

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Корниенко Н.Ю., Минина Е.Е., Королев Г.А.,
Митрофанова Е.А., Пушкарева Н.А.**

**Анализ международного и российского опыта по
регулированию заключения многосторонних
соглашений о ценообразовании с
налогоплательщиками**

Москва 2018

Аннотация. Соглашения о ценообразовании или как они называются за рубежом предварительные соглашения о ценообразовании являются уже не новым инструментом контроля за трансфертным ценообразованием в мире, так первые предварительные соглашения были заключены в США еще в прошлом веке. Однако для России данный инструмент контроля за трансфертным ценообразованием является еще довольно новым, законодательно возможность заключения подобных соглашений появилась только в 2012 г. При этом на сегодняшний день возможность заключать соглашения о ценообразовании является прерогативой только крупнейших налогоплательщиков в то время как за рубежом обычно возможность заключать предварительные соглашения о ценообразовании предоставлена всем налогоплательщикам, а для представителей малого и среднего бизнеса в ряде стран предусмотрен упрощенный порядок заключения и/или исполнения предварительных соглашений о ценообразовании.

В представленной работе проводится анализ зарубежного опыта заключения и исполнения предварительных соглашений о ценообразовании, включающий опыт заключения как односторонних, так и многосторонних предварительных соглашений о ценообразовании. Отдельное внимание уделено анализу международного опыта заключения и исполнения упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании. Помимо этого, в работе проанализирован российский опыт заключения соглашений о ценообразовании.

Abstract. Pricing agreements or, as they are called abroad, advanced pricing agreements, are no longer a new tool for controlling transfer pricing around the world, since the first advanced pricing agreements were concluded in the US in the last century. However, for Russia this instrument of transfer pricing is still quite new; legally the possibility of concluding such agreements only arose in 2012. At the same time, today the possibility of concluding pricing agreements in Russia is still a prerogative of largest taxpayers only, while abroad an opportunity to conclude advanced pricing agreement has been granted to all taxpayers, and in some countries small and medium-sized businesses enjoy simplified procedure for the conclusion and / or execution of advanced pricing agreements.

The presented work analyses foreign experience of concluding and implementing advanced pricing agreements, both unilateral and multilateral. Special attention is paid to the analysis of international experience in concluding and implementing simplified advanced pricing agreements. In addition, the work analyses Russian experience of concluding pricing agreements.

Корниенко Н.Ю. заведующий лабораторией развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Минина Е.Е. старший научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Королев Г.А. старший научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Пушкарева Н.А. научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Митрофанова Е.А. младший научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2017 год

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

АРА – предварительные соглашения о ценообразовании

CASD – отдел компетентных служб CRA

CRA – Канадское агентство по доходам

GAAR – правила применения специальной налоговой корректировки

IC – информационные циркуляры

ILBD – Международное и крупное деловое управление

ИТА – Закон о подоходном налоге

PLI – индикатор уровня операционной выручки

ГГНУ – Главное государственное налоговое управление

ЕС - Евросоюз

КНР – Китайская Народная Республика

КОИГ – компетентный орган иностранного государства

НК РФ – Налоговый Кодекс Российской Федерации

ОАО – открытое акционерное общество

ОЭСР – Организация Экономического Сотрудничества и развития

ПАО – публичное акционерное общество

РФ – Российская Федерация

СИДН – соглашение об избежании двойного налогообложения

США – Соединённые Штаты Америки

ФНС РФ – Федеральная налоговая служба РФ

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 Анализ международной практики по регулированию заключения соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками с участием двух и более компетентных органов разных стран	7
1.1 Международный опыт регулирования заключения соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками	7
1.2 Упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании.....	26
2 Анализ российской практики по заключению соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками.....	32
3 Предложения по совершенствованию российской практики по заключению соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками	44
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	61
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	62

ВВЕДЕНИЕ

В официальной позиции ОЭСР (в Руководящих принципах трансфертного ценообразования для многонациональных предприятий и налоговых администраций [10]) четко определено, что двусторонний (или многосторонний) подход к соглашениям о ценообразовании с налогоплательщиками с большей вероятностью гарантирует, что эти меры уменьшат риск двойного налогообложения, будут справедливыми для всех налоговых администраций и налогоплательщиков, и будут обеспечивать большую уверенность соответствующих налогоплательщиков. В некоторых странах также существует тот факт, что внутренние положения не позволяют налоговым администрациям вступать в обязательные соглашения непосредственно с налогоплательщиками, так что АРА (АРА здесь и далее означают предварительные соглашения о ценообразовании, соглашения о трансфертном ценообразовании) могут заключаться с компетентным органом партнера по договору только по процедуре взаимного соглашения, поскольку в случае с иностранной юрисдикцией действуют уже совершенно другие нормы – международного права, где основными субъектами являются государства, а не физические или юридические лица.

В предварительном ценовом соглашении излагаются соответствующие критерии (например, метод, сопоставимые аналоги и основные допущения) для определения трансфертных цен в течение установленного периода времени. Предварительные ценовые соглашения с участием компетентного органа партнера по договору следует рассматривать в контексте взаимосогласительной процедуры (или как ее еще называют «процедура взаимного согласования») по ст. 25 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Предварительное ценовое соглашение дает налогоплательщикам определенную уверенность благодаря установлению режима налогообложения международных сделок. В настоящее время все больше стран-членов ОЭСР вводят предварительные ценовые соглашения в свое законодательство по трансфертному ценообразованию, и количество предварительных ценовых соглашений неуклонно растет. Поэтому Комитет по налоговым вопросам ОЭСР продолжает отслеживать применение таких соглашений. Довольно подробно предварительные ценовые соглашения рассматриваются в главе V Руководства ОЭСР, а также в приложении по предварительным ценовым соглашениям, выпущенном ОЭСР в 1999 году.

ОЭСР поощряет использование двусторонних предварительных ценовых соглашений, заключенных на основе положений взаимосогласительной процедуры по договорам о налогообложении, поэтому главное внимание в Приложении уделяется именно таким двусторонним процессам. Цель Приложения - обеспечить согласованность процедур предварительных ценовых соглашений путем рассмотрения: вопросов, возникающих в

процессе подачи заявки; сферы применения предварительных ценовых соглашений; действий налогоплательщика и компетентных органов (т. е. налоговых инспекторов, управляющих процедурой взаимного согласования в каждом штате); содержания предложений по предварительным ценовым соглашениям; вопросов реализации, например, основных допущений, на которых основано предварительное ценовое соглашение, и контроля реализации соглашения. Таким образом, процедура взаимного согласования по трансфертному ценообразованию (предварительным ценовым соглашениям) с участием двух и более юрисдикций применяется во всех странах-членах ОЭСР практически однотипно, поскольку это предусмотрено в самих правилах международной организации и международно-правовыми процедурами. Рассмотрим опыт ряда стран по таким соглашениям.

1 Анализ международной практики по регулированию заключения соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками с участием двух и более компетентных органов разных стран

1.1 Международный опыт регулирования заключения соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками

Канада [11]

Программа Соглашений о ценообразовании (APA) Канадского агентства по доходам (CRA) управляется через Отдел компетентных служб CRA (CASD), который является частью Международного и крупного делового управления (ILBD), Сектора программ соблюдения (CPB).

Программа APA является активным сервисом, предлагаемым CRA, чтобы помочь налогоплательщикам в разрешении споров о трансфертном ценообразовании, которые могут возникнуть в будущем. Основной целью программы является обеспечение большей уверенности в отношении будущих вопросов трансфертного ценообразования в соответствии с Законом о подоходном налоге (ITA), а также руководством, представленным через информационные циркуляры (IC) CRA и Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

На протяжении последних четырнадцати лет, CRA публикует ежегодный отчет о достижениях в своей программе APA. Ниже приведем краткую информацию о ключевых выводах, представленных в отчете за 2014-2015 г.:

- На основе количества предварительных собраний, проведенных с налогоплательщиками в течение 2014-15 финансового года, в прошлом году у CRA было 28 претендентов на эту программу.
- Финансовый год был открыт с 110 активными APA. В программу было принято 22 новых дела, изъято 6 дел, в одном случае не было разрешено заключение соглашения, а 31 APA были заключены, что привело к наличию 94 APA на конец периода.
- 93% всех дел, которые находятся в процессе, инициированы налогоплательщиками в рамках двусторонних или многосторонних APA и 7% - налогоплательщиками, заключающими APA на односторонней основе.

- Среднее время заключения двустороннего АРА с момента принятия заявления в программу до завершения составило 48,4 месяца.

- Случаи, связанные с передачей материального имущества, составляли более половины действующих АРА (56%). Случаи, связанные с нематериальным имуществом, внутригрупповыми услугами и финансированием, составили 22%, 21% и 1% случаев, соответственно.

- Метод сопоставимой рентабельности по-прежнему является наиболее часто используемой методом трансфертного ценообразования. В 62% АРА был предложен данный метод. Метод распределения прибыли был следующим наиболее популярным методом, предлагаемый в 13% случаев. Метод сопоставимых рыночных цен, затратный метод, метод цены последующей реализации были предложены в 12%, 11% и 3% случаев, соответственно.

- В конце анализируемого периода, АРА с участием налогоплательщиков по операциям с автомобильным и другим транспортным оборудованием составляли 18% от всех заключённых АРА. АРА, относящиеся к сектору компьютеров и электроники, а также к химической и смежной промышленности, были вторыми из наиболее распространенных соглашений, занимая 11% случаев, соответственно.

- В составе двусторонних и многосторонних АРА по-прежнему отражается значительный поток товаров и услуг, обмен которыми осуществлялся между Канадой и Соединенными Штатами. Несмотря на то, что количество АРА с участием Соединенных Штатов было меньше, чем наблюдалось ранее, в настоящее время 61% АРА находятся в процессе разработки.

- АРА с канадскими корпорациями со штаб-квартирой в провинции Онтарио продолжают представлять более половины всех АРА, завершенных и находящихся в процессе разработки.

Программа АРА: 2014-15

Рассмотрим более подробно:

- а) Заявления;
- б) Статистика программы;
- в) Межправительственный статус;
- г) Время завершения;
- д) Межфирменные операции;
- е) Методы трансфертного ценообразования;
- ж) Участие промышленного сектора;
- и) Участие по странам; а также,

к) Участие канадских провинций.

а) Заявления

Налогоплательщики, заинтересованные в заключении АРА, должны сначала отправить пакет документов директору CASD, чтобы запросить предварительное собрание по АРА. Насколько это возможно, пакет данных для запроса АРА должен включать всю информацию, указанную в Приложении I к IC94-4R CRA. CASD рассматривает пакет документов и, если он будет удовлетворен, свяжется с налогоплательщиком с предложением возможной даты (дат) для предварительного собрания.

Предварительные собрания, которые проводятся между налогоплательщиком и CRA, предоставляют налогоплательщику возможность узнать больше о программе АРА, а CRA - получить разъяснения по бизнесу налогоплательщика, промышленности и, самое главное, транзакциям. Основной целью встречи является изучение соответствия налогоплательщика и предлагаемых транзакций программе АРА.

После рассмотрения запроса, при наличии полной информации и готовности налогоплательщика решить потенциальные проблемы, выявленные вовремя или после проведения предварительного собрания, принимается решение о том, разрешен ли налогоплательщику переход на следующий этап процесса АРА. Затем налогоплательщикам, приглашенным для продолжения процесса, необходимо подготовить подробное заявление АРА, в котором излагаются особенности сделки, включая подробный анализ трансфертного ценообразования и всю соответствующую информацию, необходимую CRA для рассмотрения и завершения собственного анализа трансфертного ценообразования. После того, как CRA получила и проанализировала заявку АРА налогоплательщика на полноту представленной информации, принимается решение принять или отклонить запрос налогоплательщика на заключение АРА.

Хотя окончательное решение о приёме налогоплательщика в программу АРА не определяется на предварительном этапе, количество предварительных собраний, проведенных за данный период, может обеспечить предварительный прогноз инвентаризации будущих лет. Они также могут использоваться для оценки CRA текущего уровня интереса к программе АРА. Исторически сложилось так, что в течение последнего десятилетия CRA ежегодно проводила 28 предварительных собраний. В 2014-15 финансовом году CRA провела в общей сложности 28 предварительных собраний.

Выход из процесса АРА может произойти как на этапе подачи заявки, так и после принятия заявки на участие в программе. По определению, снятие заявки с процесса разработки происходит, когда налогоплательщик официально участвует на предварительном собрании CRA по АРА, но либо сам по себе отказывается от дальнейшей работы в программе АРА, либо был информирован CRA о том, что предлагаемая (-ые) сделка (-и) (транзакции) не подходит для программы АРА.

В целях обеспечения прозрачности программы и обеспечения того, чтобы заявители могли соответствовать требованиям АРА, CRA продолжает проявлять инициативу в максимальном оснащении налогоплательщиков необходимой информацией относительно предлагаемых им методов трансфертного ценообразования и охватом транзакций. Исходя из обратной связи, некоторые налогоплательщики предпочитают не заключать АРА, в то время как в других случаях CRA может решить, что было бы нецелесообразно заключать АРА с конкретным налогоплательщиком. Если CRA отклоняет запрос на заключение АРА, налогоплательщикам предоставляется обоснование решения CRA. Однако в большинстве случаев налогоплательщикам предоставляется возможность предоставить дальнейшие разъяснения по любым нерешенным вопросам, которые препятствуют их принятию в программу.

Соглашения АРА лучше всего подходят для текущих транзакций, которые, вероятно, будут продолжаться и в будущем, практически не изменив сути самих транзакций, и где базовые предположения, лежащие в основе методов трансфертного ценообразования АРА, не изменяются в течение срока заключения и действия АРА. Транзакции, связанные с одноразовыми событиями, такими как корпоративная реструктуризация значительного характера, обычно находятся за пределами предполагаемого объема программы АРА. Помимо отказа CRA, есть и другие причины, по которым налогоплательщик не может участвовать в программе АРА, например, финансовые ограничения, значительные изменения (реструктуризация бизнеса и изменения в персонале).

В 2014-15 финансовом году из процесса АРА было всего 7 выходов. 1 из них произошёл на стадии подачи заявки, а 6 - после того, как CRA получила полные заявки АРА от налогоплательщиков. С точки зрения эффективности, выход из процесса АРА на этапе подачи заявки может представлять значительную экономию ресурсов как для налогоплательщиков, так и для налоговых администраций.

