

1/2014

Издается с 2008 года

Выходит 6 раз в год

Экономика. Налоги. Право

Международный научно-практический журнал

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

- М. А. Эскиндаров**, ректор Финуниверситета, д-р экон. наук — председатель редсовета
Р. С. Гринберг, директор Института экономики РАН, чл.-кор. РАН, д-р экон. наук
А. И. Татаркин, директор Института экономики Уральского отделения РАН, академик РАН, д-р экон. наук
Ю. А. Крохина, директор Государственного научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты, д-р юрид. наук
И. И. Кучеров, зам. руководителя Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, д-р экон. наук
Н. П. Красоченкова, зам. директора Департамента государственного управления регионального развития и местного самоуправления Правительства Российской Федерации, д-р экон. наук
В. Г. Пансков, советник генерального директора ЗАО «Международный центр финансово-экономического развития», д-р экон. наук
Р. А. Саакян, зам. директора Департамента Минфина России, д-р экон. наук
Г. А. Тосунян, президент Ассоциации российских банков, д-р экон. наук
Д. Г. Черник, президент ЗАО «МЦФЭР-консалтинг», президент Палаты налоговых консультантов, д-р экон. наук
О. В. Иншаков, ректор Волгоградского государственного университета, д-р экон. наук
В. Н. Субботин, директор экспертно-методического центра в области юриспруденции Московского государственного юридического университета им. О. Е. Кутафина, канд. пед. наук

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИЗДАТЕЛЬСКИЙ СОВЕТ

- Р. Буссе**, налоговый консультант (г. Галле, Германия)
В. П. Вишневский, зам. директора Института экономики промышленности НАН Украины
П. Головненко, главный научный сотрудник Потсдамского университета, доктор права
Ю. Б. Иванов, зав. кафедрой Харьковского национального экономического университета
А. М. Соколовская, зам. директора Научно-исследовательского финансового института Минфина Украины

У. Хелльманн, заведующий кафедрой уголовного права и экономических преступлений Потсдамского университета

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

- Л. И. Гончаренко**, проректор Финуниверситета, д-р экон. наук — председатель редколлегии
Н. Н. Думная, зав. кафедрой Финуниверситета, д-р экон. наук — зам. председателя редколлегии
Г. Ф. Ручкина, зам. проректора Финуниверситета, д-р юрид. наук — зам. председателя редколлегии
А. П. Альбов, зав. кафедрой Финуниверситета, д-р юрид. наук
Е. С. Вылкова, профессор кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, д-р экон. наук
И. В. Горский, профессор кафедры Финуниверситета, д-р экон. наук
В. Н. Засько, декан факультета Финуниверситета, д-р экон. наук
И. И. Климова, зав. кафедрой Финуниверситета, канд. филол. наук
Г. В. Колодня, зам. зав. кафедрой Финуниверситета, д-р экон. наук
М. А. Лапина, д-р юрид. наук
И. А. Майбуров, зав. кафедрой Уральского федерального университета, д-р экон. наук
Н. И. Малис, зав. кафедрой Финуниверситета, канд. экон. наук
М. В. Мельничук, зав. кафедрой Финуниверситета, д-р экон. наук
М. А. Моисеенко, зам. зав. кафедрой Финуниверситета, канд. юрид. наук
М. Р. Пинская, профессор Финуниверситета, д-р экон. наук
М. А. Пивоварова, профессор Финуниверситета, д-р экон. наук
И. С. Цыпин, профессор Московского государственного индустриального университета, д-р экон. наук
В. М. Смирнов, декан факультета Финуниверситета, д-р экон. наук

Журнал «Экономика. Налоги. Право» входит в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендуемых ВАК для публикации основных научных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора и кандидата наук

Журнал зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий, массовых коммуникаций. Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-54552 от 21 июня 2013 г.

Учредитель
ФГБОУ «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Главный редактор
Л. И. Гончаренко,
д-р экон. наук

Заведующий редакцией научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающий редактор
В. А. Чечет

Корректор
Е. В. Маурина

Верстка
С. М. Ветров

Мнение редакции и членов редколлегии может не совпадать с мнением авторов.

Письменное согласие редакции при перепечатке, а также ссылки при цитировании на журнал «Экономика. Налоги. Право» обязательны.

Оформление подписки в любом отделении «Почта России» по объединенному каталогу «Пресса России» — подписной индекс **81303** или в редакции по тел.: **(499) 943-99-29**, e-mail: iri-ratnikova@yandex.ru, Ратникова Ирина Юрьевна

Адрес редакции:
125993, ГСП-3, Москва, Ленинградский пр., 51, корп. 3, к. 104.

Тел./факс
8 (499) 943-95-23
WEB: www.fa.ru
E-mail:
eknalogpravo@mail.ru

Подписано в печать:
14.02.2014

Формат 60 × 84 1/8
Заказ № 22 от 14.02.2014
Отпечатано в ООП
(Настасьинский пер., д. 3, стр. 1)
Издательства
Финуниверситета

ГЛАВНАЯ ТЕМА

Д. В. Вольвач
Практика применения в России новых правил налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами 4

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ

А. И. Амосов
Изменение ценовой политики при переходе от суженного воспроизводства к развитию экономики 10

И. А. Долматов, Е. В. Яркин
Проблемы государственного регулирования деятельности предприятий инфраструктурных отраслей 18

В. В. Лизовская
Формирование ценовой стратегии предприятия 26

И. М. Колпашников
Основы режима горизонтального мониторинга 31

Г. А. Маховикова
Методы трансфертного ценообразования: условия и проблемы применения 36

А. А. Арский
Особенности формирования стоимости логистической услуги 44

И. В. Трезуб
Инфляция в России: монетаристский и неоклассический подходы 48

М. Ю. Турунцева, Е. В. Астафьева, В. Д. Петренко
Прогнозирование инфляции: эмпирика и реальность 53

И. Е. Денежкина, А. В. Браилов
Многоуровневая классификация доходности и построение эффективной торговой стратегии 58

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

А. В. Лобанов
Налоговые риски государства, связанные с применением методов налогового контроля уровня цен в сделках между взаимозависимыми лицами 62

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

В. П. Зотов, Е. А. Жидкова, А. М. Дворовенко
Анализ затратного механизма ценообразования на перерабатывающих предприятиях 68

Н. Н. Парасоцкая
Инновационные методы трансфертного ценообразования 74

ПРАВО

Е. В. Баринов
Цена и тариф: гражданско-правовой аспект 81

Г. Н. Тимоничев
Понятие сопоставимой организации для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием в российском праве 88

И. Р. Михеев
Административная ответственность за нарушение порядка ценообразования в электроэнергетике 95

А. А. Фатьянов, Ю. М. Саранчук, Л. Б. Юскова
Правовое регулирование регистрации и деятельности электронных средств массовой информации в сети «Интернет» 101

СУДЕБНО-АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

А. А. Яковлев
Контроль соответствия цен по правилам раздела V.1 НК РФ и оценка обоснованности налоговой выгоды 108

ЗА РУБЕЖОМ

Л. П. Грундель
Сравнительная характеристика применения методов трансфертного ценообразования в России и за рубежом 114

ПУБЛИКАЦИИ МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ

Ф. Т. Шебзухова
Мировые тенденции совершенствования контроля за трансфертным ценообразованием 122

РЕЦЕНЗИИ

Е. В. Прокопьев
Рецензия на монографию профессора Т. Айнхорн «Международное частное право Израиля» 126

Круглый стол «Налоговые риски государства в условиях применения правил трансфертного ценообразования» 130

THE MAIN THEME	
<i>D. V. Volvach</i> Practical application of new rules of tax control prices in deals between interrelated persons in Russia	4
ECONOMICS AND MANAGEMENT	
<i>A. I. Amosov</i> Price policy changes during the transition from narrow production to economic development	10
<i>I. A. Dolmatov, E. V. Yarkin.</i> Issues surrounding State regulation of infrastructure sector firms	18
<i>V. V. Lizovskaya</i> Pricing strategy	26
<i>I. M. Kolpashnikov</i> Fundamentals of horizontal monitoring	31
<i>G. A. Makhovikova</i> Methods of funds transfer pricing: terms and conditions of their application	36
<i>A. A. Arskiy</i> Specifics of pricing logistic services	44
<i>I. V. Tregub</i> Inflation in Russia: the monetarist and neo-classical approaches	48
<i>M. Y. Turunceva, E. V. Astafyeva, V. D. Petrenko</i> Forecasting inflation: empirical findings and reality	53
<i>I. E. Denezhkina, A. V. Brailov</i> Multi-Level Classification of Profitability and Building an Efficient Trade Strategy	58
TAXES AND TAXATION	
<i>A. V. Lobanov</i> State tax risks associated with the use of methods of fiscal control prices in deals between interrelated persons	62
ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING	
<i>V. P. Zotov, E. A. Zhidkova, A. M. Dvorovenko</i> Анализ затратного механизма ценообразования на перерабатывающих предприятиях	68
<i>N. N. Parasotskaya</i> Innovative methods of transfer pricing	74
LAW	
<i>E. V. Barinov</i> Price and tariff: civil law aspect	81
<i>G. N. Timonichev</i> A Concept of comparable organization for the purposes of tax control of transfer pricing in the Russian law	88
<i>I. R. Mikheev</i> Administrative liability for violation of pricing rules in the electricity industry	95
<i>A. Fatyanov, YU.M. Saranchuk, L. B. Yuskova</i> Registration and regulation of media in the Internet	101
JUDICIAL-ARBITRATION PRACTICE	
<i>A. A. Yakovlev</i> Price controls in compliance with the rules of section V. 1 of the TAX CODE and tax benefits validity assessment	108
ABROAD	
<i>L. P. Grundel</i> Comparison between various fund transfer pricing methods in Russia and abroad	114
PUBLICATIONS OF YOUNG SCIENTISTS	
<i>F. T. Shebzuhova</i> Global trends in improving control over funds transfer pricing	122
REVIEWS	
<i>E. V. Prokopjev</i> Review of the Monograph by Professor T. Einhorn «Private International Law in Israel»	126
Round table «State tax risks under conditions of use transfer pricing rules»	130

УДК 336.22

Практика применения в России новых правил налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами

Приводятся результаты создания автоматизированной системы контроля за трансфертным ценообразованием, рассмотрены механизм ценообразования, взаимодействие центрального аппарата ФНС России с территориальными органами, сущность соглашений о ценообразовании, контроль налоговых органов за ценообразованием и делается вывод, что за прошедшие два года ФНС России создала сложную многоуровневую систему реализации полномочий по контролю цен для целей налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами, в рамках которой четко регламентированы полномочия и ответственность всех ее участников.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; взаимозависимые лица; налоговый контроль.

The paper presents results of an automated funds transfer pricing control system, reviews a pricing mechanism, discusses an interaction of the central apparatus of the Federal Tax Service of Russia with localities, covers the essence of agreements on price fixing, control of pricing, and tax authorities concluded that over the past two years, the Federal Tax Service of Russia has created a complex, multilevel system of power control prices for tax purposes in the transactions between interrelated persons, which clearly defined the powers and responsibilities of all participants.

Keywords: funds transfer pricing; interrelated persons; tax control.



Вольвач Дмитрий Валерьевич

канд. юрид. наук, начальник Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России, государственный советник РФ I класса
E-mail: mns113@nalog.ru

Создание автоматизированной системы контроля за трансфертным ценообразованием

В декабре 2013 г. налогоплательщики впервые подали в налоговые органы уведомления о контролируемых сделках, совершенных в 2012 г., которые отражены в специализированном информационном ресурсе ФНС России федерального уровня (далее — ИР «Трансфертная цена», ИР «ТЦ»), представляющем

собой электронный массив единых непротиворечивых сведений о контролируемых сделках, совершенных налогоплательщиками. Этот ресурс служит для специалистов ФНС России субъектом дальнейшего автоматизированного риск-ориентированного анализа, а для специалистов налоговых органов регионального и районного уровней — инструментом, необходимым для сопоставления данных, загруженных в ИР «ТЦ», к которой подключены почти 4 тыс. пользователей по всей стране, со сведениями, содержащимися в уведомлениях второй стороны контролируемой сделки, и данными, полученными в ходе налоговых проверок.

На настоящий момент в ИР «Трансфертная цена» обобщена информация, почерпнутая почти из 5 тыс. уведомлений, абсолютное большинство которых (96%) поступило от крупнейших налогоплательщиков, т. е. представителей большого бизнеса. Этот показатель является свидетельством того, что новые правила налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами (именуемые также правилами контроля за трансфертным

ценообразованием) не привели к увеличению административной нагрузки на предприятия малого и среднего бизнеса.

Важно также отметить, что абсолютное большинство сведений о контролируемых сделках (98%) предоставлено в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. На этом основании можно сделать вывод, что ФНС России смогла в короткие сроки создать современную, функциональную и удобную для налогоплательщиков инфраструктуру формирования и передачи в налоговые органы информации о контролируемых сделках.

