

МЕТОДЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

УДК 338.5

Ольга Александровна Кирова,
кандидат экономических наук, профессор кафедры Финансов и налогообложения МЭСИ
Эл. почта: Kirovaoa@mail.ru

Николай Евгеньевич Назаров,
аспирант кафедры Финансов и налогообложения МЭСИ
Эл. почта: poseidon_88@mail.ru

В статье рассматриваются методы трансфертного ценообразования как совокупность приемов и операций по обоснованию соответствия цены в сделке между взаимозависимыми лицами рыночному уровню.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, рыночные цены, методы трансфертного ценообразования.

Olga A. Kirova,
PhD in Economics, Professor of the Department "Finance and taxation", MESI
E-mail: Kirovaoa@mail.ru

Nikolaj E. Nazarov,
Post-graduate student of the Department "Finance and taxation", MESI
E-mail: poseidon_88@mail.ru

TRANSFER PRICING METHODS

This article discusses methods of transfer pricing as a set of methods and operations on the justification of compliance rates in a transaction between related parties market level.

Keywords: transfer pricing, market prices, methods of transfer pricing.

1. Введение

Согласно общераспространенному определению, под методом принято понимать совокупность приемов и операций практического и теоретического освоения действительности [1].

Методология трансфертного ценообразования и контроля за ним вырабатывалась в течение десятилетий и достигла высокого уровня сложности. Наиболее авторитетным органом в этой отрасли является Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которая в 1979 году выпустила, а в 2010 году существенно обновила «Руководство (Рекомендации) по трансфертному ценообразованию для транснациональных предприятий и налоговых ведомств». Рекомендации ОЭСР не являются статичным документом, в них постоянно вносятся изменения и дополнения; это не нормативный акт, но многие страны используют их в качестве основы для положений своего налогового законодательства, посвященного трансфертному ценообразованию.

2. Группы методов определения цен

Рекомендации ОЭСР предполагают две основные группы методов определения цен:

1) «традиционные» методы основаны на анализе непосредственно самой сделки и являются наиболее предпочтительными в применении. В состав данной группы методов входят:

- метод сопоставимых рыночных цен, или «comparable uncontrolled price method» (далее – CUP) – данный метод считается приоритетным при выборе метода ценообразования;
- метод цены последующей реализации, или «resale price method» (далее – Resale price);
- затратный метод, или «cost plus method» (далее – Cost plus).

2) «нетрадиционными» являются методы, основанные на анализе прибыли от сделки. Данные методы применяются в случаях, когда такие методы точнее отражают особенности совершаемой сделки, например, при условии предоставления одной из сторон ценных или уникальных условий или в случае, если отсутствует или существенно ограничена информация об аналогичных сделках. К методам сделок на основе прибыли относятся:

- метод сопоставимой рентабельности, или «transactional net margin method» (далее – TNMM);
- метод распределения прибыли, или « transactional profit split method» (далее – Profit split).

Последняя группа методов является более «молодой», но именно она стала самой популярной в западной практике и наиболее часто используемой по сравнению с остальными методами.

ОЭСР указывает, что метод трансфертного ценообразования по конкретной сделке всегда должен определяться как метод, наиболее соответствующий ее существу в конкретных условиях, и не рекомендует применять к одной сделке два или более методов.

Отдельными государствами, являющимися членами ОЭСР, рекомендованные Организацией методы трансфертного ценообразования, используются с учетом отдельных особенностей, связанных с порядком их применения, наличием или отсутствием приоритетного метода либо возможностью использования иных, не предусмотренных законом методов, например:

- Законодательством таких государств, как Япония, Новая Зеландия и Южная Корея налогоплательщику предоставлено право самостоятельно избирать оптимальный метод среди CUP, Resale price, Cost plus, TNMM и Profit split, а в Южной Корее – также иных обоснованных методов;
- В Израиле основным методом ценообразования является CUP. В случае если названный метод не может быть применен, в зависимости от существа