По завершении последнего финансового года было рассмотрено 14 заявок на прием в программу (считаются случаи, когда между CRA и налогоплательщиком уже произошло

предварительное собрание, но налогоплательщик еще не предоставил окончательное представление).

б) Статистика программы

В 2014-2015 году в программу были приняты 22 новых заявления. Эти новые случаи дополняют те, которые уже отражены как часть программы, принятые в прошлом году. Резервные соглашения, которые включают АРА, завершённые, неразрешённые и изъятые из программы, составили 38 случаев. Общее количество соглашений в конце финансового года составило 94, см. Таблицу 1.

Таблица 1: Статистика АРА

Финанс овый год	Предвар ительны е совеща ния	Заявле ния на участи е	Заявл ений в ожида нии	Кол- ва АРА на начал о фин. года	Заявл ений одоб рено	АРА завер шено	АРАs нераз решё нные	Изъя тые из програ ммы АРА	Кол- ва АРА на конец фин. года	Измене ние по сравнен ию с предыд ущим фин. годом
2014-15	28	1	14	110	22	31	1	6	94	-16
2013-14	21	8	9	99	39	25	0	3	110	11
2012-13	24	3	35	102	21	24	0	0	99	-3
2011-12	34	4	35	96	17	10	0	1	102	6
2010-11	25	6	22	97	19	16	0	4	96	-1

в) Межправительственный статус

Из 31 завершённого соглашения АРА в 2014-2015 году все, кроме двух, были двусторонними соглашениями с иностранными налоговыми администрациями. С момента

создания программы подавляющее большинство АРА были двусторонними. В том числе и многосторонние АРА, 84% (или 209 случаев) из 248 успешно заключенных дел включали, по крайней мере, еще одну другую налоговую администрацию. Из АРА, которые находятся в процессе разработки, 93% (или 87 из 94) случаев являются двусторонними или многосторонними. Можно сделать вывод о том, что CRA и заявители программы АРА по-прежнему сосредоточены на двусторонних (или многосторонних) договоренностях с целью устранения двойного налогообложения и обеспечения максимальной степени налоговой определенности.

г) Время до завершения соглашений

Не размер сделки с заинтересованными сторонами, а масштаб и сложность дела, сотрудничество налогоплательщика и наличие необходимой качественной информации, а также другие факторы, определяют время, необходимое для завершения АРА. В некоторых случаях реализация соглашений требует существенно больших инвестиций времени и ресурсов CRA, поскольку они охватывают особенно сложные транзакции или потому что доступ к информации, необходимой для завершения анализа трансфертного ценообразования, ограничен. В этом отношении читатели должны знать, что, учитывая относительно небольшое число соглашений, используемых при вычислении статистики времени завершения АРА CRA, цифры, представленные в следующем разделе, могут быть восприимчивы к искажениям.

После того, как дело было принято в программу, процесс, который обычно возникает вслед за этим, требует значительных инвестиций времени и ресурсов со стороны всех заинтересованных сторон. Проведение программы АРА для конкретной страны от начала до конца разбивается на три разных этапа. Эти этапы обычно описываются как юридическая экспертиза, переговоры и этап после переговоров.

Этап юридической экспертизы начинается после того, как кандидат был принят в программу и заканчивается опубликованием документа с позицией, в котором излагаются взгляды CRA на транзакцию (транзакции). Юридическая экспертиза включает в себя анализ материалов, представленных налогоплательщиком, посещение сайта, дополнительные запросы и / или информационные запросы, позволяющих CRA пересматривать представление АРА и завершать тщательный анализ финансовых и трансфертных цен и завершается формализацией позиции для Переговоров компетентных органов.

На втором этапе (только для двусторонних и многосторонних АРА) CRA участвует в переговорах между правительствами с соответствующей налоговой администрацией, чтобы установить соглашение о методологии подхода и методе трансфертного ценообразования, которые будут использоваться в течение действия АРА. Это может часто потребовать дополнительного анализа, исследований и установления фактов, чтобы помочь разрешить разногласия между положениями о трансфертном ценообразовании CRA и иностранной налоговой администрации.

И, наконец, третий этап относится к документации и подписанию двустороннего / многостороннего соглашения между CRA и иностранной налоговой администрацией, а также подписание соответствующего внутреннего АРА между CRA и канадским налогоплательщиком. В зависимости от сложности методологии трансфертного ценообразования, согласованной во время переговоров, время, необходимое для завершения АРА, может варьироваться от случая к случаю.

Сосредоточив внимание на 30 двусторонних АРА, завешенных в 2014-2015 году, CRA потребовалось, в среднем, 31,5 месяца для завершения юридической экспертизы и анализа по сделкам. Для переговоров с соответствующей налоговой администрацией потребовались дополнительные 5,8 месяцев. И, наконец, в среднем, 11,1 месяца необходимо было для разработки и завершения двусторонних и внутренних соглашений АРА. В целом, для дел, завершенных в прошлом финансовом году, в среднем требовалось 48,4 месяца, чтобы перейти от принятия заявления к завершению процесса.

Общее время для завершения процесса АРА не обязательно равносильно сумме этапов юридической экспертизы, переговоров и этапа после переговоров. В некоторых случаях дела были приостановлены, в то время как CRA ожидало дополнительную информацию от налогоплательщика. Случаи такого характера обычно возникают, когда налогоплательщик пересматривает свою пригодность для программы АРА или не может предоставить необходимую информацию, необходимую CRA для проведения тщательного анализа финансового и трансфертного ценообразования. В других случаях задержки связаны с тем, что программа АРА требует одновременного обмена позиционными документами между налоговыми администрациями до начала переговоров. Следует отметить, что любые такие задержки закладываются в сроки на соответствующих этапах процесса АРА, см. Таблицу 2.

Таблица 2 - Статистика времени завершения программы АРА

Финансовый год	Тип АРА	Кол-во дел	Юридическая экспертиза (в мес.)	Переговоры (в мес.)	Этап после переговоров* (в мес.)	Среднее время достижения согласия (в мес.)	Общее завершение (в мес.)
2014-15	Двустороннее / многостороннее	30	31.5	5.8	11.1	48.4	48.0
2013-14	Двустороннее / многостороннее	23	30.0	4.8	13.0	47.8	50.6
2012-13	Двустороннее / многостороннее	21	27.9	11.6	12.0	51.5	56.8
2011-12	Двустороннее / многостороннее	9	22.1	5.7	12.0	44.0	47.3
2010-11	Двустороннее / многостороннее	14	24.6	7.1	13.7	50.3	49.6
Среднее значение	Двустороннее / многостороннее	97	28.5	7.0	12.2	48.8	49.6
2014-15	Односторонний	2	30.4	--	40.4	70.8	70.8
2013-14	Односторонний	2	31.3	--	14.9	46.2	46.2
2012-13	Односторонний	3	30.6	--	5.3	35.9	26.8
2011-12	Односторонний	1	63.7	--	26.8	90.5	90.5
2010-11	Односторонний	2	8.1	--	20.2	28.4	28.4
Среднее значение	Односторонний	10	29.5	--	19.4	48.9	46.2

* Для односторонних АРА этот столбец представляет собой время, необходимое для завершения АРА, как только будет установлена позиция ценообразования СРА.

д) Межфирменные операции

Межфирменные операции можно классифицировать по четырем категориям:

1. передача материального имущества;
2. передача прав, связанных с нематериальным имуществом;
3. внутригрупповые услуги; и
4. финансирование.

Большинство АРА продолжают относиться к трансграничной передаче материального имущества. По состоянию на конец финансового года 56% АРА, которые находятся в процессе заключения, связаны с передачей материального имущества. Случаи, связанные с нематериальным имуществом, были вторым наиболее распространенным видом транзакций в программе АРА, что составляет 22% всех незавершенных дел. Случаи, связанные с внутригрупповыми услугами и финансированием, составили 21% и 1% соответственно, см. Таблицу 3.

Таблица 3: Статистика типов транзакций программы АРА (с момента создания программы)

Тип транзакции	Завершено	% от общего кол-ва	В процессе	% от общего кол-ва	Смешанные	% от общего кол-ва
Материальная собственность	132	54%	52	56%	184	54%
Нематериальное имущество	58	23%	21	22%	79	23%
Внутригрупповые услуги	52	21%	20	21%	72	21%
Финансирование	6	2%	1	1%	7	2%
Всего	248	100%	94	100%	342	100%

е) Методы трансфертного ценообразования

Метод сопоставимой рентабельности по-прежнему является преобладающей методологией, используемой в АРА - как завершенных (45% всех завершенных случаев), так и тех, которые находятся в процессе (62% случаев). В конце 2014 финансового года Метод сопоставимой рентабельности в сочетании с индикатором уровня операционной прибыли (PLI) составлял 46% всех случаев, которые в настоящее время находятся в процессе

реализации программы АРА. Показатели рентабельности совокупной стоимости, рентабельность активов представлены в 11%, 3% и 2% всех случаев, использующих метод сопоставимой рентабельности, соответственно.

Метод распределения прибыли, который обычно используется при коэффициенте нематериальных активов в уравнении трансфертного ценообразования, в настоящее время используется в 13% АРА в процессе разработки и в 19% завершенных случаев. Использование метода разделения прибыли в значительном числе случаев отражает точку зрения CRA о том, что, когда обе стороны сделки вносят вклад в сверхприбыль (остаточную прибыль), разделение прибыли часто дает результат, который в большей степени соответствует Принципу вытянутой руки. Метод распределения прибыли также часто используется в случаях, когда характеристики двух сторон, являются высокоинтегрированными, что затрудняет четкое определение выполняемых функций, обеспечения рисков и активов, принадлежащих каждой соответствующей стороне. Кроме того, когда это целесообразно и возможно, все транзакции, связанные с лицензированием нематериального имущества, сначала анализируются с использованием метода разделения прибыли.

Метод сопоставимых рыночных цен, затратный метод и метод цены последующей реализации были представлены в 12%, 11% и 3% АРА, которые в настоящее время находятся в процессе заключения соглашений, по состоянию на конец 2014-2015 финансового года, см. Таблицу 4.

Следует отметить, что в тех случаях, когда АРА все еще находится в процессе разработки, и CRA еще не завершило работу над своим позиционным документом, выбранным методом является тот метод, который предложил налогоплательщик. После разработки позиции CRA, где выбирается альтернативный метод CRA, альтернативный метод может заключаться в том, к чему склоняется статистика.

Таблица 4 - Статистика методов программ АРА (с момента создания программы)

Методы ТО	Завершено	% от общего кол-ва	В процессе	% от общего кол-ва	Комбинированн ый	% от общего кол-ва
Метод сопоставимых рыночных цен	34	14%	11	12%	45	13%

Затратный метод	39	16%	10	11%	49	14%
Метод цены последующей реализации	16	6%	3	3%	19	6%
Метод сопоставимой рентабельности - всего *	111	45%	58	62%	169	49%
PLI – Рентабельность коммерческих и управленческих расходов	9	4%	2	2%	11	3%
PLI – Операционная маржа	64	26%	43	46%	107	31%
PLI - Возврат по активам	6	2%	3	3%	9	3%
PLI – Общая стоимость	32	13%	10	11%	42	12%
Сплит	48	19%	12	13%	60	18%
Итого *	248	100%	110	100%	327	100%

* Итоговые суммы не могут суммироваться из-за округления.

ж) Участие промышленного сектора

Участие в программе АРА промышленного сектора в целом отражает структуру канадской торговли. Случаи, связанные с налогоплательщиками, связанными с автомобильным и другим транспортным оборудованием, компьютерами и электроникой, химической и смежными отраслями промышленности, в нефтегазовой отрасли, а также в секторах продуктов питания и напитков, составляют более половины всех незавершенных дел в программе АРА CRA.

С момента создания программы АРА было проведено 81 дело, связанное с автомобильным и другим транспортным оборудованием, из которых 17 в настоящее время находятся в процессе разработки. Случаи, связанные с налогоплательщиками, действующими в сфере компьютерной и электронной промышленности, составили всего 38 случаев, из которых 10 находятся в процессе разработки.

и) Участие по странам

В настоящее время CRA активно участвует в двусторонних и многосторонних процессах АРА с участием налогоплательщиков из 15 разных стран. После Соединенных Штатов идут Великобритания, Швейцария, Япония, Германия, Швеция, Южная Корея, Нидерланды, Франция, Австрия, Ирландия, Китай, Дания, Португалия и Индия.

Разбивка двусторонних и многосторонних АРА по странам продолжает отражать значительный поток товаров и услуг, обмен которыми осуществляется между Канадой и Соединенными Штатами. С момента создания программы CRA завершила 153 АРА (или 73%) из 209 успешно завершённых дел с участием Соединенных Штатов на двусторонней основе. По состоянию на конец 2014 финансового года, в Соединенных Штатах действовало 53 соглашения. В настоящее время АРА с участием США составляют 61% всех АРА, находящихся в процессе, что на 1% больше, чем в предыдущем году.

к) Участие канадских провинций

География АРА по всей территории Канады в целом отражает распределение канадских корпоративных штаб-квартир в стране. Налогоплательщики, расположенные в Онтарио, составляют более половины всех находящихся в настоящее время АРА и в общей сложности 56 случаев или 60%. В настоящее время 13 случаев, или 14%, связаны с налогоплательщиками со штаб-квартирой в провинции Квебек. Представительство из

Западной Канады (провинции Британской Колумбии, Альберты, Саскачевана и Манитобы) насчитывало 21 АРА или 22% случаев. И, наконец, в настоящее время существует 4 соглашения или 4% всех входящих в процесс АРА с участием налогоплательщиков, расположенных в атлантических провинциях.

КНР [1]

В КНР нормы о трансфертном ценообразовании действуют относительно недавно.

8 января 2009 г. Главное государственное налоговое управление КНР (ГГНУ КНР) опубликовало «Правила применения специальной налоговой корректировки», определяющие правила корректировки суммы налога на доходы предприятий при трансфертном ценообразовании, тонкой капитализации, наличии контролируемых иностранных компаний, использовании предприятием обычных способов уклонения от налогов (GAAR).

«Правила применения специальной налоговой корректировки» состоят из 13 глав (общие положения; отчетность по сделкам с взаимозависимыми лицами; представление материалов за одинаковый период; способы трансфертного ценообразования; проверка и корректировка налогов при трансфертном ценообразовании; предварительные ценовые соглашения; соглашения о распределении расходов; контролируемые иностранные компании; тонкая капитализация; обычное уклонение от налогов; взаимосогласительная процедура; юридическая ответственность; дополнительные положения), которые включают в общей сложности 118 статей.