Благодаря применению практики уведомлений о контролируемых сделках налоговые органы получили вне рамок мероприятий налогового контроля доступ к подробной информации о 48 млн операций, в ходе осуществления которых возможно было манипулирование ценами. Очевидно, что для отбора объектов на проверку ФНС России предстоит проделать большую работу с полученными сведениями для выявления групп риска ухода от налогообложения с применением трансфертных цен.

Для целей анализа сведений, содержащихся в уведомлениях о контролируемых сделках, специалистами ФНС России разработан и проходит опытную эксплуатацию федеральный информационный ресурс «Аналитика ТЦ», посредством которого осуществляется углубленное исследование отобранных контролируемых сделок и формируется предварительное заключение о наличии либо отсутствии в них признаков использования механизмов трансфертного ценообразования.

Сущность этого ресурса заключается, во-первых, в том, чтобы проверить, получены ли уведомления от всех участников внутрироссийских сделок, и сравнить эти уведомления.

Во-вторых, посредством ресурса «Аналитика ТЦ» налоговый орган удостоверяется в корректности уточненных уведомлений. Сначала сопоставляется количество отраженных контролируемых сделок в первичном и уточненном уведомлениях. Затем проводится в случае необходимости построчное сравнение предыдущего и уточненного уведомлений. По всем выявленным расхождениям формируется протокол таблицы.

Методологическая работа

ФНС России продолжает практику выпуска обзорных писем по наиболее актуальным вопросам, связанным с применением положений законодательства о налоговом контроле трансфертных цен, чему

посвящены, например, письма от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» и от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля».

В нескольких письмах разъясняются наиболее сложные вопросы заполнения уведомлений о контролируемых сделках, в частности в письмах от 10.04.2013 № ОА-4-13/6612@, от 02.07.2013 № ОА-4-13/11860@, от 02.08.2013 № ОА-4-13/14063@. Письмо ФНС России от 01.11.2013 № ОА-4-13/19652@ посвящено порядку заполнения уведомления о контролируемых сделках, где рассмотрены в том числе вопросы, возникающие у налогоплательщиков при осуществлении сделок с кредитными и производными финансовыми инструментами, драгоценными металлами и некоторых других видов сделок. В частности, описаны возможности заполнения уведомления по группе однородных сделок с ценными бумагами, рассмотрен порядок заполнения уведомления по сделкам, цена в которых выражена в процентах, совершенным в рамках договора займа (кредита), а также отражение в уведомлении операций с производными финансовыми инструментами и векселями.

Кроме того, готовятся рекомендации ФНС России по вопросам определения взаимозависимых лиц для целей налогообложения, а также приказ об утверждении форм документов, применяемых при проведении симметричных корректировок и обратных корректировок налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, и порядка выдачи уведомления о возможности симметричных корректировок и порядка уведомления о необходимости обратных корректировок.

Арбитражная практика

В качестве примера обжалования нормативных актов ФНС России приведем решение ВАС РФ по делу № 10012/13 от 16.09.2013, разрешающее следующий налоговый спор.

В июле 2013 г. группа крупнейших налогоплательщиков (ОАО «Автофрамос», ЗАО «Вольво Восток», ООО «Орифлэйм Косметикс») обратилась в ВАС РФ с заявлением о признании частично недействующим приказа ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления

налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» как не соответствующего Налоговому кодексу Российской Федерации (далее — НК РФ, Кодекс).

Заявители утверждали, что приказ ФНС России не отвечает в оспариваемых частях нормам п. 1 ст. 4, п. 3 ст. 105.16 НК РФ, нарушает их права в процессе осуществления предпринимательской деятельности, возлагая на них дополнительные обязанности, не предусмотренные Кодексом.

По мнению обществ, налогоплательщики представляют только сведения, отражаемые в уведомлениях о контролируемых сделках (далее — уведомления), указанные в п. 3 ст. 105.16 НК РФ, касающиеся календарного года, за который представляются сведения о совершенных ими контролируемых сделках; предметов сделок; сведений об участниках сделок: полного наименования организации, а также идентификационного номера налогоплательщика (если организация состоит на учете в налоговых органах в Российской Федерации); фамилии, имени, отчества индивидуального предпринимателя и его идентификационного номера налогоплательщика; фамилии, имени, отчества и гражданства физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем; суммы полученных доходов и (или) суммы произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат регулированию. Включение в уведомление дополнительной информации по сравнению с объемом информации, предусмотренным п. 3 ст. 105.16 НК РФ, приводит к нарушению процедуры ее получения налоговыми органами, тем самым налоговая проверка подменяется преждевременным сбором различных сведений.

В ходе рассмотрения дела ФНС России представила суду пояснения по существу, которые подтверждали позицию Службы о соответствии формы уведомления требованиям НК РФ. Кроме того, форма (форматы) уведомления, порядок заполнения и порядок представления этой формы утверждены ФНС России по согласованию с Минфином России в соответствии с п. 2 ст. 105.16 НК РФ; приказ ФНС России зарегистрирован в Минюстом России 30.08.2012 № 25323, следовательно, он прошел юридическую экспертизу.

В своем решении ВАС РФ поддержал позицию ФНС России и отметил, что исходя из полномочий налоговых органов, приведенных в ст. 82 НК РФ,

Федеральном законе от 18.07.2011 № 227-ФЗ, п. 1 ст. 105.15, п. 1 и 6 ст. 105.17 НК РФ, уведомление должно содержать достаточно информации для проведения налоговой проверки цен контролируемой сделки без использования дополнительных мероприятий налогового контроля, поименованных в главе 14.5 НК РФ. Иное толкование названных норм Кодекса означало бы неоправданное истребование у проверяемого лица документации по всем контролируемым сделкам. Приказ ФНС России о форме и порядке заполнения уведомления о контролируемых сделках соответствует п. 3 ст. 105.16 в корреспонденции с положениями п. 6, 7 ст. 38, 105.3, 105.14, 105.16, 105.17 НК РФ, иных нормативных правовых актов по вопросам, связанным с налогами и сборами, в полном объеме.

Соглашения о ценообразовании

Еще одним знаковым событием в практике применения новых правил контроля трансфертных цен стало заключение ФНС России соглашений о ценообразовании с крупнейшими налогоплательщиками. Раньше такой формы налогового администрирования в НК РФ предусмотрено не было. Специалисты ФНС России проделали большую работу по рассмотрению поступивших заявлений от ряда крупнейших налогоплательщиков. Заключение соглашения о ценообразовании предполагает высокий уровень профессионального сотрудничества между ФНС России и налогоплательщиком, взаимное доверие и транспарентность. Суть заключения соглашения о ценообразовании состоит в том, что налогоплательщик предотвращает налоговые риски при осуществлении сделок, которые могут стать предметом налогового спора. 20 ноября 2012 г. было заключено первое в отечественной налоговой практике соглашение о ценообразовании с крупнейшей нефтяной компанией. Сегодня ФНС России заключила 10 соглашений о ценообразовании, но правильнее было бы говорить о 28 решениях, принятых ФНС России по итогам рассмотрения заявлений налогоплательщиков (среди этих решений, помимо решений о заключении соглашений, есть решения о доработке и даже об отказе от заключения некоторых соглашений). Профессиональное сообщество, включая международных экспертов, высоко оценивает первые результаты работы ФНС России по программе заключения соглашений о ценообразовании. Следующим этапом работы ФНС России станет заключение многосторонних соглашений

о ценообразовании, участниками которых могут быть иностранные налогоплательщики и налоговые администрации других стран.

Взаимодействие ФНС России и территориальных налоговых органов

В соответствии с п. 6 ст. 105.16 НК РФ территориальные налоговые органы в ходе камеральных и выездных проверок могут выявлять контролируемые сделки, отсутствующие в уведомлении о контролируемых сделках. Причем после выявления контролируемой сделки и сбора подтверждающих документов и доказательств ее совершения налоговый орган, проводивший проверку, составляет извещение о контролируемых сделках и направляет его в ФНС России по форме, утвержденной приказом ФНС России от 10.10.2012 № ММВ-7-13/704@, а также уведомляет об этом налогоплательщика.

Очевидно, что при выявлении фактов неуказания контролируемых сделок в уведомлении или указания в уведомлении недостоверной информации налоговый орган обязан составить акт и вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129.4 НК РФ, а также ст. 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ).

Что изменится в отчетности о контролируемых сделках, совершенных в 2013 г.

20 мая 2014 г. наступает срок представления уведомлений по сделкам 2013 г. В этой связи напомним читателям журнала основные изменения, связанные с переходными положениями, установленными ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ (далее — Закон № 227-ФЗ).

Так, переходные положения НК РФ предусматривают право налогоплательщиков не представлять уведомление и не готовить документацию в целях налогового контроля по отдельным группам контролируемых сделок. При этом данные сделки признаются контролируемыми и не могут являться объектами контроля при проведении камеральных и выездных налоговых проверок. Кроме того, выявление контролируемых сделок, не соответствующих переходным положениям, в ходе налоговых проверок не может служить основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности, установленной ст. 129.4 НК РФ и ст. 15.6 КоАП РФ.

С 2013 г. снижаются суммовые пороги в отношении контролируемых сделок, установленные на период 2012–2014 гг.

По внутрироссийским сделкам между взаимозависимыми лицами (т. е. если Российская Федерация является местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей):

- *сделки признаются контролируемыми*, если сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами *превышает 2 млрд руб. за 2013 календарный год* (подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ, п. 3 ст. 4 Закона № 227-ФЗ). При превышении суммового порога по данным сделкам налогоплательщик обязан представить уведомление и готовить документацию в целях налогового контроля;

- по сделкам в отношении добытого полезного ископаемого, налоговая ставка НДС для которого установлена в процентах, *или в случае, если хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей плательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0% (в качестве организации, имеющей статус участника проекта в рамках инновационного центра «Сколково»)*, налогоплательщики обязаны представлять уведомление и готовить документацию в целях налогового контроля при условии, что *сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году, превышает 80 млн руб. в 2013 г.* (подп. 2 и 4 п. 2 ст. 105.14 НК РФ, п. 7 ст. и 4 Закона № 227-ФЗ).

Однако данные сделки *признаются контролируемыми*, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами *превышает 60 млн руб. за 2013 календарный год* (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

- *сделки*, хотя бы одна из сторон которых является налогоплательщиком, применяющим ЕСХН или ЕНВД, при этом другая сторона (стороны) не применяет (не применяют) указанные специальные налоговые режимы, *признаются контролируемыми*, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами *превышает 100 млн руб. за 2013 календарный год* (подп. 3 п. 2, п. 3 ст. 105.14 НК РФ). При превышении суммового порога по данным сделкам налогоплательщик обязан представить уведомление и готовить документацию в целях налогового контроля;

- *сделки*, если хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, налоговый режим в которой предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций, при этом другая сторона (стороны) сделки не

является (не являются) резидентом такой особой экономической зоны, признаются контролируемые только начиная с 1 января 2014 г. (подп. 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ, п. 4 ст. 4 Закона № 227-ФЗ);

- *совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми (с учетом особенностей, предусмотренных подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ), приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами, не принимая во внимание наличие третьих лиц. Налогоплательщик обязан представить уведомление и готовить документацию в целях налогового контроля по таким сделкам в случае, если сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году, превышает 80 млн руб. в 2013 г. (п. 7 ст. 4 Закона № 227-ФЗ);*

По внешнеторговым контролируемым сделкам налогоплательщики обязаны представлять уведомление и готовить документацию в целях налогового контроля, если сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году, превышает 80 млн руб. в 2013 г. (п. 7 ст. 4 Закона № 227-ФЗ).

При этом сделки будут признаваться контролируемые с учетом следующих суммовых критериев:

- *сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми без учета суммы доходов между такими лицами (п. 1 ст. 105.14 НК РФ);*

- *сделки, совершенные в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли, и сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в офшорной юрисдикции, входящей в перечень, утвержденный Минфином России (приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н), признаются контролируемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом, превышает 60 млн руб. за 2013 календарный год (подп. 2 и 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ). С 1 января 2013 г. Кипр исключен из списка офшоров (приказ Минфина России от 21.08.2012 № 115н);*

- *совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми (с учетом особенностей, предусмотренных подпунктом 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ), приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами, не принимая во внимание наличие третьих лиц (подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ).*

Контроль цен в сделках, не отвечающих критериям, установленным ст. 105.14 НК РФ

В связи со вступлением в силу положений раздела V.1 НК РФ изменились полномочия и компетенция ФНС России и территориальных налоговых органов по налоговому контролю цен в сделках. Очевидно, что территориальные налоговые органы получили определенные полномочия по анализу и контролю цен в сделках, не относящихся в соответствии со ст. 105.14 НК РФ к контролируемым сделкам. Особое внимание налоговыми органами на местах в ходе контрольных мероприятий уделяется выявлению контролируемых сделок, не указанных в уведомлении, а также получению необоснованной налоговой выгоды в неконтролируемых сделках.

Сегодня разграничена компетенция ФНС России и территориальных налоговых органов по проверке правильности формирования налоговой базы исходя из цен, примененных налогоплательщиком в сделках.

