

УДК 657

*Л. С. Боташева, Л. Б. Хыбыртова*

ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия», Карачаево-Черкесская Республика, г. Черкесск, email: leila.khibirtova@yandex.ru

## ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

**Ключевые слова:** цена, ценообразование, трансфертное ценообразование, контролируемые сделки, рыночная цена.

Любая компания, имеющая несколько подразделений, может продавать свою продукцию как внешне, так и внутренне. За внутрифирменные сделки взимаются отдельные цены – так происходит трансфертное ценообразование, простыми словами – процесс определения ставок по сделкам между взаимозависимыми субъектами. В статье кратко изложены основные понятия российских правил трансфертного ценообразования, методы и критерии налогового регулирования. Механизм трансфертного ценообразования сегодня активно используется в России как российскими, так и зарубежными компаниями. Причинами широкого использования данного механизма являются неразвитость рынка и рыночных институтов в российских регионах, высокая степень монополизации отдельных секторов экономики, отсутствие консолидированной информации о рыночных сделках и рыночных ценах, а также различия в условиях налогообложения в разных субъектах Российской Федерации.

*L. S. Botasheva, L. B. Khibirtova*

FSBEI HE North-Caucasian State Academy, Karachay-Cherkess Republic, Cherkessk, email: leila.khibirtova@yandex.ru

## TRANSFER PRICING IN THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM

**Keywords:** price, pricing, transfer pricing, controlled transactions, market price.

Any company that includes several divisions can sell its products both to the outside and sell them inside the company itself. For intra-company transactions, separate prices are applied – this is how transfer pricing takes place, in simple words, the process of determining tariffs for transactions between interdependent organizations. The article summarizes the key concepts of the Russian transfer pricing rules, methods and criteria of tax regulation. The transfer pricing mechanism is actively used in Russia today by both Russian and foreign companies. The reasons for the widespread use of this mechanism were the underdevelopment of the market and market institutions in the regions of Russia, the high degree of monopolization of certain sectors of the economy, the lack of consolidated information on market transactions and market prices, as well as differences in tax conditions in different subjects of the Russian Federation.

Трансфертное ценообразование – это особый вид оптовой цены, которая устанавливается при продаже продукции подразделениям компании. Он может применяться как для сырья, так и для полуфабрикатов, готовой продукции и услуг, в том числе управленческих.

Трансфертное ценообразование должно быть направлено на решение следующих задач:

- предоставлять информацию руководителям предприятий для принятия обоснованных экономических решений
- обеспечивать согласованность целей предприятий и группы в целом;
- предоставлять предприятиям автономность в принятии решений;
- проводить справедливую оценку деятельности предприятий;

- целенаправленно перераспределять часть прибыли между предприятиями;
- служить целям налоговой оптимизации [1].

Трансфертное ценообразование предполагает четкую фиксацию факта приема-передачи между центрами ответственности за продукт (услугу), что невозможно без организованной системы сегментарного учета и отчетности. Он основан на принципе, что оптимальные трансфертные цены – это те, которые обеспечивают организации максимально возможный предельный доход. Сегментарная отчетность организации основана на трансфертном ценообразовании. Таким образом, установленный ТП будет справедливым в том случае, если он обеспечивает возможность объективной

оценки эффективности работы каждого центра ответственности организации.

Эти задачи могут быть решены при соблюдении двух условий:

- соответствие целей менеджеров разных уровней управления и организации в целом;

- предоставление руководителям центров ответственности необходимой финансовой и экономической независимости.

Для целей налогообложения взаимозависимыми признаются лица, если особенности отношений между этими лицами могут оказывать влияние на результаты сделок между ними и соответственно влияют на экономические результаты их деятельности, в том числе и на размер налоговых обязательств.

В статье 105.1 НК РФ перечислены случаи взаимозависимости лиц (как юридических, так и физических лиц). Формальных признаков взаимозависимости 11. Они основаны на степени прямого или косвенного участия в капитале, полномочий по назначению управляющих органов (директоров, правления и т.п.), служебной подчиненности (руководитель – работник), родственных отношений [2].

Для целей налогообложения взаимозависимыми признаются лица, если особенности отношений между этими лицами могут оказывать влияние на результаты сделок между ними и соответственно влияют на экономические результаты их деятельности, в том числе и на размер налоговых обязательств.