Правила регулируют широкий круг вопросов, связанных с международным налогообложением. Новые правила корректировки сумм налога на доходы предприятий приняты в соответствии с новым Законом КНР «О налоге на доходы предприятий» и Положением «О применении Закона КНР о налоге на доходы предприятий», вступившими в силу с 1 января 2008 г. Основные правила о корректировке налоговой базы предусмотрены данными нормативными правовыми актами, а также Законом КНР «Об управлении сбором налогов» и Подробными правилами применения Закона КНР «Об управлении сбором налогов». Взаимозависимые лица и сделки с взаимозависимыми лицами «Правилами применения специальной налоговой корректировки» введено определение взаимозависимых лиц и определен перечень сделок, которые могут быть совершены между взаимозависимыми лицами.

Так, взаимозависимыми лицами являются предприятия, другие организации и физические лица при наличии следующих взаимосвязей:

1) одному лицу прямо или косвенно принадлежит не менее 25% акционерного капитала другого лица или обоим лицам прямо или косвенно принадлежит не менее 25% акционерного капитала третьего лица;

2) займы одного лица (за исключением независимых финансовых организаций) превышают 50% фактически оплаченного уставного капитала другого лица или более 10% суммы займов одного лица обеспечены гарантией (поручительством, залогом) другого лица (за исключением независимых финансовых организаций);

3) более половины руководителей высшего звена одного лица назначается другим лицом или более половины руководителей высшего звена третьего лица назначается обеими лицами;

4) более половины руководителей высшего звена одного лица одновременно являются руководителями высшего звена другого лица;

5) полноценная производственная и другая предпринимательская деятельность одного лица возможна только при условии предоставления другим лицом лицензии на использование прав промышленной собственности, патентованных технологий и других лицензий;

6) закупки и реализация товаров одним лицом в основном контролируется другим лицом;

7) оказание или получение трудовых услуг одним лицом в основном контролируется другим лицом;

8) одно лицо фактически контролирует производственную и другую предпринимательскую деятельность другого лица или между обеими лицами существует другая заинтересованность, основанная на общих экономических интересах, семейных и родственных связях и др.

К сделкам с взаимозависимыми лицами в основном относятся:

1) сделки по приобретению, отчуждению и использованию (включая лизинг) материальных активов, включая здания и строения, транспортные средства, оборудование и инструменты, товары;

2) сделки по отчуждению и использованию нематериальных активов, включая права использования земли, авторские права, патентные права, права на товарные знаки и знаки обслуживания, базы клиентов, каналы реализации товаров, ноу-хау, коммерческую тайну;

3) сделки по финансированию, включая краткосрочные и долгосрочные займы, предоставление обеспечения по обязательствам;

4) оказание трудовых услуг, включая проведение проверок, реализацию товаров, управленческие услуги, технические услуги, услуги ремонта, проектирования,

консультирования, агентские услуги, проведение научных исследований, юридические и бухгалтерские услуги. Закон КНР «О налоге на доходы предприятий» требует, чтобы сделки с взаимозависимыми лицами соответствовали принципу «вытянутой руки» и не приводили к уменьшению налоговой базы или суммы уплачиваемых налогов для предприятия. В противном случае налоговые органы вправе провести корректировку с использованием разумно обоснованных способов. Срок давности для проведения корректировки в этом случае составляет 10 лет. Ответность по сделкам с взаимозависимыми лицами В случае совершения сделок с взаимозависимыми лицами предприятие при подаче годовой декларации по налогу на доходы предприятий обязано представить ежегодную отчетность по сделкам с взаимозависимыми лицами. При проведении проверки сделок налоговыми органами предприятия, а также взаимозависимые лица, обязаны предоставлять соответствующие материалы.

Перечень материалов, предоставления которых вправе требовать налоговые органы, в соответствии с Положением «О применении Закона КНР о налоге на доходы предприятий» включает:

а) материалы о правилах определения, способах исчисления и пояснения по ценам и платежам в сделках с взаимозависимыми лицами и другие материалы за аналогичный период;

б) материалы о ценах перепродажи (повторной реализации) имущества, имущественных прав, работ и услуг в сделках с взаимозависимыми лицами. Контрагенты и другие предприятия, имеющие отношение к сделке с взаимозависимыми лицами, при проведении налоговыми органами проверки сделок обязаны предоставить материалы о цене товаров, способах ценообразования и норме рентабельности, которые могут использоваться для сравнения с аналогичными данными предприятия, являющегося объектом проверки. Кроме того, налоговые органы вправе требовать предоставления других материалов. «Правила применения специальной налоговой корректировки» содержат более подробный перечень документов, которые предприятия обязаны предоставлять в качестве материалов за аналогичный период. Во-первых, это сведения об организационной структуре, к которым относятся:

1) сведения об организационной структуре группы компаний, к которой относится предприятие, а также распределение долей в предприятиях, относящихся к данной группе компаний;

2) сведения об изменениях в взаимозависимости, произошедшие в течение отчетного года;

3) сведения о взаимозависимых лицах, включая: наименования, имена и фамилии законных представителей, членов совета директоров (наблюдательного совета), руководителей высшего звена, юридические адреса и места ведения деятельности, а также имена, гражданство, место проживания, семейное положение физических лиц, являющихся взаимозависимыми лицами (вместе со сведениями о взаимозависимых лицам даются пояснения о степени влияния данных лиц на определение цен в сделках предприятия);

4) сведения о применимых к взаимозависимым лицам налогах, ставках налогов, а также налоговых льготах, которые данные лица вправе использовать.

Во-вторых, это подробные сведения о деятельности предприятия, включая:

а) сведения о направлениях деятельности предприятия: развитие и изменение деятельности предприятия, стратегия деятельности, отраслевая политика и отраслевые ограничения и другие важнейших экономических и правовых вопросах, оказывающих влияние на деятельность предприятия и отрасли, производственные связи (upstream и downstream) и место в них предприятия;

б) сведения о составе доходов предприятия: размер выручки от основного вида деятельности и ее доля в общей выручке предприятия, прибыль от основного вида деятельности и ее доля в общей прибыли предприятия;

в) анализ места предприятия в соответствующей отрасли и состояние конкуренции в соответствующем сегменте рынка;

г) внутренняя организационная структура предприятия, а также выполняемые функции, используемые активы принимаемые риски в сделках с взаимозависимыми лицами;

д) консолидированная отчетность группы компаний.

В-третьих, это собственно сведения о сделках с взаимозависимыми лицами:

а) виды, стороны, время, суммы, валюты платежа, условия сделок с взаимозависимыми лицами;

б) способы торговой деятельности, изменения способов в отчетном году и причины изменения в сделках с взаимозависимыми лицами;

в) порядок проведения сделок, включая движение информации, товаров и денежных средств на различных этапах сделки;

г) сведения о влиянии нематериальных активов на определение цены сделки;

д) дубликаты договоров и соглашений, заключенных с взаимозависимыми лицами, а также пояснения по их исполнению;

е) анализ важнейших экономических и правовых вопросов, оказывающих влияние на определение цен в сделках с взаимозависимыми лицами;

ж) сведения о доходах, расходах и прибыли от сделок с взаимозависимыми лицами и остальных сделок предприятия.

Кроме того, предприятие обязано подготовить сравнительный анализ сделок с взаимозависимыми лицами и остальных сделок, а также предоставить материалы о выборе и использовании способа трансфертного ценообразования.

Налоговые органы требуют подготовки отчетности за аналогичный период только от крупнейших предприятий. Если общая сумма сделок предприятия с взаимозависимыми лицами по купле-продаже за отчетный год составляет менее 200 млн. юаней жэньминьби, а общая сумма остальных сделок с взаимозависимыми лицами – менее 40 млн. юаней жэньминьби, предприятие освобождено от подачи отчетности.

Кроме того, от подготовки отчетности за аналогичный период освобождены предприятия:

- 1) заключившие АРА-соглашения;
- 2) предприятия с долей иностранного капитала менее 50% и вступающие в сделки со взаимозависимыми лицами только в пределах КНР.

Если предприятие не освобождено от подготовки отчетности, оно в соответствии с «Правилами применения специальной налоговой корректировки» обязано завершить подготовку отчетности за аналогичный период до 31 мая следующего года и по требованию налогового органа представить отчетность в течение 20 дней. Отчетность составляется на китайском языке. Предприятия обязаны хранить подготовленную отчетность за аналогичный период в течение 10 лет.

Способы трансфертного ценообразования допускают возможность применения одного из пяти способов трансфертного ценообразования, включая метод сравнимых нерегулируемых цен, метод цены последующей реализации, метод текущих затрат, метод коэффициента прибыльности операций, метод разделения прибыли. Кроме того, возможно использование других способов, соответствующих принципу «вытянутой руки» (правовой и коммерческой самостоятельности сторон сделки).

Метод сопоставимых рыночных цен (Comparable uncontrolled price method) позволяет определить справедливую цену сделки между взаимозависимыми лицами путем сравнения с ценами в сделках, совершаемых в аналогичных или сходных обстоятельствах

без взаимозависимости. При использовании данного метода необходим подробный анализ различий в особенностях предмета сделки, условиях договора и обстоятельствах заключения сделки.

Метод цены последующей реализации (Resale price method) использует для определения справедливой цены сделки между взаимозависимыми лицами цены последующей реализации (перепродажи) одной из сторон сделки товаров, работ и услуг независимому лицу за вычетом средней нормы прибыли. При использовании данного метода необходимо учитывать различия в степени риска, принимаемого сторонами сделки, условий договора и других факторов, влияющих на норму прибыли. В соответствии с «Правилами применения специальной налоговой корректировки» данный метод может использоваться при последующей реализации, если не происходит совершенствования внешнего вида, функций, структуры, замены используемого средства индивидуализации товара и других существенных изменений, которые могли бы увеличивать добавочную стоимость.

Затратный метод (Cost plus method) основан на себестоимости и разумно обоснованных издержках и прибыли. При использовании данного метода необходимо учитывать различия в степени риска, принимаемого сторонами сделки, условий договора и других факторов, влияющих на себестоимость. Данный метод используется преимущественно к сделкам по купле-продаже, отчуждению и использованию материальных активов и оказанию трудовых услуг.

Метод сопоставимой рентабельности (Transaction net margin method) позволяет определить прибыль от сделки с взаимозависимым лицом на основе нормы прибыли в сделках без взаимозависимости. При использовании данного метода необходимо учитывать различия в степени риска, принимаемого сторонами сделки, условий договора и других факторов, влияющих на прибыльность. Данный метод используется преимущественно к сделкам по купле-продаже, отчуждению и использованию материальных активов, отчуждению и использованию нематериальных активов и оказанию трудовых услуг.

Метод распределения прибыли (Profit split method) определяет сумму прибыли на основе распределения между сторонами сделки прибыли по их вкладу в осуществление сделки. При использовании данного метода необходимо учитывать выполняемые сторонами сделки функции, принимаемые риски, распределение между сторонами себестоимости, издержек и дохода.

Налоговые органы в соответствии с Законом КНР «Об управлении сбором налогов» вправе проводить проверку использования предприятиями способов трансфертного ценообразования. В основном объектами проверки являются:

- а) предприятия со значительным количеством сделок с взаимозависимыми лицами;
- б) предприятия с длительной убыточностью, малой рентабельностью или резкими перепадами прибыльности от ведения деятельности;
- в) предприятия с уровнем рентабельности ниже средней по отрасли;
- г) предприятия с очевидным несоответствием рентабельности, принимаемым на себя рискам и роли в сделках;
- д) предприятия, вступающие в сделки с взаимозависимыми лицами из оффшорных юрисдикций;
- е) предприятия, которые не выполняют обязанности по подготовке отчетности за аналогичный период или информированию о взаимозависимых лиц в установленные сроки;
- ж) другие предприятия, которые очевидным образом нарушают принцип «вытянутой руки» в сделках с взаимозависимыми лицами.

Предварительные соглашения о ценообразовании

В соответствии с Законом КНР «О налоге на доходы предприятий» предприятие вправе заключить с налоговым органом предварительное соглашение о ценообразовании. «Правила применения специальной налоговой корректировки» уточняют порядок заключения данных соглашений. [1] Заключение предварительного соглашения о ценообразовании делится на несколько этапов: предварительные переговоры с налоговым органом; официальная подача заявления; проверка и оценка заявления; согласование заявления; заключение соглашения; контроль за исполнением соглашения. Соглашения могут быть односторонними, двусторонними или многосторонними. Полномочиями на заключение предварительных соглашений о ценообразовании в КНР обладают налоговые органы не ниже окружной ступени (т.е. налоговые управления городов с районным делением, округов, автономных округов и вышестоящие налоговые управления). По общему правилу для заключения соглашения ежегодная сумма сделок предприятия с взаимозависимыми лицами должна составлять не менее 40 млн. юаней жэньминьби. Кроме того, предприятие обязано в соответствии с законодательством предоставлять сведения о взаимозависимых лицах, составлять, хранить и предоставлять по требованию налоговых органов отчетность за аналогичный период.

Срок действия предварительного соглашения о ценообразовании определяется по результатам переговоров с налоговым органом и, как правило, составляет от 3 до 5 лет.

В то же время не удалось установить какие-либо конкретные налоговые соглашения КНР с другими юрисдикциями. Вероятно, это объясняется не только относительно недавним законодательным закреплением регулирования трансфертного ценообразования,

но и самой спецификой правовой системы КНР, его правоприменительной практикой и налоговой политикой.

Норвегия [9]

В Норвегии принцип незаинтересованности в отношении сделок связанных сторон включен в Закон о налогах. Положение о трансфертном ценообразовании Закона о налогах предусматривает «принятие во внимание» Руководящих принципов ОЭСР при рассмотрении вопросов трансфертного ценообразования в рамках налогового законодательства Норвегии.

Несколько лет назад в распоряжении норвежских налоговых органов были ограниченные ресурсы, и их интерес в большей степени относился к услугам и операциям по финансированию внутри группы. Однако произошли существенные изменения, так как трансфертное ценообразование все чаще становилось объектом внимания налоговых органов. Кроме того, был поднят вопрос об обеспечении ресурсами. Для налоговых органов Норвегии весьма типичен выбор прецедентов, в отношении которых установлены ограничения по существенным инвестициям. Последние несколько лет основное внимание уделяется вопросам реструктуризации бизнеса и сделкам при участии неофициальных агентов.

В Норвегии до сих пор отсутствует режим предварительных соглашений о ценообразовании. Тем не менее, предварительное обсуждение сложных случаев с налоговыми органами до применения или исчисления налогов становится все более распространенным. Также отсутствуют правила «безопасной гавани» или любое иное руководство по назначению цены в отношении особых сделок и т. д.