Таблица 1

**Специфика применения методов трансфертного ценообразования
в различных государствах мира**

Государство	метод трансфертного ценообразования						
	CUP	Resale price	Cost plus	TNMM	Profit split	Residual profit split	другие методы
Австралия	1	+	+	+	+	-	-
Австрия	1	+	+	+	+	-	-
Аргентина	1	+	+	+	+	-	-
Бельгия	1	+	+	+	+	-	-
Великобритания	1	+	+	+	+	-	-
Венгрия	1	+	+	+	+	-	-
Германия	1	+	+	+	+	-	-
Дания	1	+	+	+	+	-	-
Израиль	1	3	3	2	2	-	-
Индия	1	+	+	+	+	-	+
Ирландия	1	+	+	+	+	-	-
Испания	1	2	3	4	4	-	-
Италия	1	+	+	+	+	-	-
Канада	1	+	+	+	+	-	-
Китай	1	+	+	+	+	-	-
Колумбия	+	+	+	+	+	+	-
Люксембург	1	+	+	+	+	-	-
Малайзия	1	+	+	+	+	-	-
Мексика	1	2	3	4	5	6	-
Нидерланды	1	+	+	+	+	-	-
Новая Зеландия	+	+	+	+	+	+	-
Норвегия	1	+	+	+	+	-	-
Польша	1	+	+	+	+	-	-
Португалия	1	1	-	2	2	-	2
Россия	1	+	+	+	+	-	+
Сингапур	1	+	+	+	+	-	-
США	+	+	+	+	+	+	+
Турция	1	1	1	2	2	-	3
Финляндия	1	+	+	+	+	-	-
Франция	1	+	+	+	+	-	-
Чехия	1	+	+	+	+	-	-
Чили	1	-	1	-	-	-	-
Швейцария	1	+	+	+	+	-	-
Швеция	1	+	+	+	+	-	-
Эстония	1	+	+	+	+	-	-
ЮАР	1	+	+	+	+	-	-
Южная Корея	+	+	+	+	+	+	+
Япония	+	+	+	+	+	+	-

Цифры обозначают очередность применения методов. Знаки «+» и «-» указывают на наличие/отсутствие указанного метода в юрисдикциях, где четкая иерархия методов не установлена, а применение конкретного метода зависит от вида и условий совершаемой сделки.

сделки, могут применяться TNMM или Profit split. Если же и эти методы не отражают существа сделки, должен применяться любой другой метод, который при сложившихся обстоятельствах наиболее объективно отражает соотношение условий рассматриваемой и аналогичных ей сделок;

- Испания, Словакия и Словения также признают приоритетным методом CUP, затем применению последовательно подлежат Resale price, Cost plus, а когда все перечисленные методы неприменимы – Profit split или TNMM;

- Налоговые органы Чили при проверке цен по сделкам между взаимозависимыми лицами при наличии у контролируемой компании, получившей заниженную прибыль, аналогичных договоров с третьими лицами используют методы CUP и Cost plus. Если договоры с третьими лицами отсутствуют, то для сопоставления цен с рыночными используются данные о ценах на международном рынке.

2. Специфика применения методов трансфертного ценообразования

Специфика применения методов трансфертного ценообразования в различных государствах мира представлена в таблице №1:

Стоит обратить внимание, что, несмотря на то, что Соединенные Штаты Америки являются членом ОЭСР, методы трансфертного ценообразования, установленные законодательством этого государства, несколько отличаются от рекомендованных Организацией. Так в налоговом законодательстве США отсутствует строгая приоритетность методов, однако при этом существует правило наилучшего метода (того, который с высокой вероятностью позволяет получить надежный результат в соответствии с принципом «вытянутой руки»). Официальное определение принципа вытянутой руки изложено в §1 ст.9 Модельной налоговой конвенции ОЭСР: «В случае, когда между двумя зависимыми предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях устанавливаются условия таким образом,

что они отличаются от тех, которые были бы установлены между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая была бы получена одним из предприятий, но из-за наличия таких условий не была получена, может быть включена в прибыль данного предприятия и соответственно обложена налогом». Указанные методы подразделяются на следующие категории в зависимости от предмета сделки:

- Методы, применяемые к займам и авансам, – это метод по местонахождению заемщика, метод, базирующийся на применяемой федеральной ставке, и другие методы;

- Методы, применяемые в отношении сделок с вещными правами. К таковым относятся методы, аналогичные CUP, Resale price, Cost plus, Profit split, TNMM, и другие методы.

- Методы, применяемые в отношении сделок с нематериальными активами, в состав которых входят CUP, TNMM, другие неспецифические методы.

- Методы, применяемые по сделкам оказания услуг (CUP, Cost plus, Profit split, TNMM и другие методы).

- Методы, применяемые по сделкам, связанным с основными вложениями – такие, как CUP, метод по доходам, метод по цене приобретения, метод рыночной капитализации, Residual profit split (Метод распределения прибыли по остаточной стоимости) и другие методы.

Что касается Российской Федерации, то пункт 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) предусмотрено использование следующих методов:

- 1) сопоставимых рыночных цен;
- 2) цены последующей реализации;
- 3) затратного;
- 4) сопоставимой рентабельности;
- 5) распределения прибыли.