В статье 105.1 НК РФ перечислены случаи взаимозависимости лиц (как юридических, так и физических лиц). Формальных признаков взаимозависимости 11. Они основаны на степени прямого или косвенного участия в капитале, полномочий по назначению управляющих органов (директоров, правления и т.п.), служебной подчиненности (руководитель – работник), родственных отношений.

Для проведения трансфертного ценообразования в компании необходимо разработать формы документов. К сожалению, налоговые органы не создали никаких форм или шаблонов (что существенно усложняет работу холдинговых компаний), но уточнили, какие детали

должны содержать такие документы. В частности, к ним относятся: перечень участников контролируемых сделок и описание их деятельности; сведения о контролируемой сделке (предмет, метод определения цены, способ и сроки оплаты и т.д.); права и обязанности участников сделки, их функции, риски и штрафы; метод трансфертного ценообразования; а также доходы, расходы и налоговая составляющая контролируемой сделки. Налоговые органы имеют право запрашивать любую информацию в отношении контролируемой сделки. Ответ должен быть предоставлен в течение одного месяца с момента получения такого запроса [3].

Правила НК РФ, предусматривающие полномочия ФНС России по контролю за ценами при совершении операций между взаимозависимыми лицами, вступили в силу с 01.01.2012 г., когда НК РФ был дополнен разделом V.1 «Связанные стороны». Общие положения по ценообразованию и налогообложению. Налоговый контроль в связи с операциями между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценах» (Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ).

Основные принципы и правила, изложенные в данном разделе российского НК, заимствованы из международного законодательства в области трансфертного ценообразования, в частности, из Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых органов, в основе которого лежит принцип «вытянутой руки», упомянутый выше.

Налоговые проверки трансфертных цен, проводимые Федеральной налоговой службой, разрешены только в отношении операций, которые контролируются и считаются контролируемыми. Проверка трансфертных цен на соответствие рыночным ценам является отдельным видом налоговой проверки и не может быть предметом выездной и внутренней проверки (п. 1 ст. 105.17 НК РФ).

Правила ТП требуют, чтобы цены, взимаемые связанными сторонами в контролируемых сделках, должны соответствовать уровню цен, взимаемых независимыми сторонами по сравнению с сопоставимыми сделками.

В соответствии со статьей 105.5.2 НК РФ сделки считаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они осуществляются на тех же коммерческих и (или) финансовых условиях, что и анализируемая сделка.

Тест на соответствие трансфертных цен рыночным ценам выглядит следующим образом. Контролируемая сделка анализируется с точки зрения объекта, функций и рисков, принимаемых сторонами сделки. Затем определяется метод обоснования рыночной цены с учетом идентифицированных характеристик контролируемой сделки. При использовании выбранного метода расчета рыночной цены доход по сделке определяется на основе рыночных цен и сравнивается с фактическими доходами сторон сделки [4].

По результатам сопоставления трансфертных цен с рыночными ценами ФНС проверяет полноту исчисления и уплаты следующих налогов:

1) налога на прибыль организаций, за исключением части налога на прибыль организаций, исчисляемой в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний;

2) НДФЛ, уплачиваемого в индивидуальными предпринимателями и иными лицами обязанными отчитываться по НДФЛ согласно ст. 227 НК РФ;

3) НДС (налога на добычу полезных ископаемых);

4) НДС, если одной из сторон сделки является организация или ИП налогоплательщики НДС.

5) налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

В случае выявления занижения сумм указанных выше налогов или завышения суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ «Налог на прибыль» ФНС производит корректировки соответствующих налоговых баз (п.5 ст. 105.3 НК РФ) [5].

Центральный аппарат ФНС России – Управление трансфертного ценообразования – осуществляет налоговый контроль по следующим трем группам операций:

1) Операции между связанными сторонами, сумма которых превышает определенную стоимость:

(а) Любая сделка, общая сумма которой превышает 1 миллиард рублей в год;

(б) одной из сторон сделки является плательщик ликвидационного налога, а объектом сделки является добыча руды, если стоимость сделки превышает 60 млн. руб.