1.2 Упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании

ОЭСР в рамках своего исследования существующих мер упрощения контроля за трансфертным ценообразованием (Multi-country analysis of existing transfer pricing simplification measures, 2012) [20] выделяет предварительные соглашения о ценообразовании: упрощенные процедуры предварительных соглашений и пониженная стоимость предварительных соглашений.

В вышеуказанном исследовании определено, что 33 страны из 41, участвовавших в исследовании, имеют меры упрощения контроля за трансфертным ценообразованием. Ряд стран имеет сразу несколько видов мер, в целом 33 страны имеют 69 мер упрощения

контроля за трансфертным ценообразованием. Страны, которые имеют меры – это Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Китай, Колумбия, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Венгрия, Индия, Ирландия, Израиль, Италия, Япония, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Россия, Сингапур, Словакия, Словения, Испания, Южная Африка, Швеция, Турция, Великобритания, США.

Среди данных стран меры, от которых выигрывают малые и средние предприятия, составляют порядка 40% мер, при этом меры, которые имеют отношение к тому же и к малым операциям составляют четверть из вышеуказанных.

В исследовании выделяются следующие типы мер упрощения контроля за трансфертным ценообразованием:

1. Документация: «Исключения из требований документации», «Упрощенная документация», «Исключения из требований о раскрытии информации»,
2. Ценообразование: «Упрощенные методы ценообразования», «Безопасный в рамках принципа вытянутой руки уровень, ставка», «Безопасный процент»,
3. Предварительное соглашение о ценообразовании: «Упрощенные процедуры предварительных соглашений», «Пониженная стоимость предварительных соглашений»,
4. Правила трансфертного ценообразования: «Исключения из правил трансфертного ценообразования», «Исключения из корректировок трансфертных цен»,
5. Штрафы: «Исключения из штрафов», «Снижение штрафов».

Исходя из общего числа, применяемых мер можно сказать, что предварительные соглашения о ценообразовании составляют всего 10 %. Если же посмотреть на меры, относящиеся к малым и средним предприятиям и малым операциям, то доля предварительных соглашений будет выше – 16%. Можно сказать, что все упрощенные меры в части предварительных соглашений относятся к малым и средним предприятиям или малым операциям.

В работе меры упрощения контроля за трансфертным ценообразованием, связанные с предварительными соглашениями о ценообразовании, рассмотрены в Австралии, Австрии, Германии, Канаде, Нидерландах, Франции, США, Корее.

Австралия

Упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании распространяются на малые и средние компании налогоплательщики с валовым доходом менее 250 млн. австр. дол. или валовым доходом более 250 млн. австр. дол. и международными сделками, касающимися покупки/продажи материальных товаров, которые не превышают 150 млн.

австр. дол. ежегодно, международными сделками, касающимися предоставления, получения стандартных услуг, которые не превышают 50 млн. австр. дол. ежегодно, международными сделками, касающимися нематериальных активов, которые не превышают 10 млн. австр. дол. ежегодно.

Упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании введены в 2011 г. административным руководством, Law Administration Practice Statement PS LA 2011/1. [20]

Применение данных соглашений не является обязательным для малых и средних компаний, имеющих их использовать в соответствии с установленными критериям. В рамках упрощенного порядка заключения предварительных соглашений о ценообразовании налогоплательщики должны предоставить информацию/ документацию в объеме, определенном на предварительной встрече, которая обязательно включает функциональный анализ, отраслевой анализ и заявление. Требования по документации ниже требований в рамках обычного процесса заключения предварительного соглашения о ценообразовании, стоимость заключения соглашения тоже соответственно ниже.

Канада

Программа предварительных соглашений о ценообразовании для малого и среднего бизнеса предназначена для налогоплательщиков чей валовый доход меньше 50 млн. кан. дол. или соответствующая операция менее 10 млн. кан. дол., при этом соглашение распространяется на покупки/продажи материальных товаров или предоставление/получение обычных услуг.

Соглашение не может иметь отношения к переводу нестандартных нематериальных активов, материальным товарам, связанным с нестандартными нематериальными активами, сложным финансовым сделкам.

Упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании введены в 2005 г. административным руководством, IC94-4R (Special Release).

Применение данных соглашений является добровольным для малых и средних компаний. Упрощенная процедура заключения предварительного соглашения о ценообразовании подразумевает отсутствие выходов налогового инспектора на территорию компании, требование представления только функционального анализа, более низкую стоимость соглашения и пониженные требования по представлению отчетности.

Франция

Под упрощенную процедуру заключения предварительных соглашений о ценообразовании подпадают малые и средние компании, число работников которых не

превышает 250 человек, и годовой оборот до налогообложения не превышает 50 млн. евро или балансовый итог не превышает 43 млн. евро, при этом 25% и более капитала или голосующих прав не принадлежат одной или нескольким компаниям, которые не отвечают вышеуказанным условиям.

Данные соглашения были введены в 2006 г. административным руководством, Administrative Instruction 4 A-13-06.

Также, как и для вышеуказанных стран применение соглашений является добровольным для малого и среднего бизнеса Франции.

Упрощенное предварительное соглашение включает:

- Облегченные требования в части заполнения и представления запроса,
- Помощь налоговых органов в рамках функционального анализа и выбора методов ценообразования,
- Помощь по запросу компании в проведении базового анализа внутренних сопоставимостей в обычных базах данных,
- Уменьшенное содержание ежегодного отчета, требуемого для мониторинга соглашения

Германия

Под уменьшение платы за предварительное соглашение о ценообразование попадают малые и средние компании с годовым оборотом менее 5 млн. евро по товарам и менее 500 тыс. евро по услугам. Данное облегчение в рамках предварительных соглашений о ценообразовании было введено в 2006 г. законом, Section 178a, paragraph 3 of the Fiscal Code of Germany. Применение пониженной платы является добровольным для малых и средних компаний.

Нидерланды

Упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании относятся к малым и средним компаниям с финансовым балансом менее 5 млн. евро и средней численностью персонала менее 50 человек. Упрощенные соглашения были введены в 2004 г. административным руководством, APA Decree IFZ 2004/124M. Использование упрощенных предварительных соглашений является добровольным. Упрощение подразумевает возможность обратиться к налоговым органам за помощью в подборе сопоставлений.

США

Упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании относятся к мелким транзакциям и малым и средним компаниям. Мелкие транзакции – это суммарно транзакции, не превышающие 50 млн. долл. ежегодно или 10 млн. долл. в случае нематериальных активов. К компаниям малым и средним относятся компании с валовым доходом равным или менее 200 млн. долл.

Упрощенные процедуры в рамках предварительных соглашений о ценообразовании были введены в 1996 г. административным руководством, Revenue Procedure 2006-9. Применение упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании является добровольным в части мелких транзакций и малых и средних компаний.

Упрощенная процедура включает:

- в рамках программы предварительных соглашений о ценообразовании налоговые органы проводят предварительный комплексный анализ раньше для ускорения выводов по переговорам,
- до представления налогоплательщиком запроса, налоговые органы и налогоплательщик могут согласиться уменьшить или исключить специальные пункты, которые в ином случае требуются
- налоговые органы согласны проводить встречи в местах удобных для налогоплательщика,
- при запросе налоговые органы помогают налогоплательщику в выборе и оценке сопоставлений, а также при применении корректировок к ним,
- налоговые органы могут рассмотреть иные процедуры, предложенные налогоплательщиком для уменьшения административной и финансовой нагрузки налогоплательщика при условии их соответствия законодательству.

Корея [21, 22]

Программа упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании действует в Южной Корее с 2015 г. Она распространяется на малые и средние иностранные компании обрабатывающей промышленности, оптовой и розничной торговли, сферы услуг. По данным Корейской налоговой службы иностранные компании, принадлежащие к тем основным выбранным отраслям, составляют 76% всех иностранных компаний страны. И так как данные отрасли представляют собой большинство иностранных компаний, работающих в Корее это могло стать одной из причин почему именно эти компании получили право воспользоваться программой упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании. Кроме того, иностранные компании в обрабатывающей

промышленности, оптовой и розничной торговле, сфере услуг обычно вовлечены в простые формы операций между взаимозависимыми лицами, что не требует глубокого анализа на соответствие принципу вытянутой руки. Это в частности соответствует более низким требованиям по представлению информации исходя из самой природы операций между взаимозависимыми лицами компаний.

Концепция программы упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании похожа на существующие односторонние соглашения с Налоговой службой Кореи, в которых налогоплательщики определяют трансфертные цены на определенный период времени без привлечения иностранных налоговых администраций.

В соответствии со сложностью процесса заключения предварительного соглашения о ценообразовании в Корее, который может занять примерно два года, малые и средние иностранные компании встречаются с определенными трудностями, связанными с постепенно увеличивающимся временем и стоимостью процесса заключения предварительного соглашения с момента подготовки заявки на заключение предварительного соглашения и до принятия решения по предварительному соглашению.

Соответственно, стандартная программа обычно применяется крупными многонациональными корпорациями, так как стандартная программа фактически не подходит для мелких и средних компаний для целей снижения налогового риска в отношении сделок с взаимозависимыми лицами.

Программа упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании делает доступными выгоды предварительных соглашений о ценообразовании для малых и средних иностранных компаний в Южной Корее. Данное достигается за счет упрощения требований по представлению информации и установления четкого срока рассмотрения заявления о заключении предварительного соглашения (один год).

В рамках программы упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании малые или средние иностранные компании предоставляют заявление, обзор бизнеса (сфера деятельности, организационная структура, инвестиционные взаимоотношения), финансовую отчетность за три года, копии налоговых деклараций, копии контрактов с международными операциями, метод, используемый для корректировки разницы между ценами реальных сделок и ценами по принципу вытянутой руки. Документы, детально представляющие методологию трансфертного ценообразования налогоплательщик может представить в упрощенном виде или не предоставлять. Плюс налогоплательщик представляет иную информацию для обоснования выбранного метода для упрощенного предварительного соглашения о ценообразовании.

2 Анализ российской практики по заключению соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками

В соответствии с НК РФ (ст. 105.20 НК РФ) возможно заключение следующих видов соглашений:

- а) соглашение между налогоплательщиком и ФНС. Такое соглашение называют односторонним;
- б) соглашение между налогоплательщиком, ФНС и уполномоченным органом исполнительной власти иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения (если одной из сторон контролируемой внешнеторговой сделки является налоговый резидент такого иностранного государства). Это двустороннее соглашение;
- в) многостороннее соглашение, заключаемое ФНС с несколькими российскими взаимозависимыми организациями (группой налогоплательщиков), совершающими между собой однородные контролируемые сделки. Общие интересы группы может представлять одна из организаций (при условии наделения ее соответствующими полномочиями, что подтверждается доверенностью).

При этом с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании в налоговый орган могут обратиться только налогоплательщик, отнесенный к категории крупнейших налогоплательщиков (п. 1 ст. 105.19 НК РФ).

Порядок рассмотрения обращений о заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения определен в письме ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@.

Заключение соглашения о ценообразовании позволяет налогоплательщикам и налоговым органам:

- а) согласовать позиции относительно порядка определения цен и (или) применения методов ценообразования для целей налогообложения к конкретным контролируемым сделкам (группам однородных сделок), в том числе еще до их совершения;
- б) минимизировать возможные разногласия по спорным вопросам, связанным с определением цен для целей налогообложения.

До обращения в налоговый орган с заявлением о заключении соглашения рекомендуется обсудить основные положения соглашения для оценки целесообразности обращения с заявлением о заключении соглашения.

Во время предварительного обсуждения налогоплательщик может в виде презентации или в иной удобной форме изложить:

- сущность и фактические обстоятельства контролируемой сделки, которая может являться предметом соглашения;

- описание хозяйственной деятельности сторон контролируемой сделки, а также отразить информацию о государствах, налоговыми резидентами которых они являются, о взаимозависимости сторон контролируемой сделки, о характере этой взаимозависимости;

- предполагаемую методологию определения цен для целей налогообложения, источники информации и иные сведения, которые налогоплательщик считает необходимым указать.

По результатам предварительного обсуждения ФНС России может сообщить налогоплательщику свою позицию по поводу целесообразности подачи им заявления о заключении соглашения, при этом налогоплательщик может подать заявление в любом случае.

Подача заявления

К заявлению должны быть приложены:

- 1) проект соглашения о ценообразовании;
- 2) документы о деятельности, связанной с контролируемыми сделками, а также о контролируемых сделках, в отношении которых налогоплательщику предлагается заключить соглашение о ценообразовании;
- 3) копии учредительных документов;
- 4) копия свидетельства о государственной регистрации;
- 5) копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения на территории РФ;
- 6) бухгалтерская (финансовая) отчетность за последний отчетный период;
- 7) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины за рассмотрение заявления;
- 8) иные документы, содержащие информацию, имеющую значение при заключении соглашения о ценообразовании.

Иные документы могут содержать следующую информацию:

- а) основные характеристики сферы (вида) деятельности налогоплательщика, необходимые для понимания особенностей процесса ценообразования:

- 1) - описание производимых товаров (работ, услуг), являющихся предметом контролируемой сделки, их классификация, определение характерных свойств предмета

сделки с целью оценки возможности потенциального сопоставления с однородными (идентичными) товарами (работами, услугами);

2) - существующий уровень конкуренции в отрасли и оценка влияния особенностей конкурентной среды на процессы ценообразования;

3) - возможные заменители производимых товаров (работ, услуг) или иные товары, влияющие на процессы ценообразования в данной отрасли промышленности;

4) - уровень государственного регулирования в отрасли и влияние такого регулирования на процессы ценообразования;

5) - выводы относительно вышеуказанных и иных существенных обстоятельств, и причин, оказывающих воздействие на ценообразование (факторы ценообразования);

б) основные характеристики группы компаний, в которую входит налогоплательщик:

1) - структура собственности группы компаний (схема с указанием долей владения и осуществляемых функций) или часть данной структуры, включающая лиц, оказывающих влияние на ценообразование сделок, являющихся предметом соглашения;

2) - основные конкурентные преимущества группы компаний (включая перечень материальных и нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на ценообразование);

3) - общая характеристика места группы компаний в отрасли промышленности (лидер, крупнейшая компания, одна из многих и т.п.);

4) - информация о ранее заключенных группой компаний соглашениях о ценообразовании;

5) - выводы относительно основных характеристик группы компаний в целом и отдельных участников контролируемой сделки;

в) функциональный анализ:

1) - анализ экономических обстоятельств деятельности сторон при осуществлении сделок, включая определение коммерческих и финансовых условий сделки;

2) - анализ функций, осуществляемых сторонами сделки;

3) - анализ активов, используемых каждой стороной для осуществления сделки;

4) - анализ рисков, принимаемых каждой из сторон;

5) - вывод относительно функционального профиля сторон сделок, являющихся предметом соглашения о ценообразовании;

г) выбор методики ценообразования для целей налогообложения и источников информации. Здесь приводится обоснование предлагаемой методики ценообразования, учитываются относительные преимущества и недостатки каждого метода с учетом

сущности контролируемой сделки, экономических обстоятельств деятельности сторон при осуществлении сделок, доступности надежной информации по сопоставимым сделкам и компаниям с учетом результатов функционального анализа.

