

Валеева Александра Вадимовна

аспирантка, кафедра финансов, денежного обращения и кредита,
Институт финансового менеджмента Государственного университета
управления, г. Москва
s-a-n-d-r-a@list.ru

трансфертное ценообразование и НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

практика налогового контроля
за трансфертным ценообразованием в России

Аннотация

В статье на основе имеющейся информации о налоговых спорах проведен анализ практики осуществления налогового контроля за трансфертным ценообразованием в России.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговые органы, трансфертное ценообразование, методы трансфертного ценообразования, налоговое законодательство, метод сопоставимых рыночных цен, затратный метод

Установленные законодательством методы налогового контроля за трансфертным ценообразованием на сегодняшний день неэффективны. Это объясняется отсутствием единых подходов к использованию данных методов как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков.

Применение компаниями налогового законодательства в отношении трансфертного ценообразования позволяет компаниям снизить налоговую нагрузку за счет использования нерыночных цен.

Практика применения налогового законодательства в сфере налогового контроля за трансфертным ценообразова-

нием имеет существенные недостатки. Речь идет, прежде всего, об отсутствии у налоговых органов необходимого законодательного и административного обеспечения для проведения эффективного налогового контроля, что приводит к снижению налоговых доходов бюджета.

Налоговые споры по вопросам трансфертного ценообразования

В последнее время в результате изменения экономических условий на фоне финансового кризиса управление вопросами в области трансфертного ценообразования усложнилось. Именно эти изменения экономической обстановки в некоторых случаях приво-

дят к проверкам в области трансфертного ценообразования.

Количество налоговых споров по вопросам трансфертного ценообразования из года в год увеличивается, также растет степень понимания вопросов трансфертного ценообразования налоговыми органами и степень их сложности.

На рис. 1 (см. на с. 180) представлена динамика числа налоговых споров по вопросам применения трансфертного ценообразования за 1999–2009 гг. в России. Так в 1999 году число налоговых споров в отношении правильности применяемых цен налогоплательщиков составило 6, в 2002 данная цифра увеличилась до 163. В 2006 количество налоговых споров возросло до 661, а в 2009 данный показатель составил 1498, что по сравнению с 2008 годом увеличилось почти вдвое. 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. Это приводит к различной интерпретации возможности установления рыночного уровня цен.

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.

Методы налогового контроля

Один из основных вопросов налогового контроля за трансфертным ценообразованием – выбор налоговыми органами правильного метода определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

Автором был проведен анализ соотношения применяемых методов налогового контроля налоговыми органами и эффективности их применения на основе изучения налоговых споров, возникших в течение 2006–2009 гг. Результаты данного анализа представлены на рис. 2 (см. на с. 181).

При налоговом контроле за трансфертным ценообразованием налоговыми органами наиболее часто используется метод сопоставимых рыночных цен. Доля его применения при проведении налогового контроля за трансфертным ценообразованием составляет около 19%. Если принять во внимание, что российским налоговым законодательством предусмотрены как метод цены последующей реализации так и затратный метод, а метод сопоставимых рыночных цен в большинстве случаев

в последнее время
в результате изменения
экономических условий
на фоне финансового
кризиса управление
вопросами в области
трансфертного
ценообразования
усложнилось

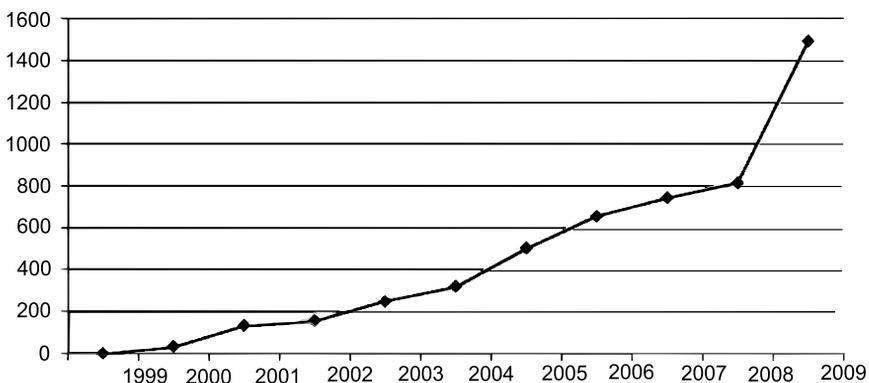


Рис. 1. Число налоговых споров по вопросу применения трансфертного ценообразования за 1999–2009 гг. (3, 4)

достаточно трудно применить, его столь частый выбор выглядит странным¹.