(в) одна из сторон сделки является налогоплательщиком САТ или ЕНВД (если сделка, о которой идет речь, заключена в рамках такой деятельности), другая сторона – лицо, не применяющее данные специальные налоговые режимы, если сумма сделки превышает 100 млн. рублей;

(д) одна сторона сделки освобождается от обязательств плательщика налога на прибыль или является участником проекта «Сколково» и применяет ставку 0%, другая сторона не освобождается от этих обязательств и не применяет ставку 0%, если сумма сделки превышает 60 млн. руб.

(д) одна из сторон сделки является резидентом (участником) особой (свободной) экономической зоны, налоговый режим которой предусматривает особые льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации), другая сторона не является резидентом таких зон, если сумма сделки превышает 60 млн. руб.

(е) одна из сторон сделки осуществляет деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском углеводородном месторождении и исчислением налога на прибыль в соответствии с п. 2 ст. 275 НК РФ, другая сторона не применяет положения п. 2 ст. 275 НК РФ, если сумма сделки превышает 60 млн. руб.

(г) одна из сторон сделки является участником регионального инвестиционного проекта, применяющего ставку налога на прибыль в размере 0% в федеральный бюджет и (или) сниженную ставку в бюджет субъекта Российской Федерации, если стоимость сделки превышает 60 млн. рублей.

2) Операции, рассматриваемые как операции со связанными сторонами

а) операции между связанными сторонами с участием независимых сторон в качестве посредника;

б) операции с иностранной торговлей товарами (нефтью, черными и цветными металлами, минеральными удобрениями,

драгоценными металлами и камнями), стоимость которых превышает 60 млн руб.

с) оффшорные операции.

3) Сделки, признанные судом подконтрольными.

2. Признание подконтрольных операций (помимо формального включения сделки в вышеприведенный перечень) подпадает под положения пункта 11 статьи 105.14 НК РФ, согласно которым «признание подконтрольных операций подпадает под положения пункта 13 статьи 105.3 настоящего Кодекса».

В соответствии с п. 13 ст. 105.3 НК РФ правила, предусмотренные настоящим разделом, применяются к сделкам, совершение которых влечет необходимость учета хотя бы одной из сторон таких сделок доходов, расходов и (или) стоимости добытых полезных ископаемых, что приводит к увеличению и (или) уменьшению налоговой базы по следующим налогам

(1) Корпоративный подоходный налог;

2) подоходный налог с физических лиц, уплачиваемый предпринимателями, нотариусами, занимающимися частной практикой, юристами, создающими юридические фирмы, и другими лицами, занимающимися частной практикой, – с сумм доходов, полученных от такой деятельности

3) по налогу на добычу полезных ископаемых (если одной из сторон сделки является налогоплательщик этого налога, а объектом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое налогоплательщиком объектом налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых, добыча которого облагается налогом по установленной процентной ставке)

4) по НДС (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся налогоплательщиком по налогу на добавленную стоимость или освобожденная от уплаты НДС).

Если трансфертное ценообразование приводит к занижению НДС, налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых или налога на доходы физических лиц, налоговый орган начисляет дополнительные налоги с пенями и штрафами [6].

Контролируемые операции – это операции между взаимозависимыми лицами, на которые распространяются параметры таких операций (в том числе предельные суммы), указанные в статье 105.14 НК РФ, а также операции между лицами, которые не являются взаимозависимыми, но рассматриваются как контролируемые операции (п. 1 ст. 105.14 НК РФ). Кроме того, сделка может быть признана контролируемой по решению суда (п. 10 ст. 105.14 НК РФ).

Сделки приравниваются к контролируемым сделкам:

Сделки с участием посредников (третьих лиц, не признанных взаимозависимыми), которые не выполняют никаких дополнительных функций в цепочке сделок, кроме организации перепродажи товаров (работ, услуг) между двумя взаимозависимыми лицами. В то же время посредники не рискуют и не используют какие-либо активы в цепочке сделок, т.е. служат для организации формального бумажного раунда. Предельный доход за календарный год для признания таких операций контролируемыми составляет 60 млн. рублей (п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

Внешнеторговые сделки товарами, входящими в следующие товарные группы:

- нефть и товары, выработанные из нефти;
- черные металлы;
- цветные металлы;
- минеральные удобрения;
- драгоценные металлы и драгоценные камни.