Заявление о заключении соглашения и соответствующая представляются в Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России.

Рассмотрение заявления

ФНС России может дополнительно запросить:

- бухгалтерскую (финансовую) отчетность участников контролируемой сделки, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности, при отсутствии названных документов в налоговых органах РФ;

- кредитную, тарифную, маркетинговую политику или иные внутренние документы, регулирующие ценовую политику налогоплательщика;

- договор, на основании которого осуществляются контролируемые сделки, являющиеся предметом соглашения;

- товарные накладные, акты выполненных работ (оказанных услуг), иные документы, подтверждающие результаты реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг). Это могут быть отчеты, заключения, меморандумы;

- учетную политику для целей налогообложения на год, в котором подается заявление о заключении соглашения, перечень изменений в учетной политике (по сравнению с предыдущим годом) и их влияние на определение налоговой базы;

- регистры налогового учета доходов и расходов (в том числе внереализационных) с расшифровкой по статьям, контрагентам, операциям (контролируемым сделкам);

- штатное расписание, положения о структурных подразделениях;

- паспорт сделки - при осуществлении валютных операций между российской и иностранной организациями;

- выписки по банковским счетам, ведомость банковского контроля в подтверждение фактической оплаты стоимости товара (работы, услуги) в рамках сделки, являющейся предметом соглашения;

- грузовые таможенные декларации;

- транспортные, товаросопроводительные и иные документы, подтверждающие ввоз (вывоз) товаров.

Вынесение решения

По результатам рассмотрения документов ФНС России принимает одно из решений:

- 1) решение о заключении соглашения о ценообразовании. Копию соглашения в течение трех рабочих дней со дня его подписания ФНС направляет в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в качестве крупнейшего налогоплательщика;
- 2) мотивированное решение об отказе от заключения такого соглашения.

Причины возможного отказа:

- а) - непредставление или представление не в полном объеме необходимых документов;
- б) - неуплата или неполная уплата государственной пошлины;
- в) - мотивированный вывод о том, что в результате применения предложенного налогоплательщиком в проекте соглашения порядка определения цен или методов ценообразования не будет обеспечиваться исполнение положений п. 1 ст. 105.3 НК РФ.

Если при рассмотрении заявления будет выявлена информация, указывающая на наличие рисков уклонения от уплаты налогов, заключение соглашения может быть признано необоснованным;

- 3) решение о необходимости доработки проекта соглашения.

В марте 2017 г. Минфином России был опубликован проект приказа «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства» [3](далее – Порядок).

Ранее крупнейшие налогоплательщики имели возможность обратиться в налоговые органы за предварительными соглашениями, одной из сторон которых выступает ФНС России. В случае, если стороной в соглашении выступает иностранный компетентный орган, заключение такого соглашения было предусмотрено в НК РФ с 2012 г., но на практике заключить такое соглашение было невозможно, так как порядок его заключения не был утвержден.

Цель данного Порядка – обеспечить реализацию права налогоплательщика на заключение соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы

одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

Согласно проекту приказа Минфин России возлагал на ФНС России полномочия компетентного органа при проведении взаимосогласительной процедуры по СИДН в целях заключения соглашений, а также при осуществлении обмена информацией с уполномоченным органом исполнительной власти иностранного государства (далее – компетентный орган иностранного государства, КОИГ) в указанных целях.

Порядок предусматривал несколько стадии заключения соглашения в рамках внешнеторговой сделки.

1. Предварительное обсуждение с ФНС России, результаты которого не носят для налогоплательщика и ФНС России обязательного характера

2. Подача заявления о заключении соглашения. При этом предполагается подача заявления о заключении соглашения в обеих юрисдикциях. В ФНС России необходимо предоставить все документы (информация), переданные КОИГ.

3. Рассмотрение ФНС России заявления налогоплательщика

4. Проведение переговоров ФНС России с КОИГ в результате которых может быть заключено соглашение ФНС России с КОИГ. Если соглашение с КОИГ не будет заключено, ФНС России и налогоплательщика могут заключить соглашение без участия КОИГ.

5. Имплементация (реализация) взаимного соглашения компетентных органов на территории России

При достижении соглашения между ФНС России и КОИГ, ФНС России может принять решение о заключении соглашения. В случае если налогоплательщик согласен с данным решением между налогоплательщиком и ФНС России заключается соглашение по внешнеторговой сделке.

По мнению компании РwС [18] для того, чтобы Порядок оказался эффективным на практике, потребуется решить ряд таких актуальных вопросов как возможность рассмотрения заявлений налогоплательщиков о заключении соглашений в сроки, указанные в НК РФ¹, возможность достижения взаимного соглашения с КОИГ в случае, если правила трансфертного ценообразования в другой стране отличаются от положений НК РФ, а также другие практические вопросы.

По данным на конец октября 2017 г. приказ Минфина России «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в

¹ Сейчас, в соответствии с НК РФ, максимальный срок для рассмотрения заявления о заключении соглашения составляет девять месяцев, в то время как в практике других стран он достигает нескольких лет, особенно в случае соглашений с несколькими КОИГ.

отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства» не принят. Получено 7 июня положительное заключение об оценке регулирующего воздействия на данный проект приказа Минфина России. При этом Минэкономразвития России отметить, что подпунктами 4 и 5 пункта 14 проекта Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства, утверждаемого проектом акта (далее – проект Порядка), устанавливается, что при обращении в ФНС России с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании налогоплательщиком представляются в том числе копия свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика и копия свидетельства о постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе по месту его нахождения на территории Российской Федерации. Вместе с тем в соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение), именно на ФНС России возложены функции как по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств (пункт 5.3.1 Положения), так и по ведению в установленном порядке учета организаций и физических лиц в целях проведения налогового контроля (пункт 5.5.1 Положения). Соответственно, требования, устанавливаемые подпунктами 4 и 5 пункта 14 проекта Порядка, являются излишними.

3 марта 2017 г. Минфин России представил Проект Федерального закона "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в части совершенствования порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения)" [41]. В соответствии с пояснительной запиской к Проекту ФЗ проектом федерального закона предусматривается внесение в Налоговый кодекс Российской Федерации следующих изменений.

1. Увеличение максимального срока рассмотрения ФНС России заявления о заключении соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием

уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства с 9 до 27 месяцев.

Предлагаемый проектом федерального закона срок (в отличие от предусмотренного в настоящее время НК РФ) в полной мере учитывает такую отличительную черту процесса заключения соглашений о ценообразовании в отношении внешнеторговых сделок, как необходимость проведения с уполномоченными органами исполнительной власти соответствующих иностранных государств переговоров, которые ввиду имеющихся различий в подходах в отношении вопросов ценообразования нередко принимают затяжной характер. С учетом этого средний срок рассмотрения документов, представленных для целей заключения соглашения о ценообразовании, в большинстве зарубежных стран с развитой экономикой (среди которых в том числе Великобритания, Япония, Франция, ФРГ, Нидерланды, Австралия) колеблется от 24 до 30 месяцев.

Одновременно с увеличением срока рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки законопроектом предусмотрено изменение порядка исчисления указанного срока, исключающего возможность его переноса на поздний период каждый раз в случае представления налогоплательщиком дополнительных документов, в том числе по запросу ФНС России.

2. Установление требований к сроку представления налогоплательщиком доработанного проекта соглашения о ценообразовании (не позднее 30 дней с даты получения им решения ФНС России о необходимости доработки проекта соглашения о ценообразовании) в целях недопущения затягивания процесса заключения соглашения о ценообразовании.

3. Предоставление ФНС России возможности применять при рассмотрении заявления о заключении соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки методы, предусмотренные законодательством иностранного государства, налоговым резидентом которого является участник такой сделки (при условии сопоставимости результатов, полученных от применения в этой сделке указанных методов и методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 1057 НК РФ). Это создаст дополнительные возможности для достижения взаимного соглашения по результатам переговоров с уполномоченными органами исполнительной власти иностранных государств, которое является основой для заключения соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки.

Кроме того, проект федерального закона предусматривает внесение изменений, направленных как на снижение административной нагрузки на бизнес при осуществлении контроля за ценами, так и на совершенствование налогового администрирования, в том числе:

- введение критерия существенности в целях представления документации: если сумма доходов по сделке (группе сделок) составляет менее 5 процентов от суммы доходов по совершенным за соответствующий календарный год сделкам между сторонами этой сделки (группы сделок), но не превышает 60 млн. руб. для внутрироссийских сделок и 10 млн. руб. для иных сделок, налогоплательщик вправе не представлять документацию.
- выравнивание установленных НК РФ условий признания внутрироссийских сделок контролируемыми (размера суммового критерия) в случае, если хотя бы одна из сторон при определенных Кодексом условиях применяет пониженную ставку налога на прибыль организаций (уточнение перечня сделок с лицами, у которых существует возможность минимизировать свои налоговые обязательства).

Окончание публичных обсуждений проекта было предусмотрено 5 июля 2017 г. В ходе публичного обсуждения проекта акта и сводного отчета замечания и предложения поступили от ФНС России, Российского союза промышленников и предпринимателей, ПАО «Газпром», ПАО «Газпром Нефть», Аудиторской компании РwС, Аудиторской компании Ernst & Young и от граждан А. Гопиенко, В.В. Арбенина. Данные замечания и предложения были включены Минфином России в сводку замечаний и предложений по итогам публичного обсуждения проекта. Основные принятые замечания и предложения касаются уточнения порядка проведения соответствующей налоговой проверки, уточнения срока представления налогоплательщиком в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов сведений о подаче контрагентом налогоплательщика заявления в уполномоченный орган исполнительной власти иностранного государства, налоговым резидентом которого он является, для целей заключения такого соглашения о ценообразовании, приостановления срока рассмотрения заявления и документов в целях заключения соглашения о ценообразовании на период представления уполномоченным органом исполнительной власти иностранного государства документов и (или) информации в соответствии с запросом, направленным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в рамках проведения взаимосогласительной процедуры, предусмотренной соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения.

На конец октября 2017 г. проект ФЗ не принят, 6 октября получено положительное заключение об оценке регулирующего воздействия на проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в части совершенствования порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения)». Вместе с тем у Минэкономразвития России есть замечание:

Подпунктом «и» пункта 9 статьи 1 проекта акта предлагается внести в пункт 12 статьи 105.22 Налогового кодекса Российской Федерации изменения предусматривающие, что в случае, если инициатором изменения соглашения о ценообразовании является федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (далее – уполномоченный орган), налогоплательщик должен представить проект измененного соглашения о ценообразовании и необходимые документы в установленные сроки с даты получения мотивированного предложения от уполномоченного органа об изменении соглашения о ценообразовании.

Следует отметить, что проект акта не содержит положений, предусматривающих исчерпывающий перечень оснований для принятия и направления налогоплательщику уполномоченным органом мотивированного предложения об изменении соглашения о ценообразовании. По мнению Минэкономразвития России, отсутствие в проекте акта указанных положений может привести не только к увеличению административной нагрузки на налогоплательщиков, но и к принятию должностными лицами уполномоченного органа необоснованных решений об изменении соглашения о ценообразовании, и, следовательно, к возникновению конфликтных ситуаций между уполномоченным органом и налогоплательщиком, и, в конечном счете, к судебным спорам. В этой связи подпункт «и» пункта 9 статьи 1 проект акта нуждается в доработке.

Исходя из информации, размещенной на сайте Минфина России, планируемый срок вступления в силу данного федерального закона январь 2018 г.

К началу августа 2012 года, с момента введения этого института в январе того же года, на рассмотрении в ФНС находилось более полусотни проектов соглашений, с которыми велась активная работа[14]. Минфин и ФНС предупредили, что на скорое и массовое заключение соглашений крупным налогоплательщикам, тем не менее, рассчитывать не стоит – даже в развитых странах, давно использующих эту форму контроля за внутрикорпоративными ценами, таких соглашений заключается не более 20-30 в год [6].

В 2012 г. ОАО «НК «Роснефть» стала первой в РФ компанией, заключившей с налоговыми органами соглашение, касающееся ценообразования в сделках с иностранными юридическими лицами, и раскрывшей свои подходы к ценообразованию для целей полного налогообложения.

4 июля 2013 года подписано второе Соглашение между ФНС России и ОАО «НК Роснефть» о ценообразовании для целей налогообложения в сделках по реализации нефти на внутреннем рынке России. Соглашение действует в отношении продаж нефти, добытой

рядом предприятий, которые перешли под контроль ОАО «НК «Роснефть» в 2013 году в результате приобретения ТНК-BP[8].

В сентябре 2013 года было подписано соглашение о ценообразовании по группе однородных сделок компании ОАО «Газпромнефть».

13 декабря 2013 года между ФНС России, ОАО "НК "Роснефть" и ее пятью дочерними обществами подписано соглашение о ценообразовании для целей налогообложения.

В мае 2014 года заключены очередные три соглашения с ОАО «Газпромнефть» в отношении определения порядка цены в контролируемых сделках по реализации нефтепродуктов на экспорт [4]. В документах закреплён порядок контроля за формированием рыночной цены бензина, дизеля и мазута в случае продажи «Газпром нефтью» топлива в адрес своего трейдингового дочернего общества - Gazprom Neft Trading [2].