В контролируемых сделках и в сделках, выявленных ходе контрольной работы налоговых органов, о которых налогоплательщик не сообщил или представил недостоверные сведения, но по предварительной оценке относящихся к контролируемым, ФНС России имеет исключительную компетенцию по проверке соответствия цен, примененных налогоплательщиком, рыночному уровню.

В сделках, не относящихся к контролируемым, в которых исчисление налоговой базы проводится в соответствии со специальными нормами части второй НК РФ, а также при обнаружении манипулирования ценами в сделках вследствие применения схем уклонения от налогообложения территориальные налоговые органы имеют все возможности для проверки уровня цен в целях налогообложения и в ходе выездных и камеральных налоговых проверок для доначисления налогов.

Это не новация НК РФ, такие проверки проводились и до 2012 г. с применением норм ст. 40 НК РФ. Разница состоит только в том, что сегодня и ФНС России, и территориальные налоговые органы в части своих полномочий должны рассчитывать рыночные цены с применением методов главы 14.3 НК РФ.

Нельзя забывать о том, что частью второй НК РФ предусмотрены специальные положения, на основании которых исчисление налоговой базы проводится исходя из рыночных цен, по следующим налогам.

- *В части НДС:*

- при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям;
- при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг);
- при передаче права собственности на предмет залога;
- при передаче товаров при оплате труда в натуральной форме;
- в части НДС:
- при получении дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества;
- в части налога на прибыль:
- при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно;
- при получении доходов от реализации в натуральной форме, т. е. в качестве оплаты по договору предусмотрена поставка определенного количества товаров (работ, услуг);
- в части НДС:
- при оценке стоимости добытых полезных ископаемых исходя из сложившихся за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- в части единого сельхозналога, упрощенной системы налогообложения, патентной системы налогообложения:
- при получении доходов в натуральной форме.

Кроме того, при обнаружении территориальными налоговыми органами сделок, не отвечающих критериям контролируемых, но в которых цены явно отличаются от рыночного уровня, они вправе проверить такие сделки на предмет наличия схемы ухода от налогообложения путем манипулирования ценами.

В этих случаях необходимо доказывание факта получения необоснованной налоговой выгоды в рамках налоговых проверок, проводимых территориальными налоговыми органами, с применением положений, сформулированных в постановлении Президиума ВАС от 12.10.2006 г. № 53. Уровень цен в этих сделках подлежит исследованию несмотря на то, что сделки не являются контролируемыми.

В ходе исследования сделок налоговые органы должны доказать, что операции учтены для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а проверяемый налогоплательщик был фактическим приобретателем необоснованной налоговой выгоды, полученной от нерыночного ценообразования, знал или

должен был знать о действиях, направленных на минимизацию налогов.

Выводы

За прошедшие два года ФНС России создала сложную многоуровневую систему реализации полномочий по контролю цен для целей налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами, в рамках которой четко регламентированы полномочия и ответственность всех ее участников. И уже сегодня мы видим первые результаты этой работы, получаем обратную связь как от территориальных налоговых органов, так и от налогоплательщиков. Следующим этапом развития практики контроля трансфертного ценообразования, безусловно, должны стать проверки цен в контролируемых сделках, к которым ФНС России приступит с самого начала 2014 г.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая, утвержденные Федеральными законами от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и дополнениями).
2. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке Арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
3. Решение ВАС РФ от 16.09.2013 по делу № 10012/13.
4. Приказ ФНС России от 10.10.2012 № ММВ-7-13/704@ «Об утверждении формы извещения о контролируемых сделках и Порядка направления налоговым органом, проводящим налоговую проверку, извещения о контролируемых сделках в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов» (зарегистрирован в Минюсте России 07.12.2012 № 26033).
5. Приказ ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» (зарегистрирован в Минюсте России 30.08.2012 № 25323).

УДК 338.5

Изменение ценовой политики при переходе от суженного воспроизводства к развитию экономики*

Рассматривается зависимость ценовой политики от задач, стоящих перед ним в экономической и социальной сферах. Приводятся теоретические положения по ценообразованию, обеспечивающему решение проблем выхода из кризиса, экономического роста и развития, делается вывод, что в настоящее время требуется принять меры по урегулированию нарушений паритетов цен и тарифов, снизить до приемлемого уровня цену длинных денег, привести в соответствие с мировыми стандартами гарантированную оплату труда, активизировать бюджетную поддержку инвестиций в социально-экономическое развитие.

Ключевые слова: ценовая политика; бюджетная политика; инфляция; инвестиции.

The author examines price policy dependence on the challenges facing it in the economic and social spheres. He provides theoretical pricing provisions that address the way out of the economic growth crisis and development, and concludes that now it is required to take action to address violations of price parities and tariffs, reduce to an acceptable level the price of long term funding, bring guaranteed pay in compliance with world standards, increase budgetary support to investments in socio-economic development.

Keywords: pricing; fiscal policy; inflation; investment.



Амосов Александр Ильич

*д-р экон. наук, зав. сектором
промышленной политики
Института экономики РАН
E-mail: eknalogpravo@mail.ru*

Задачи государства в экономической и социальной сферах

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике» Правительство РФ должно принять меры, направленные на достижение в том числе следующих важнейших показателей:

- увеличение объема инвестиций не менее чем до 25% ВВП к 2015 г. и до 27% — к 2018 г.;
- создание и модернизацию 25 млн высокопроизводительных рабочих мест к 2020 г.

Эти показатели могут быть достигнуты при условии проведения соответствующей ценовой политики.

Решение задачи по увеличению объема инвестиций

Для создания условий перехода к новому индустриальному развитию¹ необходимо не только увеличить объемы, но и изменить структуру инвестиций. В частности, представляется целесообразным существенное увеличение объемов и удель-

¹ Под новым индустриальным развитием подразумевается такой этап индустриализации на базе отечественного машиностроения, на котором инновации и распространение машин в большей степени, чем прежде, подчинены целям социально-экономического развития.

* Работа выполнена при финансовой поддержке Российского гуманитарного научного фонда, проект № 12-02-00097.

ного веса капитальных вложений в машиностроение, другие отрасли обрабатывающей промышленности, сельское хозяйство, инфраструктурные проекты, прикладную и фундаментальную науку, сферу НИОКР, образование и подготовку кадров, здравоохранение и т. д. Для решения сложных задач по преодолению отставания от западных стран в развитии вышеназванных отраслей требуется осуществление масштабного перераспределения финансовых потоков (ресурсов) посредством относительно автономных механизмов: бюджетного, кредитного и ценового. Причем в данном случае речь идет об автономии тесно взаимосвязанных и взаимозависимых частей единого хозяйственного организма. В частности, одной из основных задач денежно-кредитной политики является установление приемлемых для субъектов экономики процентных ставок по кредитам и валютным курсам, т. е. регулирование цены денег. На этом основании денежно-кредитную политику правомерно рассматривать как часть ценовой политики в широком смысле этого понятия.

Что касается бюджетной политики, то расчет показателей бюджета ведется в тесной взаимосвязи с разработкой прогноза цен. При переходе к новому индустриальному развитию России должны быть увеличены на порядок объемы инвестиций в реальный сектор экономики. Эти задачи могут быть решены при условии проведения соответствующей ценовой политики. Объединение вышеназванных автономных механизмов в цельную систему управления предполагает повышение качества работы властных структур, имея в качестве ориентиров стандарты развитых стран. Остановимся на этом подробнее.

Масштабы финансовых источников инвестиций обратно пропорциональны цене долгосрочных кредитов. Чем ниже процентная ставка по долгосрочным кредитам, тем большая денежная масса находится в обороте. Среди экономистов бытует мнение, согласно которому увеличение денежной массы ведет к инфляции. Это мнение опровергается практикой США и других развитых стран. В силу противоречивости интересов в экономике в отношении любого из двух противоположных по смыслу утверждений можно сказать, что оно с точки зрения чьих-то интересов правильное. Профессионализм экспертов как раз и состоит в уточнении того, при соблюдении каких условий увеличение денежной массы влияет

на инфляцию, а при каких не влияет. Так, длинные деньги не воздействуют на инфляцию при выполнении трех условий:

1) они расходуются на цели развития экономики и социальной сферы и укрепление обороноспособности страны;

2) неукоснительно соблюдаются правила рационального использования бюджетных средств, кредитования и денежного обращения, при которых в годовой денежный оборот не попадают деньги, не обеспеченные товарами, капитальными благами и услугами;

3) принимаются жесткие меры по борьбе с монопольным и спекулятивным завышением цен.

В России за десятилетия радикальных либеральных реформ не восстановлена кредитная система, поскольку цена денег (процентная ставка) каждый год под разными предлогами устанавливается на уровне, приемлемом только для краткосрочных кредитов. Возникает вопрос: почему в США и в других развитых странах при 1%-й учетной ставке инфляция не превышает 2–3% в год? Ответ один: длинные деньги, направляемые на реальные долгосрочные инвестиционные проекты, при правильной экономической политике не приводят к росту инфляции.

Влияние ценовой политики на доходы бюджета

Политика цен на товары и услуги оказывает прямое влияние на уменьшение или увеличение доходов российского бюджета. В последние десятилетия в России преобладали тенденции роста цен и увеличения издержек производства, что объясняется снятием ограничений и предоставлением неоправданных свобод для монопольного и спекулятивного установления цен и тарифов. В результате переход к необузданному монопольно-спекулятивному ценообразованию привел к тому, что обрабатывающая промышленность, сельское хозяйство и многие другие виды деятельности стали низкорентабельными или нерентабельными. Одни организации прекратили свое существование, другие же сократили объемы производства. Ну а рентабельные предприятия пивной, безалкогольной и пищевой промышленности были проданы иностранным конкурентам. Производство алкогольных напитков и ряда других товаров «ушло в тень». В итоге налогооблагаемая база, а вслед за ней и доходы бюджета резко сократились.

В этой связи следует напомнить, каким образом удалось довести до параметров развитой индустриальной экономики структуру доходов бюджета во времена СССР. На пике развития в 1960–1970 гг. наша страна экспортировала нефть и сырьевые товары. Но значительный удельный вес в экспорте занимала и продукция обрабатывающей промышленности. А самое главное — доходы от внешнеэкономической деятельности составляли лишь около 10% всех доходов бюджета (который был больше нынешнего на порядок). Иными словами, СССР «не сидел на игле» поставок на мировой рынок сырьевых товаров. Достаточно сказать, что только легкая и пищевая промышленность СССР (отрасли с быстрым оборотом вложенных средств) давали намного больше доходов в бюджет, чем вся внешнеэкономическая деятельность.

Сейчас наша экономика «сидит на сырьевой игле», что не может быть бесконечным по ряду причин. В рамках данной статьи мы укажем лишь на одну из них: экономика России вошла в режим суженного воспроизводства, и без изменения политики цен выйти из этого режима она не сможет. После достижения дна спада производства в 1998 г. в России в течение двух-трех лет наблюдался восстановительный рост. Затем мировые цены на сырьевые товары резко возросли. Впервые за последние десятилетия бюджет стал профицитным. Однако, вопреки мнению научно-экспертного сообщества и мировой практике развитых стран, профицит бюджета не был использован для финансирования инвестиций в отечественную экономику и социальную сферу. При малых объемах инвестиций в обрабатывающую промышленность, сельское хозяйство, социальную сферу и другие виды деятельности спад производства снова возобновился. Резко увеличился импорт продукции обрабатывающей промышленности, продовольственных и иных товаров. Расширение импорта сопровождалось обострением проблем суженного воспроизводства не только производственных мощностей, но и рабочей силы, квалифицированных кадров, коренного населения.

Плюсы и минусы девальвации рубля

В условиях суженного воспроизводства в сырьевой экономике нет возможности наращивать бюджет в нужном объеме, но можно стабилизировать доходы бюджета за счет девальвации национальной валюты. Напомним, в 1998 г. после дефолта произошла беспрецедентно большая девальвация ру-

бля. В течение трех месяцев курс доллара возрос в три с половиной раза. Проиллюстрируем последствия этого события на примере экспорта нефти. В 1997 г. внутренние цены на нефть приблизились к мировым. В результате разница между экспортной и внутренней ценой стала небольшой. Но эта разница есть не что иное, как природная рента, которую делят между собой экспортеры нефти и собственник недр в лице налоговых органов, взимающих в пользу федерального бюджета налоги и пошлины на экспорт нефти. Если природная рента близка к нулю, то экспортеры и бюджет теряют доходы от экспорта нефти. Иная ситуация возникает при девальвации рубля. При повышении курса доллара в три с половиной раза за три месяца внутренняя цена нефти за этот срок не изменилась, а экспортная цена в пересчете на рубли увеличилась в три с половиной раза. Разница между внутренней и экспортной ценой стала большой, экспортеры и бюджет получили большие доходы.

Но, кроме нефтяных компаний, в стране есть и другие участники рынка. Быстрее всех на девальвацию рубля отреагировали импортеры продовольствия, которые продают товары за рубли, а покупают их на зарубежных рынках за доллары, евро и другую валюту. При повышении курса доллара импортеры были вынуждены повышать цены в рублях на товары, приобретаемые за доллары. К концу 1998 г. цены на импортное продовольствие увеличились в три раза по сравнению с ценами, которые были до девальвации. Положительным последствием роста цен на продовольствие было стимулирование восстановления отечественного производства. Девальвация стимулировала также рост продаж отечественных автомобилей. Цены на отечественные автомобили до конца 1998 г. не повышались. Покупатели, накапливающие доллары для покупки автомобилей, имели возможность приобрести автомобиль, потратив в три раза меньше долларов, чем требовалось прежде. Все новые отечественные автомобили были буквально «сметены» с рынка за короткий срок.