Сделки между взаимозависимыми лицами, являющимися резидентами Российской Федерации, считаются контролируемыми, если сумма дохода за календарный год превышает 1 миллиард рублей и выполняется хотя бы одно из условий:

1) стороны сделки применяют различные ставки налога на прибыль (за исключением ставок, указанных в пунктах 2 – 4 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации) к прибыли активов в рамках заключенных сделок (подпункт 1 пункта 2 статьи 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации)

2) одна из сторон сделки является плательщиком НДС, объектом сделки является добытое полезное ископаемое,

которое считается облагаемым НДС в части сделки по указанной процентной налоговой ставке (подпункт 2 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ)

3) хотя бы одна из сторон сделки является плательщиком МРОТ или ЕНВД, а в состав других сторон сделки входит лицо, не применяющее данные спецрежимы (подпункт 3 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ);

4) одна из сторон сделки освобождена от уплаты подоходного налога (подпункт 4 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ)

5) одна из сторон сделки – налогоплательщик, осуществляет деятельность, связанную с добычей углеводородов на новых морских месторождениях углеводородов (пункт 1 статьи 275.2 Налогового кодекса), а другая сторона не осуществляет (или учитывает доходы (расходы) по такой сделке в целях налога на прибыль) (подпункт 6 пункта 2 статьи 105.14 Налогового кодекса)

6) хотя бы одна из сторон сделки является корпоративным исследовательским центром (Федеральный закон «Об инновационном центре «Сколково») или участником проекта (Федеральный закон от 29.07.2017 N 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»), применяющим освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС в соответствии со статьей 145.1 НК РФ (подпункт 8 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ)

7) хотя бы одна из сторон сделки применяет инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций в течение налогового периода (статья 286.1 Налогового кодекса РФ, статья 105.14 абзац 2 пункт 9 Налогового кодекса РФ)

8) хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком дополнительного дохода от добычи углеводородного сырья, и доходы (расходы) от такой сделки учитываются при определении налоговой базы по такому налогу (пункт 10 статьи 105.14.2 НК РФ).

Перечень товарных кодов утвержден приказом Минпромторга России от 28 апреля 2018 г. № 1714 «Об утверждении Перечня товарных кодов в соответствии с Товарной номенклатурой

внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, в связи с которой сделки признаются контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 части первой Налогового кодекса». Лимит доходов за календарный год для признания таких операций в качестве дочерних составляет 60 млн руб.

Операции с лицами, зарегистрированными в оффшорной зоне. Перечень стран и территорий, являющихся оффшорными зонами, утвержден приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н. Лимит доходов по таким операциям также составляет 60 млн руб. за календарный год [7].

Даже если сделка соответствует вышеуказанным критериям, согласно пунктам 1-3 статьи 105.14 РТК, она не считается контролируемой в следующих случаях:

1. Стороны сделки являются членами одной консолидированной группы налогоплательщиков (КГН), за исключением сделок, объектом которых является добытое полезное ископаемое, облагаемое НДС по ставке, установленной в процентах, а также сделок, доходы (расходы) которых учитываются при определении налоговой базы по дополнительному налогу на доходы от добычи углеводородного сырья;

2. Сделки, в которых одновременно выполняются следующие условия – стороны сделки зарегистрированы в субъекте РФ, при этом не имеют обособленных подразделений в других субъектах РФ или за рубежом, не уплачивают налог на прибыль в бухгалтерской отчетности других субъектов РФ, не имеют убытков (в том числе убытков прошлых периодов, переносимых на будущие налоговые периоды), учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, если нет иных обстоятельств, позволяющих считать эти сделки контролируемыми (см. подпункты 2-7 п. 2 ст. 105.14 НК РФ)

3. Операции между налогоплательщиками при осуществлении деятельности по добыче углеводородов на новом морском месторождении углеводородов в связи с тем же месторождением.

4. Межбанковские кредиты (депозиты) со сроком погашения до семи календарных дней (включительно).

5. Сделки в сфере военно-технического сотрудничества Российской Федерации с иностранными государствами в соответствии с Законом от 19.07.1998 N 114-ФЗ «О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами».