В марте 2015 г ПАО «Газпром нефть» и Федеральная налоговая служба (ФНС) России заключили пакет соглашений о ценообразовании по приобретению нефти у зависимых обществ. Вместе с «Газпром нефтью» соглашения подписали уже 12 дочерних предприятий. Результатом подписания соглашений стало закрепление порядка формирования цены нефти для целей налогообложения.[5]

В августе 2015 заключено соглашение ценообразовании с крупнейшими налогоплательщиками ПАО «Аэрофлот» и АО «ДОНАВИА».[7]

На сегодняшний день подведены некоторые промежуточные итоги, связанные с программой заключения договоров о ценообразовании. В соответствии с Приложением 4 к Докладу о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2014-2016 годы от 26.04.2013 в течение 2012 года было получено более 35 заявлений о заключении соглашений от организаций – крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли, металлургии и транспорта. [17] В соответствии с данными Доклада Федеральной налоговой службы о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 (май 2014) в течение 2012-2013 было получено 45 проектов соглашений о ценообразовании, по результатам рассмотрения, которых заключены 10 соглашений о ценообразовании с 35 крупнейшими налогоплательщиками, а также вынесено 11 решений об отказе от заключения соглашения. [19] За 2015 год заключено 10 соглашений о ценообразовании с 17 крупнейшими российскими

налогоплательщиками. Вынесено 4 решения об отказе в заключении соглашения о ценообразовании. [15]

По состоянию на май 2014 г в интервью журналу "Налоговед" Вольвач Д.В., начальник Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России, сообщил о десяти заключенных и действующих соглашениях о ценообразовании и о тринадцати случаях отказов налоговой службы. Основания для отказа возникали в тех случаях, когда предлагаемый налогоплательщиком порядок определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках не обеспечивал соблюдения так называемого принципа вытянутой руки (ст. 105.3 НК РФ) или налогоплательщик не готов представлять информацию о контролируемых сделках в объеме и деталях, позволяющих ФНС России принять обоснованное решение о соответствии цены в сделке рыночному уровню. [12] С оспариванием решений об отказе в заключении такого соглашения налогоплательщики в суд не обращались.

Оценивая результаты программы по заключению соглашений о ценообразовании в 2014 году, Вольвач Д.В отметил, что качество этой работы находится на очень высоком уровне. Так, средний срок, в течение которого заключается соглашение о ценообразовании в России, составляет порядка 11 месяцев (от формальной подачи заявления о заключении соглашения до его подписания). В то же время в Канаде этот срок составляет 47,3 месяца, в Китае — 42,5, в США — 38,9, в Великобритании — 16,9. [13]

В соответствии с обозначенными целями на 2017 год ФНС ставит перед собой задачу расширять механизм взаимодействия с крупнейшими налогоплательщиками, в том числе и через заключение соглашений о ценообразовании. Еще в 2013 году письмом ФНС России от 20.02.2013 № ОА-4-13/2868@ в Минфин России направлены предложения по определению порядка заключения соглашений о ценообразовании с участием уполномоченного органа иностранного государства.[19]. Минфин России опубликовал проект приказа «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства» (далее – Порядок). Разработка данного Порядка предусмотрена п. 2 ст. 105.20 НК РФ. Принятие рассматриваемого документа должно обеспечить возможность практического заключения соглашений о ценообразовании с участием уполномоченных органов иностранных государств. Речь о данном порядке идет выше.

3 Предложения по совершенствованию российской практики по заключению соглашений о ценообразовании с налогоплательщиками

В правовой позиции ОЭСР отмечается, что каждая налоговая администрация, участвующая в АРА (предварительных соглашениях о ценообразовании), естественно, желает контролировать соблюдение АРА налогоплательщиками в своей юрисдикции, и это обычно делается двумя способами. Во-первых, может потребоваться, чтобы налогоплательщик, который вошел в АРА, подал годовые отчеты, демонстрирующие степень его соответствия условиям АРА и что критические предположения остаются актуальными. Во-вторых, налоговая администрация может продолжить изучение налогоплательщика в рамках регулярного цикла аудита, но без переоценки методологии. Вместо этого налоговая администрация может ограничить рассмотрение трансфертного ценообразования проверкой исходных данных, относящихся к предложению АРА, и определить, выполнил ли налогоплательщик условия АРА. Что касается трансфертного ценообразования, налоговая администрация может также проверить надежность и точность представлений в АРА и годовых отчетах, а также точность и согласованность того, как применяется конкретная методология. Все другие вопросы, не связанные с АРА, подпадают под юрисдикцию регулярного аудита. Выше мы на опыте ведущих в экономическом смысле стран рассмотрели эти вопросы.

Наряду с этим в позиции ОЭСР говорится о том, что там, где это возможно, АРА следует заключать на двусторонней или многосторонней основе между компетентными органами через процедуру взаимного согласования соответствующего договора. Двусторонний АРА несет меньший риск того, что налогоплательщики чувствуют себя вынужденными войти в АРА или принять соглашение об отсутствии стороны, чтобы избежать дорогостоящих и длительных запросов и возможных санкций. Двусторонний АРА также значительно снижает вероятность получения какой-либо прибыли либо полностью уклонения от налогов, либо двукратного налогообложения. Более того, заключение АРА по процедуре взаимного соглашения может быть единственной формой, которая может быть принята налоговой администрацией, которая не имеет внутреннего законодательства для заключения обязательных соглашений непосредственно с налогоплательщиком.

В Руководстве (пункт 4.129) договоренности исключительно между налогоплательщиком или налогоплательщиками и налоговой администрацией называются «односторонними АРА». Руководящие принципы поощряют двусторонние АРА и

рекомендуют в пункте 4.162, что «везде, где это возможно, АРА следует заключать на двусторонней или многосторонней основе между компетентными органами через процедуру взаимного соглашения соответствующего договора». Двусторонний АРА основан на едином взаимном соглашении между компетентными органами двух налоговых администраций в соответствии с соответствующим договором. Многосторонний АРА - это термин, используемый для описания ситуации, когда существует более одного двустороннего взаимного соглашения.

Вместе с тем ОЭСР подчеркивает и сложности в имплементации многосторонних соглашений. Во-первых, маловероятно, что для единой методологии ценообразования для передачи будет применяться множество разнообразных фактов и обстоятельств, транзакций и стран, которые, вероятно, будут являться предметом многосторонней АРА, если методология не может быть надлежащим образом адаптирована для отражения конкретных фактов и обстоятельств, обнаруженных в каждой стране. Поэтому все участвующие юрисдикции должны принять меры для обеспечения того, чтобы методология, даже после такой адаптации, представляла собой правильное применение принципа вытянутой руки в условиях, установленных в их стране.

Во-вторых, возникают также проблемы, поскольку в рамках многостороннего соглашения несколько компетентных органов эффективно участвуют в процессе заключения соглашения, которое было разработано для двустороннего процесса. Одна из проблем заключается в том, в какой степени может потребоваться обмен информацией между всеми затронутыми юрисдикциями. Это может быть проблематичным в тех случаях, когда отсутствуют транзакционные потоки или общие транзакции между двумя или более затрагиваемыми договорными партнерами, поэтому возникают сомнения относительно того, относится ли эта информация к конкретному двустороннему соглашению. Однако в тех случаях, когда подобные транзакции проводятся различными подразделениями международной корпорации или в которых рассматриваемая область, относится к торговле на комплексной основе, может возникнуть необходимость иметь информацию о потоках между другими сторонами, чтобы иметь возможность понимать и оценить потоки, которые являются предметом конкретной двусторонней АРА. Другая проблема заключается в том, что может быть трудно оценить, действительно ли такая информация действительно имеет значение до ее получения.

В России же пока соглашения о ценообразовании остаются прерогативой крупнейших налогоплательщиков, что не соответствует международному опыту.

Соглашения о ценообразовании или как они называются за рубежом предварительные соглашения о ценообразовании являются уже не новым инструментом в

мире, так первые предварительные соглашения были заключены в США в 1991 г. Однако для России данный инструмент еще довольно новый, законодательно возможность заключения подобных соглашений появилась только в 2012 г. При этом все на сегодняшний день заключенные соглашения о ценообразовании касаются крупнейших налогоплательщиков.

Отметим, что также в 2012 г. в НК РФ была обозначена возможность заключения соглашений о ценообразовании и в отношении международных операций, однако до сих пор ни одно подобное соглашение о ценообразовании не заключено в первую очередь в связи с отсутствием порядка заключения подобных соглашений. При этом отметим, что за рубежом в отличие от России заключение соглашений о ценообразовании не является прерогативой лишь крупнейших налогоплательщиков. Вот, что по данному поводу говорит Дмитрий Кулаков, партнер департамента консультирования по налогообложению и праву компании «Делойт»: [23] «В Европе к заключению предварительных соглашений о ценообразовании с налоговыми органами прибегают довольно часто. В иностранных офисах «Делойта» существуют целые департаменты, которые целенаправленно работают с налоговыми органами по вопросам заключения соглашений о ценообразовании. Компаниям «нравится» находится в некой комфортной зоне и быть уверенными в том, что в будущем налоговый орган не будет предъявлять к ним претензии. Им хочется работать в определенных условиях, а не ждать и готовиться к эмоциональным атакам со стороны налоговых органов.»

Популярность предварительных соглашений о ценообразовании за границей может быть объяснена рядом преимуществ, которые получают налогоплательщики. В соответствии с Руководством по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов ОЭСР соглашение может быть эффективным инструментом понижения неуверенности налогоплательщиков в отношении своих обязательств в условиях учета прогнозов, основанных на допущениях относительно будущих событий. Заключение соглашений о ценообразовании обычно освобождает налогоплательщиков от судебных тяжб по соответствующим вопросам трансфертного ценообразования. Возрастающая популярность заключения соглашений также напрямую связана с возможностью уточнения сложных методологических задач, появляющихся между налоговыми органами и налогоплательщиками, в условиях диалога. Кроме того, при заключении многосторонних соглашений устраняется риск двойного налогообложения, что также делает соглашения привлекательными для налогоплательщиков. При этом в Руководстве по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов ОЭСР дается рекомендация по возможности заключать многосторонние

предварительные соглашения о ценообразовании, т.е. соглашения с привлечением двух или более налоговых органов стран.

На основе изученного международного опыта можно сказать, что помимо рекомендаций по применению многосторонних предварительных соглашений о ценообразовании, которые становятся все более популярными, важно то, что возможность заключения предварительных соглашений о ценообразовании предоставляется всем налогоплательщикам.

В ряде стран малые и средние компании имеют возможность применять упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании, которые характеризуются обычно более низкими требованиями в части предоставляемой к рассмотрению налоговых органов информации, более низкой стоимостью соглашения (в случаях, когда плата взимается), ускоренным заключением соглашений. В США в рамках выполнения задачи по расширению возможностей по заключению предварительных соглашений о ценообразовании для различных категорий налогоплательщиков Служба внутренних доходов США в 1998 г. выпустила разъяснения, согласно которым была введена специальная упрощённая процедура заключения соглашений для малого бизнеса (налогоплательщики, с совокупной ежегодной выручкой менее \$200 млн.) [24]. Для заключения упрощенных соглашений существуют ограничения по странам. Например, в Австралии, если подпадающие под соглашение сделки касаются нематериальных активов, то их размер значительно ниже - всего 10 млн. австр. дол., чем в сделках с материальными товарами - 150 млн. австр. дол. В Канаде предварительные соглашения о ценообразовании распространяются на покупки/продажи материальных товаров или предоставление/получение обычных услуг, не могут иметь отношения к переводу нестандартных нематериальных активов, материальным товарам, связанным с нестандартными нематериальными активами, сложным финансовым сделкам. В США также в случае нематериальных активов их размер должен быть ниже, чем при стандартных транзакциях. Мелкими транзакциями в США признаются транзакции в отношении нематериальных активов – 10 млн. долл., в иных случаях – 50 млн. долл.

В ряде стран помимо пониженных требований по представлению документации для заключения предварительных соглашений о ценообразовании налогоплательщики могут рассчитывать на помощь налоговых органов при подготовке документации. Так во Франции налоговые органы оказывают помощь в рамках функционального анализа и выбора методов ценообразования, по запросу компании налоговые органы оказывают помощь в проведении базового анализа внутренних сопоставимостей. Также в США налоговые органы помогают налогоплательщикам при выборе и оценке сопоставлений. А в

Канаде одним из преимуществ упрощенного предварительного соглашения о ценообразовании является отсутствие выходов налогового инспектора на территорию компании.

Отметим также и тот факт, что далеко не во всех странах взимается плата, а в случае ее наличия фактически более низкая стоимость заключения предварительного соглашения о ценообразовании зачастую увязывают с более низкими требованиями по документации. Например, в Корее программа упрощенных предварительных соглашений о ценообразовании распространяется на малые и средние иностранные компании только в обрабатывающей промышленности, оптовой и розничной торговле, сфере услуг, в том числе и потому, что обычно компании вовлечены в простые формы операций между взаимозависимыми лицами, что не требует глубокого анализа на соответствие принципу вытянутой руки. Это в частности соответствует более низким требованиям по представлению информации, исходя из самой природы операций между взаимозависимыми лицами компаний, меньшей работе со стороны налоговых органов.

Пунктом 4.137 Руководства по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов ОЭСР предусмотрено, что в рамках контроля выполнения положений предварительных соглашений, налоговые органы могут обязать налогоплательщиков представлять ежегодные отчеты о выполнении положений предварительных соглашений или проводить проверку по обычным правилам, но применяя согласованную методику в соответствии с соглашением. Первая рекомендация не нашла своего отражения в законодательстве РФ, но требование о представлении отчетности существует в законодательстве ряда стран, при этом малые и средние компании в рамках упрощенных предварительных соглашений либо представляют данные отчеты в упрощенной форме, либо освобождаются от их представления, соответственно, например, в Канаде и Франции.

В США [24] налогоплательщик обязан ежегодно представлять отчет о соблюдении им условий предварительного соглашения о ценообразовании, который включает следующие разделы:

- 1) применение выбранного метода исчисления рыночной цены в течение финансового года;
- 2) наличие или отсутствие факторов, влияющих на критические допущения;
- 3) анализ поправок, которые целесообразно внести в действующее соглашение.

Помимо данного отчета налогоплательщики должны ежегодно оформлять документ под названием «Ежегодный краткий отчет по предварительному соглашению о ценообразовании», который формируется по стандартной форме и включает ключевые

финансовые и производственные показатели, имеющие отношение к соглашению. Также согласно Кодексу Внутренних Доходов США добропорядочность исполнения условий соглашения может быть предметом налогового аудита.

Таким образом на основе анализа зарубежного опыта предлагаем распространить возможность заключения соглашений о ценообразовании на всех налогоплательщиков, в случае малых и средних компаний при операциях с нематериальными активами их размер (подпадающий под применение упрощенных соглашений о ценообразовании) должен быть ниже чем при операциях с обычными товарами или услугами, или же они вообще могут быть исключены из упрощенных соглашений о ценообразовании. Кроме того, в случае малых и средних компаний установить пониженные требования по документации, например, ограничиться лишь функциональным анализом и/или предоставлением помощи налоговыми органами, например, в рамках проведения функционального анализа, анализа корректировки сопоставимостей. Целесообразно установить пониженную стоимость заключения соглашений о ценообразовании как минимум для малых и средних компаний, что становится возможным в связи с пониженными требованиями по документации, более низкими временными затратами налоговых органов.