При этом каждый из пяти вышеперечисленных методов имеет свою регламентацию и порядок применения, закрепленный в соответствующих статьях 105.9-105.13 НК РФ. Кроме того, законодательно закреплена возможность применения комбинации методов.

3. Последовательность применения методов определения рыночной цены в России

Обобщая правила главы 14.3 раздела VI НК РФ, можно представить следующую последовательность применения методов определения рыночной цены.

1) Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным и используется при наличии на соответствующем рынке нескольких или одной сделки, удовлетворяющих определенным условиям, и достаточной информации о таких сделках. Суть метода сопоставимых рыночных цен заключается в том, что цена товаров (работ, услуг) по контролируемой сделке сравнивается с ценой аналогичных товаров (работ, услуг) по сопоставимым сделкам, в схожих экономических обстоятельствах, между независимыми лицами. Ключевую роль в этом методе играют сопоставимые сделки по принципу «вытянутой руки». Их можно объединить в две группы: внутренние и внешние (рис. 1).

Сделка «А» – это контролируемая сделка налогоплательщика. Если выявлена его сделка с не взаимозависимой компанией (сделка «Б»), которая является сопоставимой по отношению к сделке «А», тогда эта сделка является внутренней сопоставимой сделкой. Сделки, сопоставимые со сделкой между рассматриваемыми компаниями, в которых не участвует налогоплательщик (сделка «В»), называются внешними сопоставимыми сделками.

При наличии информации о нескольких сопоставимых сделках, предметом которых являются

идентичные (однородные) товары (работы, услуги), определяется интервал рыночных цен в порядке, предусмотренном статьей 105.9 НК РФ. В случае, если цена в анализируемой сделке входит в интервал рыночных цен, то такая цена признается рыночной. Если цена в анализируемой сделке выше (ниже) максимальной (минимальной) границы интервала, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая максимальному (минимальному) значению интервала рыночных цен.

Пример №1:

Цена анализируемой контролируемой сделки составляет – 100 рублей.

Выявлено четыре сопоставимые сделки.

Цены по ним, упорядоченные по возрастанию в соответствии с требованием подпункта 1 п. 3 ст. 105.9):

Цена в сделке № 1 – 90 рублей; Цена в сделке № 2 – 120 рублей; Цена в сделке № 3 – 140 рублей; Цена в сделке № 4 – 150 рублей.

В рассматриваемой ситуации сначала производится расчет минимального значения интервала рыночных цен путем деления количества сопоставимых сделок на 4:

$$4 / 4 = 1.$$

Полученный результат – 1 представляет собой целое число, следовательно, минимальное значение интервала определяется как среднее арифметическое от цены под этим числом (цены №1) и следующей цены (№2) (пп.2 п.3 ст.105.9 НК РФ):

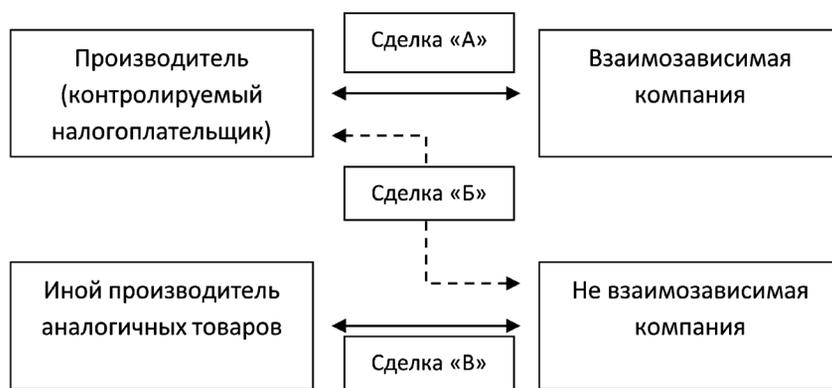


Рис. 1. Внутренние и внешние сопоставимые сделки

$$(90 + 120) / 2 = 105 \text{ рублей}$$

Таким образом, минимальное значение интервала равно 105 руб.

Далее рассчитывается максимальное значение интервала рыночных цен в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 105.9 НК РФ:

Количество сделок умножаем на 0,75

$$4 \times 0,75 = 3.$$

Число 3 – это целое число, поэтому нужно взять среднее арифметическое от цены под этим числом (№ 3) и следующей цены (№ 4):

$$(140 + 150) / 2 = 145.$$

Таким образом, максимальное значение интервала рыночных цен равно 145 руб., а сам Интервал рыночных цен – от 105 до 145 рублей.