Экономический эффект данной девальвации нельзя оценивать однозначно. Плюсы и минусы обвального снижения курса национальной валюты общеизвестны. Причем плюсы девальвации для экспортеров сырьевых товаров превращаются в минусы для импортеров и потребителей товаров на внутреннем рынке. Кроме того, плюсы девальвации, выражающиеся в пополнении текущего бюджета за счет девальвации, превращаются

в минусы, если рассматривать данное явление с точки зрения провоцирования инфляции, снижения реальных доходов населения и предприятий, сохранения высокой процентной ставки.

В одной статье невозможно детально рассмотреть все проблемы девальвации. Мы остановимся лишь на констатации одного важного факта. Не имеющая аналогов в мировой истории более чем трехкратная девальвация национальной валюты прошла в России в целом успешно, но через 10 лет возможностей для масштабной девальвации рубля во время финансового кризиса уже не стало. В настоящее время при спаде воспроизводства в отечественной экономике и социальной сфере девальвация остается главным средством пополнения финансовых ресурсов. Трудность в его применении заключается в том, что времена неограниченных «коридоров» изменения валютного курса уже прошли. Сейчас уже исчерпаны ресурсы, позволившие в 1998 г. проигнорировать такой объективный ограничитель масштабов девальвации, как соотношение цен на товары и уровня оплаты (цены) труда.

Решение задачи по созданию и модернизации высокопроизводительных рабочих мест

При сохранении нынешнего уровня цены труда в России кратное повышение цен на внутреннем рынке приведет к резкому сокращению объемов реализации товаров и услуг, что неприемлемо. Увеличивать заработную плату без повышения производительности труда тоже нельзя. Именно поэтому в упомянутом выше Указе Президента Российской Федерации ставится задача создания и модернизации 25 млн высокопроизводительных рабочих мест к 2020 г. Таким путем можно повысить цену труда, не провоцируя инфляцию. Если обобщить сказанное выше, то алгоритм решения стоящих перед страной проблем представляется следующим образом. Для создания высокопроизводительных рабочих мест нужны инвестиции. Для осуществления инвестиционных проектов необходимы финансовые ресурсы. Для пополнения источников финансирования должна быть изменена ценовая политика.

Экономическая политика в 2013 г. и по правительственному прогнозу

Если говорить коротко, в 2013 г. изменение экономической политики ограничилось декларациями

о намерениях с сохранением негативных тенденций в бюджетной, денежно-кредитной и ценовой политике. В сентябре 2013 г. Правительство РФ одобрило Прогноз на 2014 год и на период 2015–2016 гг. [1] (далее — Прогноз).

В Прогнозе декларируется намерение сдерживать рост первичных энергетических и инфраструктурных издержек и определенное перераспределение доходов в пользу перерабатывающих отраслей. Возникает вопрос: достаточны ли усилия, предпринимаемые для решения этой важнейшей задачи? В частности, Прогнозом предусматривается перенести индексацию регулируемых тарифов на товары и услуги инфраструктурных компаний на 2015 г. и ограничить их рост уровнем прошлогодней инфляции.

К сожалению, за два последних десятилетия в России допущено столько нарушений паритетов цен, что для перехода к рыночным ценам равновесия интересов спроса и предложения требуется радикальное урегулирование паритетов цен. В существующих условиях предлагаемая Минэкономразвития России отсрочка индексации роста тарифов на год и тем более ориентация на уровень прошлогодней инфляции не решают проблемы установления рыночных равновесных цен и тарифов. Тем самым предусматриваемые в Прогнозе меры недостаточны для того, чтобы осуществить необходимое ценовое перераспределение доходов в пользу перерабатывающих отраслей.

Еще меньше обнадеживают положения Прогноза по поводу осуществления инвестиционных проектов, сокращения вывоза капитала. При анализе прогнозных показателей мы не обнаруживаем положительного влияния инвестиционной, бюджетной, денежно-кредитной и ценовой политики на ситуацию, сложившуюся в экономике. В качестве базы для расчетов бюджета на 2014–2016 гг. в Прогнозе предлагается рассматривать вариант с близкими к нулю темпами роста промышленного производства. Вместо конкретных мер, направленных на создание цивилизованной институциональной среды для предпринимательства в России, в Прогнозе высказываются лишь предположения, что деловой климат в России улучшится и в 2016 г. вместо оттока капитала начнется его приток. Но, по нашей оценке, вернуть в Россию вывезенный капитал не удастся ни в 2016 г., ни позже. Поэтому у России нет иных источников для финансирования нового индустриального развития, как

проведения эффективной ценовой, денежно-кредитной, налоговой и бюджетной политики внутри страны. В рассматриваемом документе Минэкономразвития России по этому поводу либо приводятся общие двусмысленные фразы, либо декларируется финансовая политика, ведущая к углублению системного кризиса.

Так, двусмысленный характер имеет одна из следующих формулировок Прогноза: «Денежная политика ориентируется на переход в 2015 г. к таргетированию инфляции». Официальные документы в Российской Федерации положено переводить на русский язык. Слово «таргетирование» переводится с английского как «целеполагание». Получается, что Минэкономразвития России вместе с Банком России при проведении денежной политики вместо того, чтобы преследовать цель обеспечения доступности кредитов для инвестиций в развитие реального сектора экономики, ставят перед собой задачу («таргетируют») сохранения неприемлемых для экономического роста темпов инфляции.

Авторы Прогноза не видят иных факторов экономического роста, кроме роста цен на нефть на мировом рынке. По этому поводу в Прогнозе говорится, что большинство факторов роста, которые определяли восстановительный подъем в 2010–2011 гг., к 2012 г., по мере того как объем экономики достиг предкризисных значений, оказались исчерпанными. С середины 2012 г. сдерживающее влияние на экономический рост в России оказывает внешнеэкономический фактор. Годовой индекс цен на нефть не превышает 100% начиная с 2013 г., и эта тенденция сохранится в ближайшей перспективе. Относительно высокие (по сравнению с двумя первыми посткризисными годами) цены на нефть в значительно меньшей степени трансформируются в экономический рост, а нефтяные доходы в большей степени становятся источником оттока капитала.

Казалось бы, в этих условиях экономические власти должны подать бизнесу пример расширения бюджетного финансирования инвестиционных проектов. Однако в Прогнозе под предлогом необходимости соблюдения бюджетных правил предлагается секвестрировать расходы федерального бюджета в 2014–2016 гг. Получается абсурдная ситуация — Правительство РФ выступает против изменения бюджетных правил, поскольку благодаря этому станет возможным финансирование развития экономики.

Согласно Прогнозу рост инвестиций в основной капитал в 2013–2016 гг. будет определяться возможностью наращивания частных инвестиций на фоне сокращения государственных инвестиционных расходов. В ближайшем будущем не ожидается оживления инвестиционной активности в обрабатывающей промышленности. С учетом запланированного в 2014–2016 гг. сокращения ассигнований федерального бюджета на исследования и разработки уровень затрат будет снижаться и к 2016 г. не превысит 1,08%.

В соответствии с Прогнозом в инновационные проекты в рамках территориальных кластеров будет инвестировано 1,5 трлн руб. При этом ожидаемые результаты по предприятиям — участникам кластеров прогнозируются в размере 105% выручки к 2011 г. В мировой практике таких незначительных результатов от инвестиций в кластеры распространения инноваций не допускается.

На основании Прогноза ожидаемый объем инвестиций в основной капитал организаций промышленного комплекса в среднесрочной перспективе составит немногим более 15 трлн руб., при этом наибольшие капитальные вложения ожидаются в организациях топливно-энергетического комплекса, в том числе по виду деятельности «добыча топливно-энергетических полезных ископаемых», — 4,8 трлн руб., что обусловлено реализацией инвестиционных планов компаний по созданию проводящей инфраструктуры и модернизации основных фондов.

В обрабатывающих секторах экономики наибольший объем инвестиций в основной капитал ожидается в нефтеперерабатывающем секторе (с учетом намечаемой реконструкции, модернизации и строительства новых нефтеперерабатывающих предприятий) — 1,4 трлн руб., а также в машиностроительном комплексе — 1,2 трлн руб. При этом следует отметить, что в среднесрочной перспективе доля государственных расходов в общем объеме инвестиций в обрабатывающих секторах экономики имеет тенденцию к снижению.

Трудно сказать, насколько реально масштабное увеличение инвестиций частных естественных монополий в топливно-энергетический комплекс. Есть подозрения, что это «прямые инвестиции», связанные с переделом собственности. Что касается увеличения объемов инвестиций корпораций в обрабатывающую промышленность и машиностроение, то в сложившейся ситуации возникают еще большие сомнения в их реальности. В целом

по промышленности практика показывает, что ориентация на увеличение объемов инвестиций корпораций и на сокращение бюджетных инвестиций не приносит успеха по двум причинам. Во-первых, корпорации при уменьшении бюджетного финансирования нередко не инвестируют внутри страны, а вывозят капитал за рубеж. Во-вторых, для России сейчас актуально увеличивать объемы капитальных вложений в реальный сектор экономики, а не наращивать механически показатель объема инвестиций в основной капитал, за которым могут скрываться операции, не имеющие отношения к капитальным вложениям. Не углубляясь в эту тему, проиллюстрируем сказанное на примере из рассматриваемого выше Прогноза. При приоритетном увеличении объемов инвестиций в топливно-энергетический комплекс из-за сокращения бюджетного финансирования обновление и замена оборудования на атомных электростанциях переносятся на 2017 г. В итоге согласно Прогнозу в 2016 г. ожидается снижение производства электроэнергии на 1,3% к 2012 г.

Сокращение бюджетного финансирования инвестиций не позволяет решить проблему снижения транспортных тарифов до приемлемого для российской экономики уровня. Согласно Прогнозу в качестве значимого риска может быть отмечена проработка в настоящее время вопроса сокращения индексации тарифов (в том числе на железнодорожные перевозки), что может негативно сказаться на параметрах инвестиционной программы ОАО «РЖД» и соответственно приобретении в первую очередь тягового состава.

Риск ликвидации России как единого государства состоит как раз в высоких транспортных тарифах, при которых нет возможности иметь единый рынок от западных границ до Тихого океана, а также в высоких ценах на электроэнергию и продукцию и услуги других монополий, не позволяющие сохранять массовый платежеспособный спрос на внутреннем рынке на требуемом уровне. В снижении тарифов на транспортные услуги и электроэнергию нет риска ни для страны, ни для естественных монополий. Стране в целом и самим естественным монополиям выгоднее иметь транспортные тарифы и цены на энергоносители на уровне себестоимости производства с рентабельностью, близкой к нулю, и финансировать из бюджета инвестиции в строительство дорог и электростанций и в их оснащение новой техникой. В этом направлении требуется изменять политику цен.

Создание и модернизация высокопроизводительных рабочих мест

Создание и модернизация 25 млн высокопроизводительных рабочих мест предполагает восстановление на новой технологической базе отечественного машиностроения. В рассматриваемом Прогнозе предлагается увеличить производство машин и оборудования в 2012–2016 гг. на 8,9%, в том числе по продукции оборонного комплекса на 30%. С учетом того, что поставки новых воентехнических средств надо увеличивать в разы, это недостаточные темпы.

Об этом свидетельствуют и данные по сельхозмашиностроению. В связи с изложенным, а также учитывая резкое сокращение производства в 2013 г. (тракторов — на 45%, зерноуборочных комбайнов — на 10%), увеличение производства в 2014–2016 гг. не позволит компенсировать указанное сокращение производства в 2013 г., в связи с чем производство тракторов в 2016 г. по сравнению с 2012 г. сократится почти на 8%, зерноуборочных комбайнов — почти на 2%.

В США после кризиса 1929–1933 гг. была создана государственная служба по мониторингу паритетов цен на продукцию сельского хозяйства, машиностроения и других видов деятельности, выпускающих средства производства для фермеров. Этот департамент регулировал соотношение спроса и предложения на тракторы, комбайны, горючее и т. д. После отмены указанного мониторинга в конце 1970-х гг. федеральное правительство не устранилось от поддержки спроса на продукцию сельхозмашиностроения. В США, в Германии и в других странах с развитым машиностроением принимаются и реализуются государственные программы обновления машинно-тракторного парка отечественного сельского хозяйства

Теоретические положения по ценообразованию, обеспечивающему решение проблем выхода из кризиса, экономического роста и развития

А. Смит сформулировал, что цена товара (P) равна сумме зарплаты (v_t) и прибыли (m_t)² у производи-

² А. Смит разделял прибыль и ренту. В наше время в полную прибыль входит не только рента, но и многое другое. Поэтому мы не разделяем прибыль на составные части, что не меняет смысла формулы.

