

УДК 336.465

## О НЕОБХОДИМОСТИ КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В ТАМОЖЕННЫХ ЦЕЛЯХ В РФ В РАМКАХ ЕАЭС

*Е.И.Макарова*

*Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики"*

**Аннотация:** В последнее время растет число транснациональных корпораций, осуществляющих трансграничные сделки и применяющие при этом трансфертные цены, отличные от рыночных, вследствие чего возникает необходимость контроля таких сделок налоговыми и таможенными органами. В статье проанализирован зарубежный опыт контроля трансфертного ценообразования и был сделан вывод недостаточности контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации со стороны таможенных органов. В статье разработаны предложения по совершенствованию контроля сделок с взаимосвязанными лицами в части контроля трансфертного ценообразования в рамках контроля таможенной стоимости товаров.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, внешняя торговля, транснациональные корпорации, взаимосвязанные лица, контроль таможенной стоимости.

## ON THE NECESSITY OF THE CONTROL TRANSFER PRICING IN CUSTOMS PURPOSES THE RUSSIAN FEDERATION WITHIN THE EAEU

*E.Makarova*

**Abstract:** Recently, the number of transnational corporations engaged in cross-border transactions and using transfer prices other than market prices has been growing, which makes it necessary to control such transactions by tax and customs authorities. The article analyzed the foreign experience of transfer pricing control and concluded that the transfer pricing control conducted by Russian customs authorities was insufficient. The article has developed proposals for improving the control of transactions with related parties in terms of transfer pricing control as part of the customs value control.

**Key words:** transfer pricing, foreign trade, transnational corporations, related parties, customs value control

На сегодняшний день в государствах-членах Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) в условиях значительного роста объемов импортных и экспортных операций, глобализации и развития транснациональных корпораций (далее – ТНК) необходимо уделять особое внимание контролю трансфертного ценообразования (далее – ТЦО), так как существенно возрастает риск манипулирования трансфертными ценами. Это является отрицательным моментом, как для целей налогообложения, так и для таможенных целей.

В настоящее время в Российской Федерации (далее – РФ) контроль ТЦО осуществляется Федеральной налоговой службой (далее – ФНС) России, подчиняющейся Министерству финансов РФ. В 2016 году в подчинение Минфину РФ перешла

Федеральная таможенная служба (далее – ФТС) России. Ввиду того, что ФТС России и ФНС России выполняют схожие задачи и функции, являются одними из главных администраторов доходов федерального бюджета, возникает необходимость совместного контроля и ТЦО, так как оно напрямую связано с осуществлением внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД), контроль которой возложен на таможенные органы.

Трансфертное ценообразование (далее – ТЦО) – это процесс по установлению трансфертных цен, которые отличаются от рыночных и применяются для сделок между взаимозависимыми лицами, как правило, входящими в один холдинг (группу компаний). Под трансфертной ценой принято понимать цену, устанавливаемую в хозяйственных

операциях между различными участниками единой группы компаний. Стоит отметить, что в группу риска по ТЦО входят, прежде всего, внешнеторговые сделки с товарами мировой биржевой торговли, сделки с оффшорами, контролируемые сделки, отличающиеся большим оборотом и другие.

В странах-членах ЕАЭС ТЦО, как правило, является объектом налогового контроля и аудита. Для таможенных органов ТЦО также должно представлять интерес, особенно на этапе контроля таможенной стоимости, определяемой при трансграничных сделках с товарами. Однако в настоящее время контроль ТЦО в таможенных целях в ЕАЭС не проводится в должной мере.

Важность контроля ТЦО в рамках не только налогового контроля, но и контроля таможенной стоимости обусловлено тем, что занижение или завышение таможенной стоимости может происходить вследствие корректировки трансфертной цены, совершаемой уже после выпуска товаров. Корректировки трансфертной цены могут проводиться на оборотный капитал (в процессе сопоставления дебиторской и кредиторской задолженностей), на сроки оплаты, которые указаны в договоре, на условия поставки, на валюту расчета, на объем. В странах, где применяются высокие прямые налоги, в том числе налог на прибыль, предприятия, заключающие межфирменные сделки, хотят вернуть уплаченные при ввозе товаров таможенные пошлины и налоги, поэтому уже после выпуска товаров самостоятельно корректируют трансфертную цену, что влечет изменение и таможенной стоимости, а затем обращаются в налоговые органы с целью возмещения уплаченных налогов и сборов. В этом и заключается явление «манипулирования трансфертными ценами».

Если обратиться к зарубежному опыту контроля ТЦО, то можно заметить, что вопросы связи ТЦО и таможенной оценки широко обсуждаются в международных организациях (ВТО, ВТамО) и интеграционных образованиях (ЕС).

В инструкции ЕС по определению таможенной стоимости особое внимание уделяется вопросам совершения сделок между взаимосвязанными лицами. Так же как и в

Таможенном кодексе ЕАЭС, в ЕС существует исчерпывающий перечень лиц, являющихся взаимосвязанными, и утверждается, что сама по себе взаимосвязь не является основанием для отмены самого распространенного метода определения таможенной стоимости - по стоимости сделки с ввозимыми товарами, а только, если эта взаимосвязь повлияла на стоимость сделки. Установление факта влияния взаимосвязи приводит к использованию других методов определения таможенной стоимости.

