рублей. Такие документы должны быть представлены налогоплательщиком в налоговые органы в течение 30 дней с момента запроса. Однако такое требование может быть предъявлено не ранее 1 июня года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Документация не потребуется для сделок в области внешней торговли с независимыми лицами, сделок, цены в которых соответствуют регулируемым ценам или предписаниям антимонопольных органов (с учетом особенностей, устанавливаемых для данных сделок законом), сделок с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, а также сделок, в отношении которых заключено соглашение о ценообразовании.

Для всех сделок с взаимозависимыми лицами налогоплательщики будут обязаны подготавливать документацию в форме, традиционной для государств с развитой системой контроля за ТЦО, которая должна содержать функциональный анализ сторон контролируемой сделки (при условии проведения такого анализа налогоплательщиком), сведения об организационной структуре налогоплательщика, описание условий сделки, обоснование выбора метода ТЦО и источников информации, а также расчет интервала рыночных цен и корректировок налоговой базы, произведенной налогоплательщиком.

# СИММЕТРИЧНЫЕ КОРРЕКТИРОВКИ

---

В случае если налоговыми органами будет установлено, что цена, используемая в контролируемой сделке, не соответствует рыночной цене и вынесено решение об увеличении налоговой базы в отношении одной из сторон этой сделки, другая сторона будет иметь право на симметричную корректировку, т.е. право, на уменьшение налоговой базы исходя из скорректированной цены (налогоплательщики не будут иметь возможность проводить такие корректировки самостоятельно).

Такие корректировки будут разрешены лишь для российских организаций и только в отношении сделок внутри РФ.

# СОГЛАШЕНИЯ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

Закон вводит положение о соглашениях о ценообразовании. Начиная с 1 января 2012 года, налогоплательщик вправе подать заявление на заключение соглашения о ценообразовании, определяющее порядок применения цен или методы определения цен по контролируемой сделке. **Закон также разъясняет, что право на заключение соглашения о ценообразовании будет предоставлено налогоплательщикам, отнесенным к категории крупнейших налогоплательщиков. Для иностранных компаний соглашения о ценообразовании будут недоступны.**

Заявление о заключении соглашения о ценообразовании будет рассматриваться в срок не более девяти месяцев. Соглашения будут заключаться на срок до трех лет с возможностью продления на последующие два года.

Закон также предусматривает заключение многостороннего соглашения о ценообразовании относительно внешнеторговой сделки, если стороной сделки является налоговый резидент иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

Соглашения о ценообразовании будут вступать в силу с 1 января года, следующего за годом его подписания (если иное не установлено соглашением). Однако соглашение может распространять свое действие и на прошлые периоды, а именно с даты обращения налогоплательщика с заявлением о его подписании и до даты вступления в силу.

# ШТРАФНЫЕ САНКЦИИ

---

Штрафные санкции за неуплату налога в результате применения нерыночных цен не будут применяться в отношении 2012 и 2013 гг. Начиная с 2014 года, закон вводит положение о взыскании штрафа в размере 20% от суммы доначисленного налога. Начиная с 2017 г., штраф будет увеличен до 40% от суммы доначисленного налога, но не менее 30 000 руб.

Штрафные санкции не применяются в случае, если цены были установлены в соответствии с соглашением о ценообразовании, а также в случае предоставления налогоплательщиком документации, обосновывающей рыночный уровень цен.

***Неприменение штрафных санкций (во всех случаях) не означает, что выявленную недоимку налогов, рассчитанную по данным налоговых органов не нужно будет уплатить в бюджет.***

# ПРОВЕРКИ ТЦО

---

Правила, регулирующие порядок проведения проверок ТЦО, будут установлены в соответствии со следующим графиком:

- Проверка ТЦО в сделках, совершенных в 2012 году, может быть начата не позднее 31 декабря 2013 года;
- Проверка ТЦО в сделках, совершенных в 2013 году, может быть начата не позднее 31 декабря 2015 года;
- Правило о стандартном трехлетнем периоде, доступном для проверки, вступит в силу только с 1 января 2014 года.

Во время проверки проверяющие будут вправе истребовать информацию у всех участников сделки, а не только у проверяемого лица. Проверка будет проводиться в срок, не превышающий 6 месяцев, однако в исключительных случаях срок может быть продлен до 12 месяцев по решению руководителя (заместителя руководителя) проверяющего органа. В случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и (или) перевода на русский язык документов налогоплательщика, срок проверки может быть продлен дополнительно.

# ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

В соответствии с положениями закона если предпринимательская деятельность иностранной организации на территории Российской Федерации в соответствии с НК РФ или положениями международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения приводит к возникновению на территории РФ постоянного представительства, то определение доходов такого постоянного представительства, подлежащих налогообложению в РФ, производится с учетом выполняемых в РФ функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков.

Указанные в данном пункте обстоятельства принимаются во внимание при распределении доходов и расходов между иностранной организацией и ее постоянным представительством в РФ.

На наш взгляд, данное положение Закона означает, что к постоянному представительству иностранной организации, доходы которого подлежат налогообложению в РФ, правила трансфертного ценообразования также применяются, но при этом учитываются не только задекларированные в РФ доходы такого представительства, но и производится расчет доходов, которые должны быть задекларированы в РФ исходя из того, какие активы использует данное представительство и какие риски на себя принимает.

# РЕЗЮМЕ

---

Новый закон вносит существенные изменения в порядок ценообразования для целей налогообложения.

Компаниям необходимо понимать, попадают ли данные сделки в разряд контролируемых сделок. Если попадают, то каким образом этого можно избежать, либо каким образом компании будут обязаны подтверждать применяемые цены.

Специалисты нашей Компании готовы ответить на Ваши вопросы по данной теме, а также оказать помощь в разработке новой налоговой стратегии отдельного юридического лица или холдинговых компаний.