теля товара и у поставщиков средств производства, использованных при изготовлении данного товара. Формула цены по А. Смиту имеет следующий вид:

$$P = v_t + m_t + \sum (v_j + m_j). \quad (1)$$

К. Маркс упростил формулу А. Смита и вместо невыполнимого для отдельного товаропроизводителя расчета суммы расходов на оплату труда и прибыли у поставщиков ввел показатель издержек на приобретение средств производства (c). Формула цены приобрела знакомый современным экономистам вид:

$$P = c + v + m. \quad (2)$$

Добавив в теоретическую формулу один коэффициент, К. Маркс с присущей ему самоуверенностью раскритиковал формулу А. Смита, назвав ее неверной догмой. Данное покушение на авторские права А. Смита вряд ли можно признать правомерным. Формула А. Смита не предназначена для расчетов на уровне микроэкономики, поскольку она разрабатывалась при исследованиях общественного богатства. В теоретическом плане «догма А. Смита» вполне корректна, что подтверждается ее применением в современных макроэкономических расчетах. Впрочем, на микроэкономическом уровне расчет цен в отдельных случаях тоже ведется «по А. Смиту». В частности, при выходе из кризиса 1929–1933 гг. в Германии, США и других странах на уровне фирм и компаний начали рассчитывать товарные цены без учета дополнения К. Маркса только по переменным издержкам, т. е. по модифицированной формуле А. Смита.

Верность модификации формулы цены К. Маркса ($P = c + v + m$) также подтверждается практикой не как «истина в последней инстанции», а в определенном смысле. Данная модификация уравнения позволяет широко использовать эту формулу для учета издержек производства и прибыли. Что касается расчетов параметров c , v , и m и их суммирования для целей установления товарных цен, то А. Смит и К. Маркс, разрабатывая на основе рассматриваемых уравнений трудовую теорию стоимости товаров, пытались придумать способ выражать меновую стоимость товаров не в деньгах, а в трудовых единицах, но эти попытки не увенчались практическим результатом. Трудовая теория стоимости нужна была А. Смиту

для того, чтобы показать роль производительного труда в увеличении богатства народов. К. Маркс использовал ее для оправдания необходимости непримиримой классовой борьбы между трудом и капиталом.

При определении величины товарных цен и расчетах издержек производства, оплаты труда и прибыли возникают макроэкономические проблемы, которые решаются теоретически и практически за рамками не только приведенных выше уравнений цены, но и трудовой теории стоимости³. Важные для практики положения по определению величины цен были сформулированы Л. Вальрасом в работе по теории общего экономического равновесия, опубликованной в 1877 г. Л. Вальрас впервые в мире попытался построить и решить систему уравнений, имитирующих соотношения спроса и предложения по всем товарам в экономике. Модель определения цен равновесия спроса и предложения, разработанная Л. Вальрасом на условных коэффициентах, не позволяла определять реальные цены. Ее ценность для практики состояла в другом — математический анализ уравнений равновесия спроса и предложения позволил выявить количественные закономерности определения равновесных цен. Л. Вальрас доказал, что максимальный объем предложения и спроса товаров на рынке достигается при нулевой рентабельности производства. Чтобы понять практическое значение этого чисто теоретического положения, следует разобраться с тем, что конкретно следует из него.

Норма прибыли ни у одного из производителей товаров, капитальных благ и услуг не должна быть в разы большей, чем у других товаропроизводителей. Например, если естественная монополия вместо установления цен, позволяющих получить нормальную прибыль в 15%, завышает цены до уровня прибыли в 200%, значит, она уменьшает норму и массу прибыли для сотен тысяч предприятий, вынужденных покупать продукцию (услуги) этой монополии, на величину, соответствующую излишней рентабельности в 185%. Л. Вальрас рассматривал вопрос о необходимой норме рентабельности для расширенного воспроизводства.

³ Теорию цен А. Смит и К. Маркс не разрабатывали. В советской экономической литературе имелись публикации, внесшие весомый вклад в разработку теории цен. Хотя их авторы «грешили» ревизией марксизма, именно на их идеях строилась эффективная система ценообразования индустриального развития СССР.

Но наиболее полная разработка этой проблемы была осуществлена в 1930-х гг. с участием советских экономистов, среди которых следует выделить Г. Фельдмана (1884–1958) [2], который предложил устанавливать норму рентабельности в зависимости от скорости оборота капитала в том или ином виде деятельности.

На пике индустриального развития СССР в 1960-х гг. в соответствии с идеей Г. Фельдмана ценообразование в СССР строилось следующим образом. В электроэнергетике, на транспорте, в других отраслях, где срок окупаемости капитальных вложений составлял несколько лет, норма рентабельности была минимальной, а некоторые виды деятельности (например, пассажирский железнодорожный транспорт) оставались планово-убыточными. Вторую группу отраслей составляли виды деятельности со средней нормой рентабельности. В нее входили машиностроение, сельское хозяйство и другие отрасли. Наконец, третью группу образовывали отрасли с быстрым оборотом капитала — пищевая и легкая промышленность, торговля и др. Для них устанавливались относительно высокие (но не запредельные) нормы рентабельности. Данная система ценообразования работала эффективно. Бюджет страны пополнялся за счет высокорентабельных видов деятельности. Это позволяло без затруднений перераспределять финансовые ресурсы для строительства электростанций, развития транспорта и других низкорентабельных видов деятельности. Долгосрочные кредиты были доступны всем отраслям, но их мало использовали, поскольку денег хватало и без кредитов. Потребительский кредит был доступен и широко использовался в жилищном строительстве, для приобретения предметов длительного пользования и т. д.

Следует подчеркнуть: описанная выше советская система планирования и ценообразования не была исключительным явлением в практике развитых индустриальных стран. Более того, западные страны уже в 1960-х гг. обогнали СССР по

уровню планирования и степени социализации хозяйства. Посоветовав СССР и России отказаться от механизмов индустриальной экономики и социального хозяйства, западные страны от них не отказались. Так, бесплатная реализация продовольствия для малоимущих в США осуществляется с целью установления приемлемо высоких цен на продовольствие для лиц, имеющих работу. Это, в свою очередь, позволяет поддерживать фермерские хозяйства путем установления достаточно высоких закупочных цен на продукцию отечественного сельского хозяйства. Россия в обозримой перспективе не в состоянии перейти к американской системе ценообразования. Но американский опыт, как и опыт ЕС, может служить ориентиром для проведения индустриальной и социальной политики цен.

Выводы

России необходимо перейти на стандарты регулирования цен, принятые в развитых индустриальных странах. В частности, требуется принять меры по урегулированию нарушений паритетов цен и тарифов, снизить до приемлемого уровня цену длинных денег (ставки по долгосрочным кредитам), привести в соответствие с мировыми стандартами гарантированную оплату труда, активизировать бюджетную поддержку инвестиций в социально-экономическое развитие.

Литература

1. Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015–2016 годов. URL: <http://www.economy.gov.ru>.
2. История экономической мысли в России / Н. О. Воскресенская, А. С. Квасов и др. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1996. 306 с.
3. URL: <http://www.moneyjournal.ru/ekonomika/v-mire>.
4. Россия 2013: стат. справочник. М.: Росстат, 2013. С. 33.

УДК 338.5

Проблемы государственного регулирования деятельности предприятий инфраструктурных отраслей

Проанализирована сложившаяся ситуация в области регулирования цен и тарифов, рассмотрены проблемы предприятий инфраструктурных отраслей и направления совершенствования системы государственного регулирования. Сделан вывод, что вовлечение накопленных пенсионных средств НПФ в процесс инвестирования в инфраструктурные предприятия должно способствовать развитию инфраструктуры, повышать надежность и качество предоставляемых услуг. При этом должен быть создан механизм государственного гарантирования доходности вложений НПФ в инфраструктурные предприятия. Такой механизм может быть реализован через систему государственного регулирования тарифов на услуги инфраструктурных отраслей.

Ключевые слова: регулирование цен; тарифы; промышленное производство; ценообразование; инфраструктурные отрасли; перекрестное субсидирование.

The authors analyzed the current situation in the field of regulation of prices and tariffs, problems of enterprise infrastructure industries and areas for improvement of State regulations. It is concluded that the inclusion of accrued pension funds SPC in the process of investing in infrastructure enterprises should contribute to the development of infrastructure, and improve the reliability and quality of services provided. The authors also propose a mechanism that guarantees profitability of SPC investments in infrastructure enterprises. Such a mechanism could be implemented through a system of State regulation of tariffs for services of infrastructure industries.

Keywords: price regulation; tariffs; industrial production; pricing; infrastructure industry, cross-subsidization.



**Долматов Илья
Алексеевич**

канд. экон. наук, директор
Института проблем
ценообразования
и регулирования естественных
монополий НИУ ВШЭ
E-mail: idolmatov@hse.ru



**Яркин Евгений
Валентинович**

д-р экон. наук, профессор, заслу-
женный экономист РФ, научный
руководитель Института
проблем ценообразования
и регулирования естественных
монополий НИУ ВШЭ
E-mail: yarkin.ev@yandex.ru

Падение эффективности промышленного производства и лоббирование идеи о спасении ситуации за счет «замораживания» цен и тарифов предприятий естественных монополий побудили Правительство РФ принять решение о сохранении цен и тарифов для промышлен-

ных потребителей на уровне 2013 г. В отношении населения цены и тарифы должны быть индексированы на 70% от уровня инфляции. Является ли данное решение взвешенным и обоснованным — достаточно спорный вопрос, который подлежит изучению и анализу.

Анализ сложившейся ситуации в области регулирования цен и тарифов

После перехода к рыночным принципам функционирования экономики государственным регулированием и контролем охвачены только предприятия инфраструктурных отраслей, под которыми понимают электроэнергетику, тепло-, водо-, газоснабжение, а также услуги трубопроводного, железнодорожного транспорта и связи. За последние 20 лет система государственного регулирования цен и тарифов существенно изменилась. Новые механизмы хозяйствования, либерализация цен потребовали создания государственного органа, который отвечал бы за принимаемые решения в области установления цен и тарифов для предприятий естественных монополий. При решении данного вопроса использовался зарубежный опыт. По аналогии с США была создана Федеральная энергетическая комиссия (ФЭК России). На первом этапе реформ, с января 1992 по март 1994 г., ФЭК России функционировала по решению Правительства РФ как межведомственная комиссия, в которую входили представители государственных органов власти, производители энергии и крупные промышленные потребители. Несмотря на неопределенность статуса комиссии, ее решения принимались и исполнялись. Но, по сути, ФЭК России в этот период регулировала только производство электроэнергии вертикально интегрированными компаниями — энергосистемами. Тарификацией тепловой энергии и услуг организаций коммунального комплекса занимались органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, а регулирование услуг водоснабжения и водоотведения осуществлялось на муниципальном уровне.

Следует отметить, что в этот период методы установления цен на газ и тарифов на энергию не были одинаковыми. Если ранее Комитет цен России ежемесячно индексировал оптовые цены на газ по фактическому индексу-дефлятору за предшествующий месяц, то ФЭК России использовала традиционный метод «затраты плюс», рассматривая тарифы энергосистем ежеквартально по подаваемым заявкам на регулирование. Несмотря на недостатки, этот метод имел положительные стороны. ФЭК России изучала все составляющие затрат (достигалась их прозрачность) и принимала согласованное решение по уровням тарифов на электроэнергию, что позволяло считать такое рассмотрение публичным. К недостаткам этого

метода регулирования следует отнести, во-первых, невозможность объективно использовать установленные таким образом цены и тарифы в процессе формирования бюджетных отношений между центром и дотационными субъектами Российской Федерации, и, во-вторых, они не позволяли планировать затраты на топливно-энергетические ресурсы при производстве промышленной продукции даже на год вперед.

В январе 1992 г. Комитет цен России, который регулировал в то время процесс ценообразования, принял решение о «замораживании» тарифов на электроэнергию и цен на газ для населения страны, что нарушило экономически обоснованное соотношение цен и тарифов и было ранее, в советское время, недопустимо. Так, в 1990 г., последнем году действия преysкуранта № 09–01 «Тарифы на электрическую и тепловую энергию», применяемого с 1982 г., средний тариф для промышленных потребителей с присоединенной мощностью более 750 кВА составлял 1,58 коп. за потребленный кВт-ч, а средний тариф на освещение квартир и бытовые нужды был 3,495 коп. за кВт-ч, что более чем в 2,2 раза выше тарифа для указанной категории потребителей. А уже в 1992 г. для промышленных потребителей с присоединенной мощностью более 750 кВА средний тариф уже составил 114 коп., для городского населения — только 16,4 коп., для сельского населения — 10,4 коп. за потребленный кВт-ч электроэнергии, что было почти в 7 и 11 раз соответственно ниже, чем для предприятий крупной промышленности. С целью недопущения убытков энергоснабжающих организаций выпадающие доходы от реализации электроэнергии населению были компенсированы увеличением тарифов для промышленных и других групп потребителей. Аналогичная ситуация сложилась и с оптовыми ценами на газ для населения. В последующие годы пришлось «размораживать» цены и тарифы для населения и проводить их индексацию, но исправить сложившееся положение на протяжении более 20 лет так и не удалось. Величина перекрестного субсидирования, под которым понимается переплата промышленными потребителями за население, в электроэнергетике составляет более 200 млрд руб., а в газовой промышленности — около 60 млрд руб.