Кроме того, при использовании метода сопоставимых рыночных цен российское законодательство устанавливает требование об использовании официальных источников информации. Во многих случаях, связанных с применением названного метода, положение

¹ Приоритет метода сопоставимых рыночных цен закреплен в ст. 40 Налогового кодекса РФ, где определены принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения. В частности в пунктах 9 и 10 указанной статьи установлено, что затратный метод определения цены сделки и метод последующей реализации могут применяться только при невозможности использования метода сопоставимых рыночных цен из-за отсутствия предложения на рынке таких товаров либо недоступности информационных источников. Таким образом, отдавая предпочтение методу сопоставимых рыночных цен, налоговые органы фактически выполняют требования действующего законодательства. – *Прим. ред.*

об официальных источниках информации становилось непреодолимым препятствием для налоговых органов доказать в налоговых спорах несоответствие применяемых налогоплательщиками цен рыночному уровню. 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. Доля его применения составляет 19%. Метод последующей реализации используется налоговыми органами менее всего и удельный вес в общем объеме налоговых споров по вопросам налогового контроля за трансфертным ценообразованием составляет 9%. Практика показывает, что в рамках проведения налогового контроля за трансфертным ценообразованием налоговые органы также применяют и собственные методы, которые не установлены законодательством и доля их довольно велика – 11%

Причины низкой эффективности налогового контроля

На рис. 2 также представлены результаты анализа эффективности применяемых налоговыми органами методов налогового контроля за трансфертным ценообразованием. Так, 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.

На рис. 3 (см. на с. 182) представлены основные причины, по которым налоговые органы не смогли доказать на практике несоответствие применяемых

количество налоговых споров по вопросам трансфертного ценообразования из года в год увеличивается

компаниями трансфертных цен рыночному уровню.

На рисунке видно, что 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, по которым налоговые органы не могут доказать, что применяемые компаниями трансфертные цены не соответствуют рыночным. Одной из главных причин проигранных нало-

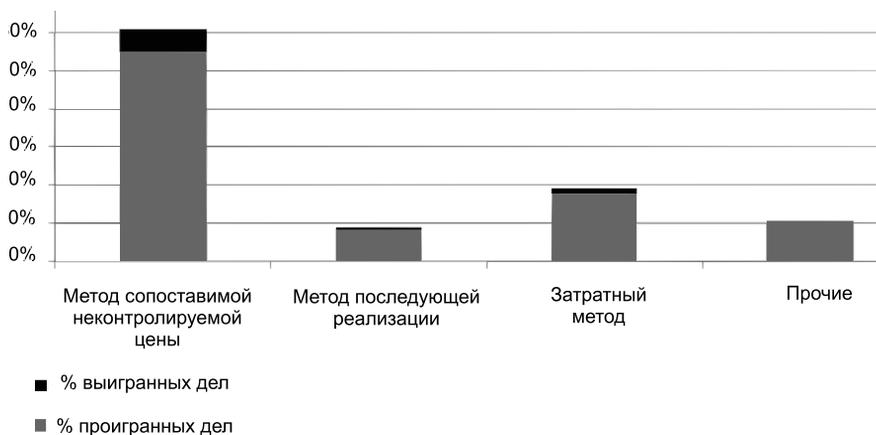


Рис. 2. Эффективность используемых методов налогового контроля налоговыми органами (3, 4)

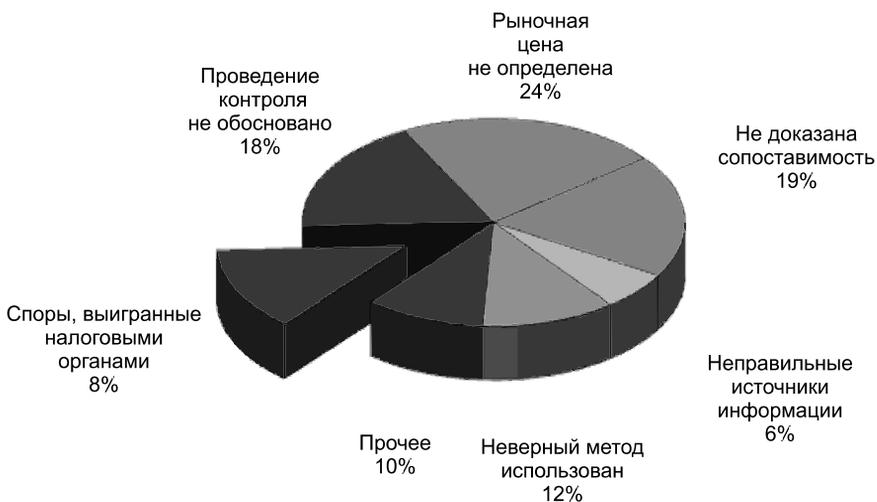


Рис. 3. Причины низкой эффективности налогового контроля за трансфертным ценообразованием за 2006–2009 гг. (3, 4)