Сравниваем цену контролируемой сделки – 100 рублей со значениями интервала рыночных цен и делаем вывод, что цена анализируемой сделки не в интервале.

Вывод: для целей налогообложения налоговая база подлежит корректировке, исходя из цены равной 105 рублей (абзац 2 п. 7 ст. 105.9).

2) В случае, если отсутствуют основания для использования метода сопоставимых рыночных цен, используется метод последующей реализации или затратный метод. При этом метод цены последующей реализации товара является приоритетным для определения рыночности цены в сделках по перепродаже покупателем купленного товара у взаимозависимого лица другому лицу, не являющимся взаимозависимым с ним (Данное положение закреплено п.2 ст.105.10 НК РФ). Для применения метода цены последующей реализации должен быть рассчитан показатель валовой рентабельности организации – покупателя контролируемой сделки в соответствии со статьей 105.10 НК РФ и сравнен с рыночным интервалом рентабельности, определенным в соответствии со ст.105.8 НК РФ.

Пример №2:

Компания «А» приобрела товар у взаимозависимой компании «Б» за 1000 рублей и реализовала его третьей независимой стороне за

1300 рублей. При этом интервал рентабельности, рассчитанный в порядке предусмотренном ст.105.8 НК РФ, составил 10–15 %.

Для начала определяется показатель валовой рентабельности по сделке:

$$(1300 - 1000) / 1300 \times 100 = 23.08\%$$

Таким образом, валовая рентабельность, исходя из цены последующей реализации, выше максимального значения рыночного интервала рентабельности.

В этом случае цена покупки товара в контролируемой сделке составит для целей налогового контроля

$$1300 - (1300 \times 15\%) = 1105 \text{ рублей.}$$

Вывод: Поскольку, расчетная цена товара выше, чем фактически уплаченная при покупке, то корректировка налоговой базы Компании А не производится на основании п. 7 ст. 105.10 НК РФ.

3) Затратный метод может применяться, в частности, при определении цены выполненных работ (оказываемых услуг); при продаже сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся взаимозависимыми; при осуществлении торговых операций на рынке ценных бумаг и валютном рынке. При применении данного метода рассчитывается показатель валовой рентабельности затрат по анализируемой сделке, который затем сравнивается с рыночным интервалом рентабельности, определенным в соответствии со ст.105.8 НК РФ. При этом порядок расчета аналогичен порядку, указанному в примере №2.

Стоит отметить, что выбирая метод и используя в качестве источника информации данные бухгалтерской отчетности, следует принимать во внимание положения пункта 8 статьи 105.7 НК РФ, согласно которому для метода цены последующей реализации и затратного метода данные бухгалтерской отчетности должны быть приведены в сопоставимый вид. Если нельзя обеспечить сопоставимость данных бухгалтерской отчетности, то метод последующей реализации не применим, и в этом случае используются метод сопос-

тавимой рентабельности либо метод распределения прибыли.

4) Суть метода сопоставимой рентабельности заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках, определенном в порядке, предусмотренном НК РФ. А метод распределения прибыли заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок.

При этом из этих двух методов приоритетным, все же, является метод сопоставимой рентабельности, поскольку невозможность его применения является одним из оснований для применения метода распределения прибыли (Пп.1 п.4 ст.105.13НК РФ).

При использовании метода сопоставимой рентабельности в зависимости от экономической сути сделки рассчитывается показатель операционной рентабельности в порядке, предусмотренном статьей 105.12 НК РФ, который затем сравнивается с рыночным интервалом рентабельности. При этом с рыночным интервалом сопоставляется рентабельность той стороны анализируемой сделки, которая осуществляет меньше функций, несет меньше рисков, а также не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности.

5) Несмотря на то, что метод распределения прибыли стоит в самом низу иерархии российских методов трансфертного ценообразования, существуют случаи, когда указанный метод будет являться приоритетным. Это касается сделок, в которых предметом являются права на объекты нематериальных активов, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности (при отсутствии однородных сделок, предметом которых являются объекты нематериальных активов, совер-

шенных с лицами, не являющимися взаимозависимыми).