Обращаем также внимание на опыт Франции, который может быть интересен, в случае, если в России будут введены упрощенные соглашения о ценообразовании. Во Франции под упрощенные предварительные соглашения о ценообразовании попадают малые и средние компании с определенными годовым оборотом и средней численностью персонала в случае, если 25% и более капитала или голосующих акций не принадлежат одной или нескольким компаниям, которые не отвечают условиям по годовому обороту и средней численности персонала.

Безусловно соглашения о ценообразовании являются позитивным шагом в развитии налогового законодательства России. В рамках соглашения устанавливается доверительный контакт между налогоплательщиками и ФНС России; теоретически происходит экономия ресурсов, связанных с проведением налоговых проверок и судебных споров, налоговые органы получают информацию, которая дает наиболее полное представление деятельности компаний, снижаются опасения налогоплательщиков в части правильности выполнения налоговых обязательств, устраняются будущие риски в данной области.

Кроме того, в рамках двухсторонних соглашений укрепляется взаимодействие российских налоговых органов со своими коллегами за рубежом, устраняется проблема двойного налогообложения.

Вместе с тем для налогоплательщиков существует целый ряд рисков заключения соглашения о ценообразовании:

- риск неэффективности заключения соглашения о ценообразовании (в том числе и риск того, что соглашение не будет заключено),
- риск невыгодности соглашения в перспективе, если изначальные условия с течением времени изменятся, а условия соглашения останутся прежними,
- риск раскрытия дополнительной информации, которой налоговые органы смогут воспользоваться не только в целях соглашения о ценообразовании.

На сегодняшний день заключение соглашений о ценообразовании возможно только крупнейшими налогоплательщиками. Идея о распространении возможности заключать соглашения о ценообразовании не только на крупнейших налогоплательщиков исходя из иных предположений нежели зарубежный опыт уже появляется как в научной среде [25], так в среде специалистов практиков. [25] Так, Барулин Сергей Владимирович, профессор кафедры налогов и налогообложения Саратовского социально-экономического института Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова считает соглашения о ценообразовании своеобразной «лазейкой» для ослабления контроля цен крупнейших налогоплательщиков, попыткой создать для них дополнительные конкурентные преимущества по сравнению с, например, крупным и средним бизнесом, который не имеет возможности заключать соглашения о ценообразовании. Одним из выходов из данной ситуации он считает распространение права на заключение соглашений о ценообразовании для целей налогообложения на крупный и как минимум часть среднего бизнеса, определив минимальные значения выручки и основных средств, в соответствии с которыми налогоплательщик получает право заключать соглашения о ценообразовании.

Процесс заключения соглашений о ценообразовании как справедливо отмечает Ю.П. Олофинская [26] неизбежно сопровождается рядом рисков, о которых речь шла выше, управление которыми требует качественного и детального согласования всех возможных ситуаций, например установления допустимых критериев отклонения цен при заключении соглашения. Наиболее значимая группа рисков связана с возможным изменением итоговых цен реализации вследствие существенного различия внешних и внутренних факторов, влияющих на себестоимость продукции на момент заключения соглашения и в процессе его действия. Для крупнейших российских налогоплательщиков, как правило, связанных с добычей и реализацией природных ресурсов, на динамику цен может влиять изменение геополитической обстановки, открытие альтернативных источников, ухудшение условий добычи сырья и т.д. В результате и сами налогоплательщики и налоговые органы могут

оказаться заинтересованы во внесении изменений в соглашение. В целях упорядочения подходов к заключению соглашения о ценообразовании в п. 4 ст. 105.19 НК РФ целесообразно разработать и внести типовой перечень допущений относительно будущих событий, влияющих на ценообразование, и согласовать методики изменения цен.

Кроме того, отметим мнение Задорожной А.И. [27] о том, что Минфин России узко толкует положение пункта 2 статьи 105.20 НК РФ, которая указывает на право налогоплательщиков заключать двусторонние соглашения. Минфин России определяет, что участие соответствующего органа иностранного государства при внешнеэкономической сделке обязательно. Несмотря на плюсы данного толкования в части исключения двойного налогообложения или двойного неналогообложения, данное толкование очевидно усложняет процесс заключения соглашения о ценообразовании. На сегодняшний день, как определено выше, порядок заключения подобных соглашений отсутствует, что исключает вовсе возможность заключения подобных соглашений о ценообразовании, т.е. соглашений по внешнеэкономическим сделкам, что нарушает интересы налогоплательщиков.

В соответствии с письмом ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» заключение соглашения о ценообразовании позволяет налогоплательщику снизить затраты на проведение мероприятий по исполнению требований законодательства о трансфертном ценообразовании, административную нагрузку в рамках осуществления контроля за соблюдением законодательства в этой области. Однако вопрос о снижении как административной нагрузки, так и затрат неоднозначен.

По мнению Е.А. Лысенко [28], ведущего юриста «Пепеляев Групп» несмотря на то что перечень документов, прилагаемых к соглашению о ценообразовании, содержит всего восемь пунктов (п. 1 ст. 105.22 НК РФ), он является открытым и предоставляет ФНС России практически неограниченные возможности для собственного усмотрения в решении вопроса о том, в полном объеме представлены налогоплательщиком документы, необходимые для принятия положительного решения (подп. 1 п. 8 ст. 105.22 НК РФ), или нет. В перечне определено, что налогоплательщик должен представлять и иные документы, содержащие информацию, которая имеет значение в рамках заключения соглашения о ценообразовании.

Приложение 4 к письму ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» от 12.01.2012 содержит рекомендации по составу информации. При этом Е.А. Лысенко [28] отмечает, что объем этой информации значительно шире перечня сведений, отражаемых в составе документации по контролируемой сделке (п. 1 ст. 105.15 НК РФ), при том что названные

рекомендации не ограничивают налоговую службу также и в оценке необходимости и достаточности такой информации для заключения соглашения о ценообразовании. Согласно подпункту 4 пункта 4 статьи 105.15 НК РФ, положения этой статьи о представлении документации по конкретной сделке (п. 1, 2) не применяются при осуществлении сделок, в отношении которых заключено соглашение о ценообразовании. Однако ничто не препятствует ФНС России истребовать такую документацию в рамках проверки исполнения соглашения о ценообразовании, которая проводится в общем порядке, установленном главой 14.5 НК РФ (п. 6 ст. 105.17 НК РФ).

Также ставит под сомнение тезис о снижении административной нагрузки Д.А. Смирнов, профессор кафедры «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», доктор экономических наук, обращая внимание на то, что в рамках процедуры заключения соглашения о ценообразовании предусмотрено представление пакета документов, сходного по составу с документацией о контролируемой сделке, которую налогоплательщик представляет в случае проведения проверки применяемых для целей налогообложения цен. [29]

Согласна с мнением Е.А. Лысенко о открытом списке документов Грундел Л.П. [16], кандидат экономических наук, заместитель заведующего кафедрой «Налоговое консультирование» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Она указывает на то, что ФНС России детально описывает процедуру заключения Соглашений, предусмотрена возможность предварительного обсуждения его основных положений, даются рекомендации относительно дополнительной информации, необходимой для заключения Соглашения, но закрытого перечня этой дополнительной информации нет. Соответственно она приходит к выводу о целесообразности разработки закрытого перечня иных документов, которые организация может представить вместе с заявлением. Поддерживают эту мысль много и иных исследователей [30, 31]. Говорит об открытом списке и Д.А. Смирнов, он указывает, что подобная ситуация по факту дает налоговому органу право оставить на собственное усмотрение решение вопроса о том, в полном или нет объеме представлены налогоплательщиком соответствующие документы.

Одним из оснований для принятия решения налоговым органом об отказе от заключения является непредставление или представление частично соответствующих документов. Как отсутствие закрытого перечня документов, так и отсутствие четких требований к документам, содержит значительный риск немотивированных отказов от заключения соглашений о ценообразовании по мнению Е.А. Лысенко. Задорожная А.И. в своем диссертационном исследовании [27] пишет, установление открытого перечня документов дает налоговым органам свободу истребовать у налогоплательщика

неограниченно широкий перечень документов, что может приводить к злоупотреблениям налоговых органов. Подобные злоупотребления могут выразиться в отказе заключения соглашений, в случаях если требуемая информация, которая может быть и излишне детальной, не будет представлена налогоплательщиками. Фактически это значит, что налоговые органы могут выбирать, заключать им соглашения или не заключать.

Таким образом, также считаем целесообразным установить закрытый перечень документов, прилагаемых к соглашению о ценообразовании (п. 1 ст. 105.22 НК РФ). А также установить закрытый перечень рекомендуемых к представлению в соответствии с письмом ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@.

Возможность наличия немотивированных отказов от заключения соглашений о ценообразовании по мнению Е.А. Лысенко [28], усугубляется еще и тем, что Налоговый кодекс не предусматривает требований к мотивировке такого отказа в случае, если ФНС России придет к выводу о том, что в результате применения предложенного порядка определения цен (методов ценообразования) не будет обеспечиваться исполнение положений пункта 1 статьи 105.3 НК РФ (подп. 3 п. 8 ст. 105.19 НК РФ). Развивает мысль об отказе заключения соглашения о ценообразовании Задорожная А.И. [27] Она пишет, что в соответствии со подпунктом 2 пункта 5 статьи 105.22 НК РФ соответствующее решение налогового органа должно быть мотивированным. В НК РФ установлен ряд оснований для отказа в заключении Соглашения:

- процессуальные (неуплата государственной пошлины, не полный пакет документов),
- материальные (не соответствие условий соглашения принципу «вытянутой руки»).

Таким образом несмотря на необходимость наличия мотивированного отказа мотивация сама по себе может быть некорректной и неполной, например, «условия данного соглашения не соответствуют принципу «вытянутой руки»». При этом, по мнению Задорожной А.И. необходимо рассмотреть и обратную возможную проблему. Возможно договоренность по поводу о любой методике оценки по сделке, которая не предусмотрена НК РФ, учетом того, что данная методика соответствует принципу «вытянутой руки». Встает вопрос об ограничении полномочий налоговых органов исключительно принципом «вытянутой руки» при отсутствии обязательств соблюдения правил применения методов трансфертного ценообразования и применения соответствующих источников информации, которые установлены главами 14.2 и 14.3 НК РФ.

Данная формулировка соответствующей нормы создает условия для отказа, который может быть обоснован отсылкой к тому, что предложения налогоплательщика не соответствуют принципу вытянутой руки.

К обстоятельствам, которые могут затруднить заключение соглашений о ценообразовании также можно отнести:

- открытый перечень оснований для отказа от заключения соглашения (на это указывают слова «в частности» в п. 8 ст. 105.22 НК РФ);
- фактически неограниченный перечень оснований для продления срока рассмотрения заявления о заключении соглашения, принятия решения о его заключении (п. 4 ст. 105.22 НК РФ);
- возможность неоднократно направлять заявление (соглашение о ценообразовании) на доработку (подп. 3 п. 5 ст. 105.22 НК РФ).

В соответствии с п.4 ст. 105.22 основания и порядок продления срока рассмотрения представленных налогоплательщиком документов устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В п.3 Приложении 1 к Приказу Федеральной налоговой службы от 26 марта 2012 г. N ММВ-7-13/182@ "Об утверждении форм документов, используемых ФНС России при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения и прилагаемых к нему документов" определены основания продления срока рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании. Перечень содержит шесть пунктов и является открытым. Таким образом, перечень оснований для продления срока рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании является неограниченным и соответственно принятие решения о заключении соглашения о ценообразовании является фактически доброй волей ФНС России. Необходимо сделать перечень оснований для продления срока рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании закрытым для исключения злоупотреблений со стороны ФНС России.

При наличии вышеуказанных обстоятельств перспектива судебного обжалования бездействия (действия) ФНС России, решения об отказе в заключении соглашения о ценообразовании является весьма сомнительной, несмотря на тот факт, что данная возможность предусмотрена п. 9 ст. 105.22 НК РФ. Об этом же говорит и Д.А. Смирнов: в случае вынесения налоговым органом решения об отказе в заключении соглашения при

отсутствии четкой регламентации оснований в целях продления срока принятия решения о заключении соглашения или отказа в его заключении шансы налогоплательщика на судебное обжалование действий налогового органа сводятся к минимуму. К тому же выводу приходит и Грюндел Л.П. [32]

В соответствии с п. 8 ст. 105.22 НК РФ уплата государственной пошлины является обязательным условием заключения соглашения о ценообразовании, ее неуплата или уплата в не полном размере влечет за собой отказ от заключения соглашения о ценообразовании, пошлина на сегодняшний день установлена в размере 2 млн. руб., ранее она составляла 1,5 млн руб. Максимальный срок, на который может быть заключено соглашение о ценообразовании, составляет три года. По мнению Грюндел Л.П. [16] данная сумма является необоснованно высокой и требует уменьшения, поскольку заключение соглашения не дает гарантий об отсутствии проведения налоговых проверок в отношении трансфертных цен.

Соглашение может быть продлено на срок до двух лет (п. 2 ст. 105.21 НК РФ), но при этом пошлину нужно платить снова. Государственная пошлина установлена за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании, а не за решение о его заключении (подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ), соответственно в случае принятия отрицательного решения госпошлина не возвращается. Именно на этот факт как на недоработку и недостаток законодательства обращает внимание Грюндель Л.П. [32]

Возврат госпошлины также не предусмотрен и при отзыве заявления о заключении соглашения налогоплательщиком в соответствии с п. 11 ст. 105.22 НК РФ. Вместе с тем, учитывая, что соглашение может быть заключено только в отношении отдельной сделки либо группы однородных сделок (п. 1 ст. 105.21 НК РФ), по мнению Е.А. Лысенко [28], очевидно, насколько существенно при наличии нескольких неоднородных сделок вырастут затраты налогоплательщика, о возможном сокращении которых говорится в Письме ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@.