В марте 1994 г. ФЭК России стала правительственным органом, а в 1995 г. получила статус федерального органа исполнительной власти. В том же году у нее появились дополнительные полномочия

Таблица 1

**Индексы* потребительских цен, цен промышленной продукции,
оптовых цен на газ и тарифов на электрическую энергию за период 1996–1999 гг.**

Показатель	1996	1997	1998	1999
Индекс потребительских цен (ИПЦ)	21,8	11,0	84,4	36,5
Индекс цен промышленной продукции (ИЦП)	25,3	7,4	23,2	67,3
Электроэнергия	37,5	8,5	2,2	19,7
Газ	12,5	1,8	-5,3	17,9

* Под индексом понимается рост соответствующих цен за год в процентах [индекс цен = (цены текущего года/цены предыдущего года – 1) *100%].

Таблица 2

Корреляционные зависимости ИПЦ и индексов роста цен на электроэнергию, газ

Показатель	Корреляция Пирсона ¹	Значимость
ИПЦ – индекс роста цен на газ	0,64	0,17
ИПЦ – индекс роста цен на электроэнергию	0,61	0,20

* Корреляция Пирсона – попарная корреляция, показывающая тесноту связи (от 0 до 1) между показателями; значение, равное единице, показывает линейную зависимость между переменными.

в области государственного регулирования транспортировки нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам и транспортировки газа по трубопроводам. Указом Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» ФЭК России была преобразована в Федеральную службу по тарифам (ФСТ России), функции которой существенно расширились добавлением регулирования предприятий коммунального комплекса.

С начала 1990-х гг. в период работы как ФЭК России, так и в дальнейшем ФСТ России, эти органы исполнительной власти подвержены критике со стороны СМИ за высокие темпы роста цен и тарифов, которые, по мнению ряда экономистов, являются основной причиной инфляции. Данное утверждение и по сей день можно слышать. Даже в Прогнозе социально-экономического развития Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг., опубликованном на сайте Минэкономразвития России, раздел, посвященный тарифам, называется «Параметры инфляции. Цены производителей. Цены и тарифы на продукцию (услуги) компаний инфраструктурного сектора», тем самым ставя знак тождества между тарифами инфраструктурных предприятий и инфляцией. Насколько оправдано такое сравнение

и насколько сильно влияние изменения цен и тарифов предприятий инфраструктурных отраслей на инфляцию? Для ответа на этот вопрос следует напомнить читателям журнала, что в 1997 г. Правительство РФ с целью максимального снижения инфляции приняло решение о «замораживании» цен на газ и тарифов на электроэнергию, которое действовало до 1999 г. Однако практика показала, что оно не способствовало сдерживанию роста цен (табл. 1), создав дополнительные проблемы предприятиям, которые не имели средств не только на развитие, но и на проведение необходимых ремонтных работ.

Анализ статистики этих показателей за последние 20 лет позволяет вывести корреляционные зависимости между изменением ИПЦ и изменением оптовых цен на газ и тарифов на электроэнергию (табл. 2). Полученные коэффициенты корреляции свидетельствуют только о слабой связи между этими показателями, значение которых не превышает 0,2.

Мировая практика подтверждает слабость зависимости влияния изменения цен на газ и тарифов на электроэнергию на ИПЦ, что следует из динамики цен и тарифов в Великобритании, где уже на протяжении десятка лет функционирует наиболее продвинутый рынок топливно-энергетических ресурсов (ТЭР) (рис. 1).



Рис. 1. Динамика цен в Великобритании в 2003–2011 гг.

Несмотря на то что жесткой связи между изменением цен на газ, тарифов на электроэнергию и ИПЦ не выявлено, Правительство РФ в последние 10 лет проводит политику, направленную на их сдерживание, что видно на примере формирования тарифов на услуги предприятий коммунального комплекса. Исключение составляет формирование оптовых цен на газ. В 2006 г. Правительством РФ было принято решение о постепенном доведении оптовой цены на газ для промышленных потребителей до уровня равнодоходности поставок газа на внутренний и внешний рынки. Такой подход к формированию цен на газ позволял, во-первых, адаптироваться российским предприятиям к относительно высоким ценам на топливо. Во-вторых, он стимулировал обновление парка машин и оборудования, поскольку высокие цены на эти изделия должны компенсироваться экономией затрат на топливо. В-третьих, только повышение цен на газ могло способствовать реальной экономии ТЭР.

Отрицательным следствием такого решения стала наметившаяся диспропорция между ценами на газ и тарифами на тепловую энергию, которые повышаются гораздо более низкими темпами, что могло приводить к проблемам функционирования системы теплоснабжения. Если цены на газ в 2013 г. были повышены на 15%, то тарифы на тепловую энергию — на 11%, что в перспективе может снизить надежность теплоснабжения (прежде

всего населения) из-за нехватки средств на реализацию производственных программ теплоснабжающих организаций, не говоря уж о реконструкции и модернизации теплового хозяйства. Кроме того, средства, полученные от дополнительного повышения оптовых цен на газ, не оставались в распоряжении ОАО «Газпром», а изымались государством посредством повышения ставок налога на добычу полезных ископаемых.

Несмотря на то что жесткой связи между изменением цен на газ, тарифов на электроэнергию и ИПЦ не выявлено, Правительство РФ в последние 10 лет проводит политику, направленную на их сдерживание, что видно на примере формирования тарифов на услуги предприятий коммунального комплекса

Следует отметить, что в последние пять–шесть лет государственное регулирование в инфраструктурных отраслях было сведено к простому индексированию цен и тарифов (табл. 3). Это обусловлено невозможностью в современных условиях

Таблица 3

Индексы роста тарифов на электроэнергию и газ в 2006–2011 гг.

Показатель	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ИПЦ	9	11,9	13,3	8,8	8,8	6,1
Электроэнергия в среднем	10,3	10,7	19,5	19,3	17,8	13,5
Газ (регулируемые оптовые цены) в среднем	11	15	25	15,7	27,4	15,3

Таблица 4

Среднее количество регулируемых организаций в субъекте Российской Федерации

Вид деятельности	Количество регулируемых организаций
Передача электроэнергии	87
Сбыт электроэнергии (гарантирующие поставщики)	4
Теплоснабжение	197
Водоснабжение/водоотведение	139
Газораспределение	4

проводить в регионах анализ действующих цен и тарифов и объективно устанавливать цены и тарифы для инфраструктурных предприятий. Численность органов государственного регулирования субъектов Российской Федерации неадекватна задачам и объему работ по формированию цен и тарифов (табл. 4 и рис. 2). Нарушен принцип нахождения баланса интересов между производителями и потребителями услуг предприятий инфраструктурных отраслей.

К тому же жесткие сроки установления цен и тарифов вынудили органы государственного регулирования перейти на метод индексации цен и тарифов. В противном случае просто не хватило бы времени учесть всю информацию, имеющуюся в обосновывающих материалах. Однако такой упрощенный метод приводит к тому, что те компании, которые имели относительно высокие уровни цен и тарифов, улучшают свои финансовые результаты, а компании, отличающиеся относительно заниженными уровнями цен и тарифов, только ухудшают свое и без того тяжелое положение.

Проблемы предприятий инфраструктурных отраслей и направления совершенствования системы государственного регулирования

Следует отметить, что предприятия инфраструктурных отраслей отличаются крайней разнородностью как по масштабам своей деятельности, так

и по эффективности функционирования на рынках предоставляемых услуг. Если крупные компании, владеющие инфраструктурными предприятиями, такие как ОАО «Газпром», ОАО «Лукойл» и другие аналогичные по масштабам компании, регулярно заменяют устаревшее оборудование, то относительно небольшие компании, работающие на уровне муниципальных образований, испытывают определенные трудности в устранении физического износа оборудования.

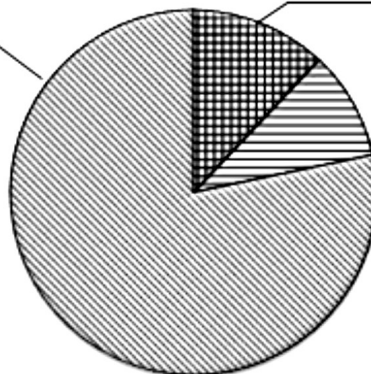
Если предприятия, входящие в систему организаций, ориентированных на экспорт, еще имеют возможность замещать морально устаревшее оборудование, то даже крупные предприятия электроэнергетического направления после реструктуризации РАО «ЕЭС России» не обладают достаточными средствами на приобретение высокотехнологичного современного оборудования. Особенно тяжелая ситуация сложилась в теплоснабжении, водоснабжении и водоотведении. Отставание в использовании современных технологий обуславливает и относительно высокий уровень цен на их продукцию. Только один переход с существующего российского паросилового оборудования на оборудование, работающее по парогазовому циклу, дает экономию в расходе топлива почти на 30%, что позволило бы снизить цены на электроэнергию примерно на 10%. Однако удельный вес электрических станций, работающих по парогазовому циклу, составляет

65 РРО от 6 до 145 человек при наличии следующих полномочий:

- Регулирование тарифов на электро- и теплоэнергию, газ, твердое топливо, услуги ОКК, пассажирские перевозки;
- Регулирование торговых надбавок к ценам;
- Регулирование предельных индексов изменения платы за ЖКУ, цен на социальные услуги
- Исполнение ряда других функций

10 РРО с численностью от 23 до 30 чел.

8 РРО с численностью от 6 до 35 чел.



- ▣ Регулирование тепло-, электроэнергетики, коммунального комплекса
- ▢ Регулирование тепло-, электроэнергетики, газового комплекса
- ▤ Едные тарифные органы

Рис. 2. Численность персонала региональных органов регулирования (РРО)

всего несколько процентов, что не позволяет в ближайшем будущем говорить не только о снижении, но и о существенном сдерживании роста тарифов.

Но в настоящее время наиболее острой является проблема надежности и качества оказываемых услуг относительно небольшими инфраструктурными предприятиями, работающими на муниципальном уровне. Именно на таких предприятиях наиболее часто происходят аварии, приводящие в отдельных случаях к «замораживанию» районов городов и поселков.

Индексация тарифов для таких муниципальных предприятий и ООО с уставным капиталом, как правило, 100 тыс. руб. не позволяет провести замену физически изношенного оборудования, а инвестиционные программы, если и принимаются, не покрывают необходимые для этой цели расходы. Это обусловлено тем, что органы регулирования субъектов Российской Федерации не в состоянии в настоящее время в полной мере и объективно учитывать все необходимые затраты таких организаций. В лучшем случае инвестиции в такие предприятия позволяют частично решать проблему наиболее аварийно-опасных участков, что не приводит к существенному повышению надежности и качества предоставляемых ими услуг

Ряд экономистов видят решение данной проблемы в увеличении социальной нагрузки на крупные компании, что одно время и происходило, когда путем банкротств мелкие коммунальные компании переходили под управление крупных. Но даже для таких компаний, как ОАО «Газпром», дополнительная социальная нагрузка будет чрезмерной.

К сожалению, в стране отсутствует долговременная программа развития инфраструктурных отраслей, не говоря уж об ее вариантности. Не определены даже потребности страны в ТЭР, которые должны быть представлены в виде вариантов их изменения в зависимости от темпов экономического роста. А те наработки, которые сделаны, исходят из малореальных потребностей и не подтверждаются практикой последних лет.

В России даже не приступали к разработке внятной программы развития предприятий коммунального комплекса. Все дело ограничивается только декларированием процентов повышения цен и тарифов на услуги, а услуга по водоснабжению и водоотведению вообще выпала из Прогноза социально-экономического развития Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. Мало кто предлагает конкретные решения в этой области, хотя они давно назрели. Обществу надо дать ответы на ряд вопросов, которые всех сегодня волнуют.

По нашему мнению:

1) Правительство РФ должно разработать и утвердить программу реконструкции и модернизации предприятий инфраструктурных отраслей, как минимум, до 2030 г. с разбивкой по годам исходя из реальных инвестиционных возможностей. Необходимо выделить регионы, в которых в первую очередь должны реализовываться программы модернизации и реконструкции инфраструктурных предприятий;

2) региональные власти должны разработать план первоочередных мер по реконструкции и модернизации инфраструктурных объектов и определиться с источниками его финансирования;

3) регуляторы федерального и регионального уровня должны разработать программу поэтапного изменения цен и тарифов, необходимого для реализации поставленных задач, которая должна быть согласована с мерами социальной поддержки малоимущих слоев населения;

4) должны быть обеспечены прозрачность, обоснованность и публичность предлагаемой программы поэтапного повышения цен и тарифов;

5) необходимо обеспечить привлекательность предприятий инфраструктурных отраслей для инвестирования частных капиталов.

6) следует определиться и в подходах к решению проблемы перекрестного субсидирования, основную нагрузку которого несут промышленные потребители.