В соответствии со статьей 105.13 НК РФ метод распределения прибыли предусматривает следующий алгоритм действий:

1) определяется сумма совокупной прибыли, фактически полученной всеми сторонами контролируемой сделки;

2) определяется расчетная прибыль для каждой стороны сделки одним из четырех методов (методом сопоставимых рыночных цен, методом цены последующей реализации, затратным методом или методом сопоставимой рентабельности) с учетом вложенных в сделку каждой стороной функций, активов и принятых рисков;

3) вычисляется общая расчетная прибыль всех сторон сделки путем суммирования данного показателя каждой стороны;

4) путем вычитания из суммы совокупной прибыли суммы общей расчетной прибыли находится остаточная прибыль или остаточный убыток по контролируемой сделке;

5) остаточная прибыль распределяется по всем участникам сделки;

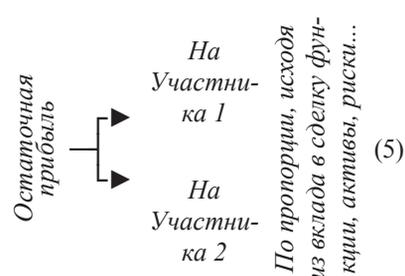
6) «рыночная» прибыль каждого участника рассчитывается путем сложения его расчетной прибыли и распределенной на этого участника части остаточной прибыли.

Схематично данный алгоритм можно представить следующим образом:

$$\begin{aligned} & \text{Фактическая прибыль} \\ & \text{Участника 1} + \\ & + \text{Фактическая прибыль} \\ & \text{Участника 2} = \\ & = \text{Совокупная прибыль} \quad (1) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Расчетная прибыль Участника 1} \\ & \text{(по одному из 4 методов)} + \\ & + \text{Расчетная прибыль Участника 2} \\ & \text{(по одному из 4 методов)} = \\ & = \text{Общая расчетная прибыль} \quad (2, 3) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Совокупная прибыль} - \\ & - \text{Общая расчетная прибыль} = \\ & = \text{Остаточная прибыль} \quad (4) \end{aligned}$$



$$\begin{aligned} & \text{Расчетная прибыль Участника (по} \\ & \text{одному из 4 методов)} + \\ & + \text{Остаточная прибыль} \\ & \text{Участника (по пропорции)} = \\ & = \text{«Рыночная» прибыль} \\ & \text{Участника} \quad (5) \end{aligned}$$

Таким образом, выбор метода трансфертного ценообразования осуществляется последовательно, когда переход к следующему по очередности методу объясняется невозможностью применения предыдущего. При прочих равных условиях должен применяться тот метод, который в полной мере позволит оценить рыночную цену, исходя из имеющихся обстоятельств.

Стоит также учитывать, что для оценки соответствия цен в сделках принципу «вытянутой руки» налогоплательщики могут применять также и иные методы, прямо не установленные главой 14.3 НК РФ, либо использовать комбинацию методов при условии соблюдения указанного принципа. Кроме того, в отношении разовых сделок в пункте 9 статьи 105.7 НК РФ установлено, что если ни один из вышеуказанных методов не позволяет определить соответствие их цен рыночной цене, то для определения такого соответствия может быть привлечен независимый оценщик. При этом, независимая оценка возможна для определения рыночной цены только по разовым сделкам, под которыми следует понимать сделку, осуществляемую на разовой основе и по своей экономической сути отличную от основной деятельности организации. Примером такой сделки может служить продажа объекта основных средств

или доли в уставном капитале другого юридического лица.

Заключение

Российская практика применения методов трансфертного ценообразования для целей налогообложения только начинает формироваться, но уже сейчас можно с высокой долей вероятности полагать, предусмотренные российским налоговым правом методы трансфертного ценообразования позволят достаточно точно определить рыночный уровень цены (уровня рентабельности) в сделке между взаимозависимыми лицами. А по мере наработки практики применения раздела V.I НК РФ субъекты налоговых отношений, возможно, столкнутся с необходимостью использования иных методов, которые будут способствовать дальнейшему развитию и совершенствованию законодательства в сфере трансфертного налогообложения.

Литература

1. Некрасов С.И., Некрасова Н.А. Философия науки, 2010 г.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2. (по сост. на 1 октября 2013 года);
3. International Transfer Pricing / PWC Publishing, 2011;
4. Брызгалин А.В. Контроль за трансфертными ценами. Налоги и финансовое право. 2012;
5. Кизимов А.С., Кузьмина Н.А. Об альтернативных методах трансфертного ценообразования. Налоговая политика и практика. 2012, № 11 (229), 78–80.

References

1. The Tax Code of the Russian Federation. Parts 1 and 2 (in comp. 1 October 2013)
2. International Transfer Pricing / PWC Publishing, 2011
3. Bryzgalin A.V. Control over transfer pricing. Nalogi i finansovoe pravo. 2012
4. Kizimov A.S., Kuzmina N.A. Alternative methods of transfer pricing. Nalogovaya politika i praktika. 2012, № 11 (229), 78–80.