6. Сделки по предоставлению гарантий (поручительств), если все стороны такой сделки – российские организации, не являющиеся банками.

7. Операции по предоставлению беспроцентных займов между связанными сторонами, где все стороны и бенефициары зарегистрированы или проживают в Российской Федерации.

8. Сделки по уступке прав (требований) банком-вкладчиком, если такая уступка прав (требований) осуществляется в рамках мероприятий, предусмотренных планом участия Банка России в осуществлении мер по предупреждению банкротства, или в порядке, установленном пунктом 1 статьи 5 Федерального закона. Статья 5.1 Федерального закона от 29 июля 2018 г. № 263-ФЗ (п. 8.4 ст. 105.14 Налогового кодекса РФ).

Российское законодательство предусматривает 5 методов трансфертного ценообразования:

1. Метод сопоставимых рыночных цен. Традиционный вариант, который базируется на сравнении трансфертных расценок с ценами, действующими в данный момент на рынке по отношению к идентичным товарам или услугам.

2. Метод цены последующей продажи. Основан на анализе валовой рентабельности при последующей реализации продукции. Метод подходит для предпринимателей, которые занимаются

перепродажей товаров, например дистрибьютеров.

3. Затратный метод. Предполагает формирование цен с учетом валовой рентабельности затрат. Применяется при оказании услуг, реализации сырья взаимозависимым компаниям, при оказании услуг по операциям с ценными бумагами, а также по управлению денежными средствами.

4. Сопоставимый метод рентабельности. Он основан на сравнении показателей операционной рентабельности: продаж, затрат, активов, корпоративных и управленческих затрат. Применяется, если компания выполняет, по сравнению с контрагентом, меньше функций и более низкий уровень риска.

5. Метод распределения прибыли. Базируется на сопоставлении и распределении совокупной суммы прибыли, полученной в результате сделки, между всеми ее участниками [8].

Выбор метода влияет на деятельность компании, возможные экономические риски и активы, используемые участниками сделки. Вы можете комбинировать сразу несколько методов, но на практике большинство компаний предпочитают использовать метод сопоставимых рыночных цен как самый простой и эффективный.

Таким образом, трансфертные цены – это цена, используемая для определения стоимости производства (материалов, полуфабрикатов, готовой продукции) или услуг, передаваемых из центра ответственности другой организации. Как концепция трансфертных цен, так и цель их применения зависят от экономического субъекта и сферы ценообразования.

#### *Библиографический список*

1. Трансфертное ценообразование [Электронный ресурс] <https://www.fd.ru/articles/159223-transfertnoe-tsenoobrazovanie> (Дата обращения: 19.04.2021)
2. Трансфертная цена: ее виды и принципы формирования [Электронный ресурс] <http://www.hi-edu.ru/e-books/xbook613/01/part-009.htm> (Дата обращения: 21.04.2021)
3. Трансфертное ценообразование [Электронный ресурс] <https://probusiness.io/proverki/5489-transfertnoe-tsenoobrazovanie.html> (Дата обращения: 21.04.2021)
4. Трансфертное ценообразование (ТЦО) 2021 [Электронный ресурс] <https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/transfertnoe-tsenoobrazovanie-tco/> (Дата обращения: 20.04.2021)
5. Что такое трансфертное ценообразование [Электронный ресурс] <https://www.gd.ru/articles/11973-transfertnoe-tsenoobrazovanie> (Дата обращения: 20.04.2021)

6. Трансфертное ценообразование: когда применяют и как контролирует налоговая [Электронный ресурс] [https://www.audit-it.ru/terms/taxation/transfertnoe\\_tsenoobrazovanie.html](https://www.audit-it.ru/terms/taxation/transfertnoe_tsenoobrazovanie.html) (Дата обращения: 21.04.2021)
7. Трансфертное ценообразование [Электронный ресурс] <https://www.business.ru/article/2434-transfertnoe-tsenoobrazovanie> (Дата обращения: 20.04.2021)
8. Методы трансфертного ценообразования [Электронный ресурс] <https://www.glavbukh.ru/hl/61428-transfertnoe-tsenoobrazovanie> (Дата обращения: 21.04.2021)