В ЕС таможенные органы до начала проверочных действий информируют участника ВЭД о намерениях осуществить в отношении него процедуру аудита и у участника ВЭД есть возможность добровольно до начала таможенного аудита представить в таможенный орган сведения о совершенных им правонарушениях. Это касается и добровольного сообщения о проведенной корректировке трансфертной цены при сделках с взаимосвязанными лицами. Поэтому во многих странах ЕС при самостоятельном выявлении нарушений в части ТЦО сумма штрафов за изменение таможенной стоимости может быть либо снижена, либо санкции могут не налагаться вовсе. В противном случае суммы штрафов налагаются в соответствии с национальным законодательством стран ЕС. Так, в Германии сумма штрафа эквивалентна экономической выгоде, полученной импортером от недостоверного указания таможенной стоимости, или может взиматься до 50000 евро в случае выявления уклонения от уплаты налога, а в случае налогового мошенничества – до 10 лет лишения свободы. В Чехии штраф может достигать 4 млн. чешских крон. В Дании – 50 % суммы неуплаченной таможенной пошлины, в Италии – штрафы в размере от 103 евро до десятикратной суммы пошлины [1].

В ЕС широко используется институт предварительных решений и соглашений о ценообразовании. Эти соглашения учитываются при проведении таможенного аудита таможенной стоимости. Цель подобных соглашений заключается в предварительном определении трансфертных цен и обосновании их величины с использованием установленных законодательством методов, после чего внешнеторговые сделки не подвергаются

дополнительному ценовому контролю, в том числе, после выпуска товаров. Издание подобного акта вписывается в контекст требований ВТО по упрощению процедур торговли, одним из которых является расширение практики предоставления таможенным органам предварительных решений по ключевым аспектам процесса таможенного декларирования товаров.

В ЕС налоговые и таможенные органы тесно сотрудничают по вопросам ТЦО в отличие от ЕАЭС. Во многих странах ЕС в законодательстве указано, что стоимость проданных товаров, отраженная в базах налогоплательщиков, и таможенная стоимость должны быть согласованы между собой. Подобная практика применяется в Великобритании и ожидается, что обе стоимости должны соответствовать друг другу, так как законодательство требует, чтобы цены устанавливались по «принципу вытянутой руки», т.е. на основе рыночных цен по сделкам между взаимосвязанными лицами [1].

Однако с недавнего времени, а именно в декабре 2017 года Высший суд ЕС постановил, что трансфертная цена, которая может быть скорректирована после выпуска товара, не может изначально использоваться для определения таможенной стоимости по методу стоимости сделки с товарами. Это решение касалось вопроса, связанного с возвратом таможенных пошлин, запрошенным немецкой компанией *Hamamatsu*, которая импортировала товары у своей японской материнской компании, и в связи с корректировками, внесенными в рамках предварительного соглашения о ТЦО в конце отчетного периода, скорректировала таможенную стоимость. При этом цена импортируемых товаров была в конечном итоге занижена для целей уплаты налога на прибыль и в соответствии с договоренностями о ТЦО, немецкий импортер стремился возместить первоначально оплаченные пошлины [2].

Стоит отметить, что решение суда вызвало резонанс в бизнес кругах и таможенных органах ЕС, так как в эпоху ТНК большая часть мировой торговли основана на межфирменных сделках, а значит, самый распространенный метод по стоимости сделки рискует потерять свое значение как метод

таможенной оценки. Также решение Суда является призывом к Европейской Комиссии к пересмотру таможенного законодательства по вопросам корректировок трансфертной цены и контроля ТЦО в целом. Следовательно, в связи с этим решением можно ожидать серьезных изменений в законодательной практике ЕС по вопросам контроля ТЦО.

В ЕАЭС законодательно и практически не установлена взаимосвязь между правилами ТЦО и определения таможенной стоимости. Достаточно размытая формулировка в ТК ЕАЭС о том, что сам по себе факт взаимосвязи не является основанием для признания стоимости сделки неприемлемой для определения таможенной стоимости, порождает риск «манипулирования трансфертными ценами» и применения сложных форм взаимосвязи.

Среди государств-членов ЕАЭС законодательная база по контролю ТЦО наиболее развита в Республике Казахстан, где, например, как и в ЕС, используется добровольное выявление корректировки трансфертной цены как основание для отмены штрафов. В Казахстане действует отдельный закон «О трансфертном ценообразовании», который определяет функции и полномочия Комитета государственных доходов Республики Казахстан при осуществлении контроля ТЦО и приводит алгоритм мониторинга сделок, связанных с ТЦО.