Только один переход с существующего российского паросилового оборудования на оборудование, работающее по парогазовому циклу, дает экономию в расходе топлива почти на 30%, что позволило бы снизить цены на электроэнергию примерно на 10%

Решение последней проблемы весьма актуально, поскольку общая сумма перекрестного субсидирования составляет более 300 млрд руб. в год, что ложится тяжким бременем на отечественную промышленность, которая в условиях замедления темпов развития несет необоснованную социальную нагрузку. Попытки ее решения

методом повышения цен и тарифов для населения более быстрыми темпами и их доведения до экономически обоснованного уровня все 20 лет терпят неудачу. Наиболее ясно позиция Правительства РФ выражена в Прогнозе социально-экономического развития Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. Предлагается во избежание резких скачков роста тарифов на услуги ЖКХ и усиления инфляции проводить сглаживание необходимой валовой выручки регулируемых организаций с переносом роста цен и тарифов на последующие годы. Однако ничего не говорится, на какой срок планируется сглаживать выручку. А самое главное, нет ответа на вопрос — к чему это сглаживание может привести? По сути, это простое ограничение роста тарифов с откладыванием решения проблем предприятий коммунального комплекса на неопределенный срок.

Предлагаемое введение социальной нормы потребления, которое, по мнению авторов этой идеи, позволит решить проблему перекрестного субсидирования, имеет ряд недостатков. Во-первых, социальная норма предполагает, что ее будут устанавливать региональные власти. Может возникнуть ситуация, при которой в соседних областях появятся разные социальные нормы. Во избежание вопросов граждане региональные власти станут стремиться устанавливать социальную норму ближе к верхнему пределу. Во-вторых, как правило, малоимущие граждане не могут позволить себе обладать современной энергоэффективной техникой, что делает весьма проблематичным целесообразность введения социальной нормы с целью поддержки таких граждан. В-третьих, значительно будет усложнена система расчетов с населением, а введение биллинговой системы потребует существенных средств на ее реализацию. И, в-четвертых, введение социальной нормы потребует дополнительного принятия более 100 тарифных решений, что существенно осложнит работу органов тарифного регулирования. Кроме того, не исключены манипуляции с объемами электропотребления в пределах и сверх социальной нормы.

Зарубежный опыт показывает, что большинство развитых стран идет по пути поддержки малоимущих слоев населения. Интересен опыт штата Огайо США: малоимущим предоставляются услуги по электро- и газоснабжению по ценам и тарифам в десятки раз ниже, чем остальным гражданам.

Разница ложится на обеспеченные слои населения, которые через систему цен и тарифов поддерживают малоимущих.

Предпринимаемые в настоящее время попытки с помощью цен и тарифов повысить инвестиционную привлекательность инфраструктурных предприятий успеха не имеют. Опыт внедрения метода доходности на инвестированный капитал (RAB), заключающийся в обеспечении нормы доходности осуществляемых инвестиций, в электроэнергетике, можно считать неудачным.

Основные ошибки в применении метода RAB:

- принятие решения о переоценке стоимости основных производственных фондов, величина амортизации которых учитывалась при регулировании тарифов, без отражения в бухгалтерском балансе такой переоценки для целей налогообложения;
- установление рыночной нормы доходности на капитал, который уже был оплачен потребителями, включая основные средства, введенные еще в советское время;
- отсутствие синхронизированного с внедрением метода RAB применения метода сравнения аналогов (*Benchmarking*).

Правда, уже на стадии применения метода RAB была осуществлена попытка сглаживания роста тарифов за счет поэтапного доведения нормы доходности на первоначальный капитал с 3 до 9%, но это большого эффекта не имело, тарифы на передачу электроэнергии выросли в отдельных случаях до 40%, что вызвало негативную реакцию потребителей. Пришлось вмешаться Правительству РФ, и постепенно от практического применения данного метода отказались.

К сожалению, складывается впечатление, что разработчики нормативных документов в области ценообразования на услуги инфраструктурных предприятий не понимают смысла применения нормы доходности на инвестированный капитал. Они видят только его внешнюю сторону — сторону метода установления цен и тарифов. Однако опыт применения метода RAB за рубежом показывает, что этот метод используется, как правило, одновременно с процессом приватизации муниципальных предприятий с целью привлечения инвестиций. Опыт США показывает, что приватизация муниципальных инфраструктурных предприятий была направлена на привлечение инвестиций и прежде всего средств негосударственных пенсионных фондов. С целью обеспечения

обязательств по выплате дивидендов и был применен метод RAB. При этом орган государственного регулирования, обеспечивая оговоренный уровень доходности (как правило, относительно небольшой), ежегодно анализирует результаты работы регулируемой организации. Если инфраструктурным предприятием не достигается принятая в тарифах норма доходности и пострадали акционеры, то регулятор выясняет причины, которые повлекли снижение рентабельности работы предприятия. Таким образом, подход к формированию цен и тарифов методом RAB позволяет задействовать всю цепочку основных игроков: регулятора (представителя государства), компанию в лице ее менеджеров и акционеров. В условиях России в настоящее время отсутствует указанная связка, а вся ответственность как за относительно высокий уровень тарифа, так и за недополученный доход в основном ложится на орган государственного регулирования.

Выводы

Применяемые методы ценового и тарифного регулирования не позволяют решить основную проблему привлечения инвестиций в отрасль.

Выходом из сложившейся ситуации может стать приватизация государственных и муниципальных инфраструктурных предприятий. Вовлечение накопленных пенсионных средств НПФ в процесс инвестирования в инфраструктурные предприятия должно способствовать развитию инфраструктуры, повышать надежность и качество предоставляемых услуг. При этом должен быть создан механизм государственного гарантирования доходности вложений НПФ в инфраструктурные предприятия. Такой механизм может быть реализован через систему государственного регулирования тарифов на услуги инфраструктурных отраслей.

Литература

1. Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг., URL: www.economy.gov.ru.
2. Указ Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти».
3. URL: www.gks.ru.
4. URL: epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home.

УДК 338.534

Формирование ценовой стратегии предприятия

Рассматриваются ценообразующие факторы и эволюция подходов к выбору основной детерминанты цены. Представлен процесс разработки ценовой политики и стратегии на предприятии. Выделены направления оптимизации ценовой стратегии предприятия и принципы оценки ее эффективности.

Ключевые слова: цена; ценовая политика; ценовая стратегия; карта позиционирования; ценовая дискриминация; дифференциация цен.

The author considers pricing factors and presents evolving approaches to choosing main price determinants. He also provides a process for the development of pricing policies and strategies in the enterprise and allocates directions to optimize pricing strategies and principles for evaluating its effectiveness.

Keywords: price; price policy; price strategy; map positioning; price discrimination; price differentiation.



Лизовская Вероника Владимировна

канд. экон. наук,
ст. преподаватель кафедры
корпоративных финансов
и оценки бизнеса СПбГЭУ
E-mail: Lizovskaya.vv@mail.ru

Эволюция подходов к выбору основной детерминанты цены

Среди способов воздействия на рыночную ситуацию субъекта хозяйственной деятельности ценообразование является наиболее действенным рычагом, регулирующим получаемую прибыль, и в то же время индикатором того, что его товары пользуются спросом.

Эффективность решений по определению цены товара или услуги зависит в первую очередь от подхода к определению цены, основывающегося на установлении системы ценообразующих факторов, включающих свойства рынка (степень концентрации предприятий на рынке; барьеры выхода на рынок; емкость рынка; взаимоотношения игроков рынка; рыночная доля, имидж и репутация предприятия; чувствительность покупателей

к цене и уровню качества продукции) и внутренние показатели деятельности предприятия (использование ресурсов и производственных мощностей; доля себестоимости в цене; возможности по привлечению дополнительных средств и т. д.).

Подходы к выбору внутренних или внешних (рыночных) факторов в качестве основной детерминанты цены менялись с течением времени по мере развития рынка.

При применении затратного подхода к определению цены предприятие опиралось на свои внутренние условия. В этом случае ценовая политика предусматривала учет затрат и формирование на их основе цены. И хотя в процессе реализации продукции могли предоставляться различные скидки для стимулирования продаж, принцип формирования цены оставался неизменным.

Впоследствии ценовая политика начала строиться на поиске оптимального соотношения цены и качества продукции. В этом случае ценовая политика должна учитывать не только внутренние, но и внешние факторы при расчете верхних (по спросу) и нижних (по затратам) границ цены. При этом данное соотношение не всегда становится оптимальным благодаря снижению цены, т. е. конкурентоспособность продукции может быть обеспечена не за счет снижения издержек, а в результате продуманной системы мер, направленных на усиление ценовой чувствительности потенциальных покупателей.

На первое место выходит оценка полезности продукта и условий его потребления. Усиливаются позиции кастомизированного (от англ. *customer* — клиент, потребитель) ценообразования, т. е. происходит переход от маркетинговой ориентации на продукт к ориентации на клиента. В ценообразовании все больше учитывается субъективное восприятие продукта потребителем. В связи с этим большое значение приобретает создание «ценового имиджа» товара или услуги.

Разработка ценовой политики и стратегии предприятия

Процесс разработки ценовой политики и стратегии предприятия предполагает осуществление следующих последовательных этапов:

- постановка задач и разработка целей ценообразования;
- поиск путей решения и альтернатив ценовой политики;
- согласование и обобщение ценовой информации;
- принятие решений по определению цены продукции, их реализация и контроль.

Процесс подготовки к выводу на рынок нового товара сопряжен со значительными затратами финансовых ресурсов, большим объемом финансовых расчетов, рыночных исследований и экономических прогнозов, направленных на разработку долгосрочных стратегических планов и анализ перспектив вывода товара на рынок.

При этом необходимо учитывать степень инновации предложения предприятия.

В зависимости от отрасли, уровня конкуренции и темпов научно-технического прогресса предприятие применяет одну из следующих стратегий: «снятие сливок», «последовательное снятие сливок», «проникновение», «низкие начальные цены».

При этом стратегия «снятия сливок» используется в случае, если у предприятия нет времени на пошаговую обработку рынка в связи с действиями конкурентов либо если у него нет необходимости обращать внимание на конкурентов (в связи с технологической сложностью товара, наличием лицензии и патента и т. д.). Товар будет в этом случае рассчитан на самых платежеспособных и ценящих новизну покупателей, а первоначальная цена будет установлена на относительно высоком уровне.

Эта стратегия дает возможность получить более высокую краткосрочную прибыль и быстро

окупить затраты на НИОКР, однако она не позволяет расширять производственные мощности.

Использование стратегии «последовательного снятия сливок», заключающейся в последовательном снижении цены по мере роста производства, возможно только при наличии высоких барьеров входа на рынок. Стратегия «проникновения» дает возможность более быстрого раскрытия рыночного потенциала благодаря низким ценам, однако для эффективного использования данной стратегии и использования возможности дальнейшего повышения цен необходимы широкий охват рынка и высокая степень распространения инновации.

Стратегия «проникновения» является менее рискованной в сравнении со стратегией «снятия сливок» в силу того, что низкая цена связана с меньшей вероятностью отказа покупателя от покупки, и она дает возможность достичь высоких объемов сбыта и повысить прибыль на единицу товара за счет объема продаж и снижения издержек. Эта стратегия применяется в случае частичных инноваций в области потребительских товаров и при радикальных инновациях.

Эффективность решений по определению цены товара или услуги зависит в первую очередь от подхода к определению цены, основывающегося на установлении системы ценообразующих факторов, включающих свойства рынка

Как стратегия «последовательного снятия сливок», так и стратегия «проникновения» предполагают последовательное изменение изначально установленных цен.

Стратегия «низких начальных цен» мешает выходу на рынок конкурентов, что дает предприятию время для занятия лидирующего положения на рынке, так как оно успевает нарастить объемы производства (эффект кривой опыта). При этом необходимо учитывать, что применение данной стратегии может быть оправдано только при условии экономии на издержках производства за счет применения этой стратегии на значительной территории продажи товара в течение длительного времени.

В отношении новых товаров возможный выбор стратегии достаточно ограничен, в то время

как для уже существующих товаров варианты стратегических решений по ценам могут быть разнообразны. При этом предприятие должно использовать имеющиеся ресурсы для адаптации к меняющимся потребностям рынка и разработки оптимального на конкретной территории ценового предложения.

Подобные решения базируются на мониторинге рыночных цен предприятия и конкурентов, а также прочей рыночной информации (о товаре, потребительских предпочтениях, рыночных тенденциях ит.д.). Полезными инструментами в данном случае могут служить карты позиционирования, матрица *Бостон консалтинг групп* (матрица БКГ)¹. Они способствуют принятию обоснованных решений, способствующих лучшей адаптации предложения товара к меняющимся со временем потребностям рынка.

Дифференцированный подход заключается в использовании не одной цены, а системы ценовых модификаций, которые различаются в зависимости от рыночных условий (различий в потребителях, товарах, местности), без учета различий в издержках. Таким образом, дифференцированный подход позволяет учитывать не только внутренние факторы (различия ассортимента, модификацию продукта), но и разницу во внешних условиях (географические различия в издержках и спросе, интенсивности спроса в разных сегментах рынка, по времени реализации продукта).