говыми органами налоговых споров является неспособность определения рыночной цены, необходимой для сопоставления с трансфертными ценами. Это связано с невозможностью налогового органа ее установления для определенных категорий

количество выигранных
налоговыми органами дел
очень мало
и составляет всего 8%
от общего количества
налоговых споров
по применяемым
компаниями трансфертным
ценам

товаров или услуг или использования иных цен, которые не соответствуют рыночным.

Другой причиной низкой эффективности налогового контроля в 19% налоговых споров является неспособность налоговых органов установить сопоставимые сделки для проведения проверки соответствия применяемых налогоплательщиком цен рыночному уровню. Это может быть связано с уникальностью сделки, или ее единичным характером², а также с необос-

² В перечисленных случаях пунктом 10 ст. 40 Налогового кодекса РФ допускается вместо определения цены сделки методом сопоставимых рыночных цен, применение затратного метода и метода последующей реализации. Значит, речь в таких ситуациях должна идти о низком профессиональном уровне работников налоговых служб, не сумевших выбрать наиболее корректный метод определения цены сделки. Однако без конкретных фактов

нованным использованием критериев сопоставимости.

Налоговое законодательство и налоговый контроль

Во многих делах проведение налогового контроля со стороны налоговых органов противоречит налоговому законодательству. Законодательством установлены определенные случаи, при которых налоговые органы вправе проверить правильность применяемых цен, однако данные критерии в 18% рассмотренных дел налоговыми органами не учитываются. Это также свидетельствует о противоречивости налогового законодательства в области налогового контроля³ за трансфертным ценообразованием и некорректном применении данных норм налоговыми органами.

Также в 12% случаях проведения налогового контроля налоговые органы используют неверный метод налогового контроля за трансфертным

с указанием их официальных источников данное утверждение является бездоказательным. – Прим. ред.

³ Этот вопрос в Налоговом кодексе РФ урегулирован достаточно четко: налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами (иными словами, речь как раз и идет о так называемом «трансфертном ценообразовании») (пп. 1 п. 2 ст. 40 НК РФ). Что же касается частоты проведения налоговых проверок, то камеральные проверки, то есть проверки поданных налогоплательщиком деклараций, осуществляется налоговыми органами на постоянной основе (ст. 88 НК РФ), а выездные проверки могут проводиться в отношении одного налогоплательщика не более двух раз за календарный год (п. 5 ст. 89 НК РФ). – Прим. ред.

одной из проблем
налогового контроля
за трансфертным
ценообразованием
является различная
трактовка налогового
законодательства
в отношении возможных
источников информации
для определения
рыночной цены

ценообразованием. Это связано с несовершенством налогового законодательства в целях практического применения данных методов.

Отсутствие законодательно закрепленной и четкой методики применения данных методов ведет к снижению эффективности налогового контроля, отражающемуся на уровне налоговых доходов бюджета.

Одной из проблем налогового контроля за трансфертным ценообразованием является различная трактовка налогового законодательства в отношении возможных источников информации для определения рыночной цены. Как показывает практика, использование налоговыми органами неверных источников информации для определения рыночной цены в 6% случаях является причиной, по которой налоговые органы проигрывают налоговые споры по вопросам трансфертного ценообразования.

Таким образом, проведенный анализ практики налогового контроля за трансфертным ценообразованием позволяет сделать следующий вывод. Существующие положения налогового законодательства не позволяют налоговым органам эффективно осуществить налоговый контроль за применяемыми налогоплательщиками. Это ведет к росту числа налоговых споров и негативно отразится на доходной части бюджета.

Литература

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации.

2. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования. Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 304.

3. Справочно-правовая система «Консультант Плюс». (Электронный ресурс). – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

4. Информационно-правовой портал «Гарант». (Электронный ресурс). – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>.

5. 2007 Global Transfer Pricing Survey. / Ernst & Young. – 2007.

рп

Aleksandra V. Valeeva

*Postgraduate Student, Chair of Finance, Currency and Credit,
Institute of Financial Management, State University of Management,
Moscow*

The Practice of Tax Control over Transfer Pricing in Russia

Abstract

On the basis of available information on tax disputes the author analyzes the practice of tax control over transfer pricing in Russia.

Keywords: tax control, tax authorities, transfer pricing, transfer pricing methods, tax law, method of comparable market prices, cost method