Мнение Е.А. Лысенко поддерживают и Д.А. Смирнов, профессор кафедры «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», доктор экономических наук и Д.А. Бабенко, начальник отдела налогового учета ОАО «Московская объединенная энергетическая компания» [33], подчеркивая, что соглашение о ценообразовании заключается только в отношении сделки или группы сделок однородных (п. 1 ст. 105.21 НК РФ). При этом отсутствие понятия сделки как таковой в налоговом законодательстве делает спорным вопрос о том, что в данном случае понимать под сделкой. Если исходить из порядка заполнения уведомления о контролируемых сделках

в целях применения правил контроля трансфертных цен, то сделка - каждая поставка, оформленная одним первичным документом. Соответственно, применение аналогичного подхода показывает сколь существенны могут быть затраты налогоплательщика при наличии нескольких сделок, которые не признаются однородными.

Таким образом, считаем целесообразным понижение государственной пошлины за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании, в первую очередь в условиях представления нескольких заявлений от одного заявителя и по ряду заявителей.

В число заявителей, по которым может быть установлена пониженная государственная пошлина за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании, входят заявители экспортеры не сырьевых товаров, а также представители цифровой экономики, о развитии которой заявлено в Послании Президента РФ 2016. Кроме того, пониженная государственная пошлина за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании должна быть установлена в отношении малых и средних предприятий, о чем речь пойдет ниже.

В поддержку идеи установления пониженной государственной пошлины за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании говорит и тот факт, что в зарубежной практике за рассмотрение и заключение соглашения сборы не всегда взимаются, сборы бывают дифференцированными². Сборы за соглашение не взимаются, например, в Великобритании [34], Франции, Японии, Китае [35]. В США, например, размер пошлины может колебаться от 5 до 50 тыс. долл. в зависимости от категории налогоплательщика и количества сделок, предусмотренных в Соглашении. [36]

Зарубежный опыт может быть интересен и в части продления срока действия ранее заключенного предварительного соглашения о ценообразовании. В России при продлении срока государственная пошлина взимается повторно в полном объеме в то время как в ряде стран предусмотрена пониженная плата за продление. Так в Германии базовая стоимость заключения соглашения о ценообразовании 20 000 евро (стоимость увеличивается в случае многостороннего соглашения при добавлении стран), стоимость продления соглашения ниже 15 000 евро, стоимость внесения поправок в соглашение 10 000 евро. В Швеции по новому соглашению о ценообразовании установлена стоимость 150 000 шведс. крон (около 16 000 евро), при продлении соглашения о ценообразовании 100 000 шведс. крон (около 11 000 евро), при продлении соглашения о ценообразовании с внесением дополнений 125 000 шведс. крон (около 13 500 евро).

² Отметим, что срок действия предварительных соглашений о ценообразовании в большинстве стран мира совпадает с российским (5 лет), а плата за соглашения о ценообразовании значительно различается по странам мира

Считаем целесообразным установить пониженную государственную пошлину за рассмотрение продления соглашения о ценообразовании в случае, если внесение дополнений и изменений не планируется.

О том, что у соглашений о ценообразовании существует ряд недостатков говорят не только ученые, специалисты, но и практики, например Баранова А. Б. [37] ведущий специалист Управления контроллинга и учета ООО «РН-Шельф-Арктика» выделяет следующие основные недостатки

- условие для заключения (наличие статуса крупнейшего налогоплательщика),
- большой размер пошлины (2 млн. руб.),
- отсутствие четкой регламентации оснований для продления срока принятия решения ФНС России о заключении соглашения, оснований для отказа в его заключении.

Кроме того, Баранова А.Б. обращает внимание на то, что налогоплательщик при заключении соглашения о ценообразовании получает определенную защиту от возможных претензий налоговых органов. Но в тоже время налоговые органы имеют право запросить перечень документов, документацию, указанную в Разделе V.1, что ставит под сомнение защиту от возможных претензий налоговых органов.

Обратим также внимание на тот факт, что у односторонних соглашений, которые сейчас заключаются с ФНС, существует серьезный недостаток, который характерен только для односторонних соглашений. При заключении односторонних соглашений их условия могут не признаваться налоговыми органами иных стран, которые не участвовали в подписании соглашения, что может повлечь в свою очередь двойное налогообложение доходов налогоплательщика. Очевидно, что заключение многосторонних соглашений более сложный, длительный процесс, что нашло свое отражение в проекте приказа «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства»³ в повышении сроков рассмотрения заявлений на заключение соглашений о ценообразовании. В данном случае считаем целесообразным предусмотреть повышенную государственную пошлину за рассмотрение заявления о заключении соглашения о ценообразовании. Кроме того,

³ Напомним, что подобные соглашения были предусмотрены в НК РФ с 2012, но фактически нет возможности воспользоваться правом заключения подобных соглашений, так как отсутствует порядок их заключения

отметим, что заключение двух- и многосторонних соглашений будет способствовать не только снижению вероятности двойного налогообложения российских компаний, но также и усилению инвестиционной привлекательности российских компаний, страны.

В комментариях Службы внутренних доходов США 2006 г. строго указывается на то, что заключение односторонних соглашений нежелательно, поскольку в будущем они могут быть преградой для переговоров с иностранными государствами по проблематике избежания двойного налогообложения.[24] Федеральное Министерство Финансов Германии позволяет немецким налогоплательщикам заключать только двусторонние или многосторонние предварительные соглашения о ценообразовании. Такая политика является следствием ряда трений между властями Германии и наднациональными органами ЕС по вопросу контроля за трансфертными ценами. Европейский Суд Справедливости в своём решении 1999 г. отметил, что повышенное налогообложение одного налогоплательщика не может быть компенсировано пониженным налогообложением другого, в частности, в силу того, что национальные законодательства стран ЕС ограничиваются правом Союза в целом.[38] После этого решения Германии пришлось пересмотреть наступательный характер национального фискального законодательства, вошедшего на тот момент в противоречие с международными обязательствами страны. Возможность заключения предварительных соглашений в Германии появилась лишь в 2006 г. с выходом циркуляра Минфина, содержащего формальные правила по подаче заявок на предварительные соглашения о ценообразовании, ведению переговоров и заключению соглашений. [39]

Возможно, с учетом сложности и долговременности заключения многосторонних соглашений изначально целесообразно оставить возможность заключения соответствующих соглашений только для крупных налогоплательщиков по аналогии с возможностью сейчас вообще заключать соглашения только крупными налогоплательщиками. Однако нам представляется более правильным через открытие возможности заключения соглашений всем налогоплательщикам, включая малый и средний бизнес, на практике отработать процедуру заключения первых соответствующих соглашений о ценообразовании именно по малым или средним компаниям. Так как в большинстве зарубежных стран возможность заключать предварительные соглашения о ценообразовании предоставлена не только крупнейшим налогоплательщикам, но и малому и среднему бизнесу.

На сегодняшний день (конец октября) не приняты изменения в НК РФ, связанные с совершенствованием порядка заключения соглашения о ценообразовании, о которых речь шла в подпункте 2.2, при этом 6 октября получено положительное заключение об оценке

регулирующего воздействия на проект федерального закона⁴. Поддерживаем мнение Минэкономразвития России (выраженное в рамках заключения об оценке регулирующего воздействия на проект закона) о необходимости внесения изменения в Проект Федерального закона "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в части совершенствования порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения)" с целью уточнения подпункт «и» пункта 9 статьи 1 проекта федерального закона. Подпунктом «и» пункта 9 статьи 1 проекта предлагается внести изменения, связанные с действиями налогоплательщика при получении предложения от уполномоченного органа об изменении соглашения о ценообразовании. При этом проект федерального закона не содержит исчерпывающий перечень оснований для принятия и направления налогоплательщику уполномоченным органом мотивированного предложения об изменении соглашения о ценообразовании. Данная ситуация может привести помимо увеличения административной нагрузки на налогоплательщиков к принятию должностными лицами уполномоченного органа необоснованных решений об изменении соглашения о ценообразовании, к возникновению конфликтных ситуаций между уполномоченным органом и налогоплательщиком, к судебным спорам, что в данных условиях скорее всего приведет к проигрышу налогоплательщиком дела в суде.

Кроме того, также пока не принят и приказ Минфина России «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства». При этом 7 июня принято положительное заключение об оценке регулирующего воздействия на данный проект приказа Минфина России. В рамках представления заключения об оценке регулирующего воздействия на данный проект приказа Минфина России, Минэкономразвития представило предложение. Поддерживаем предложение Минэкономразвития по внесению изменения в проект приказа Минфина России «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного

⁴ По плану срок вступления в силу закона - январь 2018 г.

государства» в части избыточности информации обязательной к представлению в соответствии с подпунктами 4 и 5 пункта 14 проекта Порядка. Считаем избыточным требование о представлении вместе с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании копии свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика, копии свидетельства о постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе по месту его нахождения на территории Российской Федерации в связи с тем, что на ФНС России возложены функции по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Соглашения о ценообразовании применяются в ряде развитых стран уже с конца прошлого века, ряд стран начал применять подобные соглашения позже. В России же возможность заключать соглашения появилась только в 2012 г. В 2012 г. ОАО «НК «Роснефть» стала первой в РФ компанией, заключившей с налоговыми органами соглашение о ценообразовании.

На основе проведенного анализа по регулированию заключения соглашений о ценообразовании в работе даны предложения, подразумевающие распространение соглашений о ценообразовании на более широкий состав участников, введение упрощенной процедуры заключения соглашений о ценообразовании, а также ряд иных предложений в первую очередь в части законодательных инициатив в отношении многосторонних соглашений о ценообразовании.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 China Advance Pricing Arrangements. Annual Report 2010.
- 2 <http://neftegaz.ru/news/view/124872-Gazprom-neft-podpisala-s-FNS-soglasheniya-o-tsenoobrazovanii-pri-sovershenii-sdelok-s-inostrannymi-yurlitsami>
- 3 <http://regulation.gov.ru/projects#npa=38776>
- 4 http://testwww.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/4682945/
- 5 <http://www.finmarket.ru/database/news.asp?fid=7247&sw=%E3%E0%E7%EF%F0%EE%EC+%ED%E5%F4%F2%FC&fs=T&id=3964186>
- 6 <https://www.kommersant.ru/doc/1798123>
- 7 https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5685229/
- 8 <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4196724/>
- 9 Internal Revenue Service, “Industry Directive on Stock Options and Cost Sharing Agreements,” January 12, 2004.
- 10 International Transfer Pricing 2013/14. PwC. P.649-662.
- 11 Mutual Agreement Procedure - 2014-2015 MAP Program Report // http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrsdnts/cmp/mp_rprt_2014-2015-eng.html
- 12 Вольвач Д.В. интервью журналу Налоговед, №5,2014. // <http://nalogoved.ru/art/1766>
- 13 Вольвач Д.В. Интервью portalу «Актуальная академия». Май, 2014.// <http://aktbuh.ru/nalogi-i-uchet/transfertnye-tseny/dmitriy-volvach-fns-rossii-uvedomleniya-o-kontroliruemyh-sdelkah>
- 14 Вольвач Д.В. Интервью. Дата публикации 11.08.2012. <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/3955718>
- 15 Годовой отчет Министерства финансов России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». // <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#>
- 16 Грундел Л.П. Соглашения о ценообразовании – новая форма налогового контроля трансфертного ценообразования в России.// Управление экономическими системами. Электронный научный журнал. <http://uecs.ru/uecs70-702014/item/3105-2014-10-24-06-32-52>
- 17 Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2014-2016 годы от 6.04.2013// http://minfin.ru/ru/document/?id_4=19139
- 18 Проект Приказа Министерства финансов РФ "Об утверждении порядка заключения соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен

договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства" (подготовлен Минфином России 03.03.2017) <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/56604739/>

19 ФНС. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 гг. Май 2014.// <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/drond2013.doc>

20 http://law.ato.gov.au/pdf/psr/ps11_001.pdf

21 <http://www.nts.go.kr/eng>

22 <https://home.kpmg.com/be/en/home/insights/2015/05/tnf-korea-simplified-apa-program-for-foreign-smes.html>

23 http://taxpravo.ru/analitika/statya-150188-dmitriy_kulakov_rossiyskim_kompaniyam_ne_stoit_boyatsya_primeneniya_novyih_pravil_transfernogo_tsenoobrazovaniya

24 Павлов П.В. Перспективы внедрения в российскую налоговую практику предварительных соглашений о ценообразовании // Управление мегаполисом. 2010. № 6.

25 Барулин С.В., Минвалиева М.С. Проблемы ценообразования и контроля применения цен сделок между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения//Налоги и финансы. 2015. № 3 (27).

26 Олофинская Ю.П. Соглашение о ценообразовании как инструмент управления налоговым риском и обеспечения качества налогового контроля за трансфертным ценообразованием// Сибирская финансовая школа. 2014. № 3 (104)

27 Задорожная А.И. диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук «Институт налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации» 2017 г.

28 <http://nalogoved.ru/art/1457>

29 Смирнов Д.А., Бабенко Д.А. Инструменты минимизации рисков, связанных с применением правил контроля трансфертного ценообразования// Имущественные отношения в Российской Федерации. 2015. № 6 (165)

30 Назаров М.А., Кулакова О.С. Соглашение о ценообразовании - новый формат взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов// Наука XXI века: актуальные направления развития Материалы Международной заочной научно-практической конференции. 2015.

31 Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2014

- 32 Грундел Л.П. Государственное регулирование трансфертного ценообразования//Профессионал года 2017 сборник статей V Международного научно-практического конкурса. 2017.
- 33 Смирнов Д.А., Бабенко Д.А. Инструменты минимизации рисков, связанных с применением правил контроля трансфертного ценообразования// Имущественные отношения в Российской Федерации. 2015. № 6 (165)
- 34 Грундел Л.П. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в Великобритании // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 34
- 35 Тютюрюков В.Н. Практика предварительного налогового контроля трансфертного ценообразования // Налоги и налогообложение. 2009. Февр.
- 36 Грундел Л.П. Согласительные процедуры между налогоплательщиками и налоговыми органами// <http://uecs.ru/uecs70-702014/item/3118-2014-10-29-06-56-23?pop=1&tmpl=component&print=1>
- 37 Баранова А.Б. Риски трансфертного ценообразования: проблемы и возможности минимизации // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. LIV-LVLIV-LV междунар. науч.-практ. конф. № 10-11(53). Часть I. – Новосибирск: СибАК, 2015
- 38 European Court of Justice, 28 October 1999. //2000 Vestergaard, HFR
- 39 Ральф Буссе 2010. Трансфертное ценообразование: основные проблемы (опыт Германии) // <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=772>
- 40 www.cisstat.com/rus/CIS-PriceStat/2016-Minsk-meeting-18-20-october.htm
- 41 <http://regulation.gov.ru/projects#npa=62701>