В РФ существует и постоянно пополняется новыми делами судебная практика по ТЦО в налоговой сфере. В основном в номенклатуру товаров, по которым происходят споры, входят биржевые товары, так как именно цены на них зачастую подвергаются корректировкам. Например, в 2017 году налоговыми органами РФ было произведено доначисление налога на прибыль в размере 177 миллионов рублей вследствие занижения цены на нефть, экспортируемой ЗАО «Нефтяная компания «Дулисьма» независимому лицу в Гонконг (а это оффшор), при этом документация, обосновывающая уровень цен, отсутствовала. Еще одно дело касалось ПАО «Уралкалий», занизившему цену на хлористый калий, экспортируемый взаимозависимому лицу в Швейцарию. В итоге налоговый орган, сославшись на неправильность выбора метода

ТЦО, осуществил доначисление налога на прибыль в размере 980 миллионов рублей. Также известны дела о неправомерном использовании налоговых вычетов по НДС в сделках с взаимозависимыми лицами. Из приведенных примеров видно, что суммы доначислений значительны даже в рамках одного дела, а если бы правонарушения не были раскрыты, то был бы нанесен существенный удар по бюджету страны.

Вследствие вышеизложенного возникает острая необходимость осуществления контроля ТЦО не только налоговыми органами, но и таможенными органами, как составной части контроля таможенной стоимости.

В этой связи необходимо заимствовать из налоговой практики, РФ в частности, несколько аспектов контроля ТЦО. Во-первых, ввести соглашение о ценообразовании для таможенных целей с обязательным указанием направления возможной корректировки трансфертной цены в конце отчетного периода, которая может повлиять на изменение таможенной стоимости. Во-вторых, предлагается заимствовать из налоговой практики «принцип вытянутой руки» и использовать его для таможенных целей как основание для внесения изменений в таможенную стоимость товаров.

В части документального контроля в сделках с взаимосвязанными лицами, проводимого таможенными органами целесообразно законодательно закрепить перечень документов, подлежащих проверке, основываясь на рекомендациях ВТамО. В этот перечень входят документы об организационной структуре группы компаний, осуществляющей такие сделки, финансовые документы, в которых содержатся сведения о балансе предприятия, суммах прибыли и другие, документы, содержащие сведения о методе ТЦО и деталях образования трансфертной цены и деталях самой сделки с взаимосвязанным лицом. Можно добавить, что в 2017 году Налоговый кодекс РФ дополнен главой, посвященной предоставлению трехуровневой документации по международным группам компаний (страновой отчет, глобальная документация, национальная документация). Перечень документов, представляемых в ходе налогового контроля

таких компаний, может использоваться и таможенными органами для проверки влияния взаимосвязи на стоимость сделки, определенной в рамках ТЦО.

В обязательном порядке необходимо предусмотреть штрафные санкции и иные налоговые последствия в случае обнаружения несоответствия данных по ценам, но для этого необходимо наладить систему обмена информацией между налоговыми и таможенными органами по вопросам ТЦО, устранить понятийные различия в таможенном и налоговом законодательстве (определения, перечни взаимосвязанных и взаимозависимых лиц). Также необходимо в случае проведения сделок с взаимозависимыми лицами проводить полную проверку данной операции, так как велика вероятность проведения сделок не в соответствии с рыночными ценами [3]. В части установления штрафов и санкций за неправомерные действия в целях стимулирования участников ВЭД не нарушать закон на законодательном уровне в законодательстве ЕАЭС целесообразно закрепить добровольное выявление изменения таможенной стоимости по итогам неправомерной корректировки трансфертной цены сделки как основание для отсутствия наложения штрафов и пеней в сочетании с высокими штрафами и пенями за выявление недостоверности таможенной стоимости.

Проблема использования для таможенных целей цены товара, формируемой при заключении сделок между взаимосвязанными лицами, в современных условиях приобретает все большее значение. Необходимо учитывать, что взаимосвязь контрагентов, в том числе формально независимых друг от друга организаций в рамках совместной деятельности либо достижения общих стратегических целей, является индикатором, указывающим на вероятность фальсификации ценовой информации во внешнеэкономической документации. ТЦО напрямую связано с манипулированием расходами, доходами и затратами между взаимосвязанными лицами способами, отличными от тех, которые были бы использованы в операциях, совершенных в нормальных рыночных условиях, с целью получения налоговой выгоды.

**Литература:**

1. Сайт «Deloitte». The Link Between Transfer Pricing and Customs Valuation. Country guide 2018 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-the-link-between-transfer-pricing-customs-valuation-country-guide.pdf>
2. Сайт «Mayer Brown». Customs Valuation and Transfer Pricing in the European Union: New Challenges. [Электронный ресурс] Режим

доступа: <https://www.mayerbrown.com/customs-valuation-and-transfer-pricing-in-the-european-union-new-challenges-01-10-2018/>.

3. Сидорова Е.Ю., Назарова Н.А. Исследование вопросов проверки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере Российской Федерации и зарубежных стран) / Е.Ю.Сидорова, Н.А. Назарова // Вестник БИСТ (Башкирского института социальных технологий). – 2017. - № 4 – С. 7-13.