Направления совершенствования ценовой стратегии предприятия и принципы оценки ее эффективности

Среди основных типов ценовых модификаций ценовой стратегии можно выделить дифференциацию по географическому принципу, посредством системы скидок для стимулирования продаж, а также ценовую дискриминацию и ступенчатое снижение цен по предлагаемому ассортименту продукции. Так, Ф. Котлер предлагает следующие возможные источники дифференциации цен [1]:

- 1) с учетом разновидностей покупателей;
- 2) с учетом вариантов товаров;

3) с учетом местонахождения;

4) с учетом времени (сезон, день недели, время суток).

Дифференцированное ценообразование привлекательно тем, что позволяет максимизировать число проданных единиц товара и точнее определить его истинную экономическую ценность для покупателей, что дает, в свою очередь, предприятию возможность точнее строить коммерческую политику. На практике дифференцированное ценообразование служит способом реализации ценовой дискриминации, которая помогает предприятию максимизировать прибыль.

Принято выделять три вида ценовой дискриминации: *совершенная ценовая дискриминация*, которая выражается в установлении на каждую единицу однородного товара индивидуальной цены, равной цене ее спроса; *ценовая дискриминация второго рода*, которая выражается в установлении разных цен на одни и те же товары и услуги разного качества; *ценовая дискриминация третьего рода*, заключающаяся в установлении разных цен для различных категорий покупателей на основе сегментации потребителей.

Стратегия ценовой дискриминации может применяться в следующих условиях:

- рынок должен поддаваться сегментированию, а полученные сегменты рынка должны отличаться друг от друга интенсивностью спроса;
- члены сегмента, в котором товар продается по более низкой цене, не должны иметь возможности перепродать его в сегменте, где предприятие предлагает его по более высокой цене;
- конкуренты не должны располагать возможностью продавать товар дешевле в сегменте, в котором предприятие предлагает его по высокой цене;
- издержки в связи с сегментированием и наблюдением за рынком не должны превышать суммы дополнительных поступлений, образующихся в результате ценовой дискриминации;
- установление дискриминационных цен не должно вызывать неприязни потребителей;
- применяемая предприятием конкретная форма ценовой дискриминации не должна быть противоправной.

Ценовая дискриминация находит свое отражение в стратегии ступенчатого ценообразования (ценовых линий), которое связано с продажей продукции, когда каждая цена отражает определенный уровень качества товара. Вместо продажи

¹ Карта позиционирования — это графическая схема, на которой представлены предпочтения потребителей в отношении различных марок одного и того же товара, чаще всего исходя из соотношения цена–качество. Матрица Бостон консалтинг групп — это инструмент стратегического анализа и планирования, используемый для анализа перспектив продуктов компании.

одной модели товара по одной цене предприятие предлагает несколько моделей товара разного качества, возможно, под разными торговыми марками и соответственно по разным ценам.

Обычно предприятие производит не отдельные продукты, а продуктовые линии. Ценовые линии создают преимущества для участников товародвижения. Они могут охватывать различные сегменты рынка, предлагать потребителям более дорогие модели в рамках диапазона цен, исключать конкурентов за счет использования всего диапазона цен, увеличивать общий объем реализации товаров. Потребители получают ассортимент товаров, из которого они могут выбирать, имея различные альтернативы по качеству товара.

В случае предложения двух и более продуктов по особой цене принято говорить о пакетном ценообразовании. Цена должна точно отражать преимущества использования пакета. При этом главное — как можно более четко определить ценность товара, а затем увязать ценовую стратегию с оценкой воспринимаемых преимуществ, которые дает пакет продуктов. Как показывает опыт многих предприятий, при активном применении пакетного ценообразования можно добиться увеличения прибыли на 20–30%.

Основными условиями для применения пакетного ценообразования являются:

- наличие наглядной и осязаемой для покупателя разницы в стоимости набора и суммы цен его элементов;
- товары, продаваемые в наборе, не должны быть взаимозаменяемыми;
- все компоненты набора должны пользоваться спросом, в набор не должны включаться заведомо ненужные, устаревшие товары.

Использование пакетного ценообразования предоставляет преимущества как потребителю продукции, так и продавцу. Для потребителя — это быстрота покупки, дополнительные бонусы в виде более низких цен. Для производителя — это экономия, получаемая от масштабов производства, и стимулирование покупателей к приобретению данного вида товара, результатом которого является рост числа лояльных потребителей и повышение стабильности предприятия на рынке.

Вопрос о географической дифференциации цен встает перед предприятием при принятии решения об установлении цен для потребителей различных регионов и внешнеторговом ценообразовании. Особое внимание предприятия уделяют

внешнеторговым ценам. Разрыв между внешними и внутренними ценами в среднем составляет 30%.

Дифференциация покупателей осуществляется благодаря использованию скидок, посредством грамотного использования которых можно не только поддерживать интерес к продукции со стороны торговых компаний и конечных потребителей, но и обеспечивать стабильность продаж. В результате использования всего набора скидок конечная цена товара или услуги может существенно отличаться от исходной — преysкуррантной.

Среди видов скидок выделяют скидки за объем, платеж наличными, сезонные, бонусные, специальные, дилерские, экспортные, прогрессивные, клубные, льготные и т. д.

Скидки применяются в зависимости от времени реализации товара, а именно сезона продаж, дня недели, времени суток.

В зависимости от отрасли, уровня конкуренции и темпов научно-технического прогресса предприятие применяет одну из следующих стратегий: «снятие сливок», «последовательное снятие сливок», «проникновение», «низкие начальные цены»

Для создания более эффективной системы скидок должны учитываться:

- структура канала товародвижения;
- наценки;
- условия оплаты товаров;
- сезонность продаж;
- структура цен внешнего рынка;
- ресурсы предприятия.

Нужно отметить, что наряду с преимуществами есть и возможные недостатки дифференцированного ценообразования:

- 1) частичная потеря руководством предприятия контроля над уровнем цен в силу того, что процесс согласования цены фактической поставки передается в руки продавцов и дилеров;
- 2) замедление процесса сбыта товаров из-за траты времени на процесс согласования цены;
- 3) возможность возникновения недовольства со стороны некоторых клиентов, если они узнают, что кто-то смог купить тот же товар дешевле;

4) опасность чрезмерно охотного предоставления скидок продавцами ради привлечения покупателей «любой ценой», особенно если объем продаж является основой систем премирования.

В связи с этим стратегия скидок должна быть формализована и базироваться на прогнозах продаж и рыночной ситуации, а также аналитике предыдущих периодов.

Для оценки эффективности ценовой стратегии, да и в целом политики цен важна именно измеримость целей, которая характеризуется постановкой целей, выраженных в конкретных измеримых показателях, например в росте объемов продаж при использовании выбранной стратегии

Ценовая стратегия не оправдывает первоначально возложенных на нее ожиданий в следующих случаях:

- цены на товар меняются слишком часто;
- ценовую политику сложно объяснить покупателям;
- участники каналов сбыта жалуются на малую долю прибыли;
- решения о ценах принимаются без получения достаточной информации о рынке;
- цена не соответствует целевому рынку;
- на большую долю товара делается скидка с цен либо цены снижаются в конце торгового сезона для ликвидации товарных запасов, превышающих запланированные объемы;
- большая доля покупателей чувствительна к цене, и конкурент привлекает их к себе скидками с цен на свои товары;
- предприятие сталкивается с проблемами, связанными с ценовым законодательством.

Оптимизация ценовой стратегии

Подобные проблемы должны регулярно отслеживаться предприятиями в процессе реализации ценовой стратегии в целях ее совершенствования. При этом могут рассматриваться следующие направления оптимизации действующей ценовой политики предприятия:

1) дифференциация стратегии по группам продуктового портфеля, приведение цен в соответствие с воспринимаемой ценностью и позиционирование в наиболее емких сегментах рынка, где влияние конкурентов минимально;

2) более детальный анализ и принятие решения о возможном выводе из ассортимента предприятия наименее прибыльных позиций (или их заказ у подрядчиков);

3) оптимизация каскада фактической цены согласно особенностям восприятия цены покупателями;

4) совершенствование системы скидок, учитывающая сегментную структуру рынка и наценку на товар в канале товародвижения;

5) создание системы мер по поддержанию существующего уровня цен и контролю за ценами.

Выводы

Оценка эффективности ценовой стратегии предприятия должна проводиться в зависимости от того, достигнуты ли цели, поставленные при выборе ценовой стратегии. Как известно, цели должны быть конкретны, измеримы, достижимы, реалистичны, определены во времени. Для оценки эффективности ценовой стратегии, да и в целом политики цен важна именно измеримость целей, которая характеризуется постановкой целей, выраженных в конкретных измеримых показателях, например в росте объемов продаж при использовании выбранной стратегии.

В рамках ценовой стратегии выбирается метод ценообразования, который оказывает влияние на результаты оценки эффективности используемой ценовой стратегии и является важным элементом политики цен предприятия.

Литература

1. Котлер Ф. Основы маркетинга. Краткий курс.: пер. с англ. М.: Вильямс, 2008. 656 с.
2. Tim J. Smith Pricing Strategy: Setting Price Levels, Managing Price Discounts and Establishing Price Structures. — South-Western Cengage Learning, USA. — 544.
3. Герасименко В. В. Управление ценовой политикой компании: учебник. М.: Эксмо, 2007. 688 с.
4. Маховикова Г. А. Ценообразование в торговом деле: теория и практика: учебник для бакалавров / Г. А. Маховикова, В. В. Лизовская. М.: Юрайт, 2014. 231 с.

УДК 336.2

Основы режима горизонтального мониторинга

Развитие бизнеса на современном этапе характеризуется усложнением бизнес-процессов, повсеместным внедрением информационных технологий, высокой мобильностью капиталов. Анализируется международный опыт внедрения концепции «расширенного взаимодействия», подразумевающей разумный баланс в сочетании сервисной составляющей в работе налоговых органов и новых методов налогового контроля. Делается вывод, что успешное внедрение расширенного взаимодействия потребует значительного изменения модели поведения налоговых органов, налогоплательщиков и налоговых консультантов

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; налоговое администрирование; налоговая политика; налоговая конкуренция.

Business development at the present stage is characterized by an increasing complexity of business processes, a widespread introduction of information technologies, high mobility of capital. The article analyzes international experience with «enhanced cooperation» concept, which implies a reasonable balance between a service component in the work of tax authorities and new methods of tax control. It is concluded that a successful implementation of “enhanced cooperation” will require a significant change in the behavior of tax authorities, taxpayers and tax advisers.

Keywords: transfer pricing; tax administration; tax policy; tax competition



Колпашников Иван Михайлович

советник отдела методологии
и анализа ценообразования
Управления трансфертного
ценообразования
и международного
сотрудничества ФНС России
E-mail: ekنالogpravo@mail.ru

властей за налоговые ресурсы с использованием инструментов налоговой системы для целей их привлечения в поле действия национального налогового законодательства.

В целом конкуренция, в том числе налоговая, является сложным и многогранным явлением.

Условно налоговую конкуренцию можно подразделить на добросовестную и недобросовестную.

Недобросовестная налоговая конкуренция характерна для государств, относящихся к оффшорным юрисдикциям. Их налоговая политика зачастую приводит к размыванию налогооблагаемой базы и выводу капиталов.

Добросовестная налоговая конкуренция — совокупность механизмов налогового администрирования, позволяющая уменьшать бюрократические барьеры, а также издержки на соблюдение требований налогового законодательства. Таким образом, формируется прозрачная и понятная система налогообложения, позволяющая налогоплательщику минимизировать налоговые риски, оптимизировать процессы налогового администрирования на уровне организации, а также иметь уверенность относительно будущих налоговых обязательств.

Налоговая конкуренция

В последние годы все активнее специалисты обсуждают проблемы конкурентной налоговой политики, чему способствовал международный финансовый кризис, вызвавший серьезный глобальный экономический спад. Последствия кризиса болезненно сказываются на деятельности организаций по всему миру и влияют в том числе на размер их налогооблагаемой базы.

Налоговая конкуренция как явление представляет собой соперничество государственных

С начала 2000-х гг. налоговые администрации многих стран пошли по пути соблюдения добросовестной налоговой конкуренции. Среди первопроходцев Великобритания, Ирландия, США, Нидерланды.

В 2007 г. ОЭСР (OECD) проанализировала и обобщила накопленный международный опыт и рекомендовала всем странам-участницам использовать новый подход, получивший название «Концепция расширенного взаимодействия» [1].

Налоговая конкуренция как явление представляет собой соперничество государственных властей за налоговые ресурсы с использованием инструментов налоговой системы для целей их привлечения в поле действия национального налогового законодательства

В рамках этого подхода предлагается реализовать налоговый контроль, основанный не только на стандартном подходе (*basic relationship*), но и на повышении значения сервисных функций налоговых органов в обмен на большую прозрачность действий налогоплательщиков.

Под стандартным подходом подразумевается совокупность мероприятий налогового контроля (например, выездные и камеральные налоговые проверки), а также применение принудительных мер для исправления расчета налога и установления суммы налогов, подлежащих уплате.

Такие взаимоотношения исключают для сторон (в основном для налогоплательщиков и налоговых органов) возможность призывать к чему-то или убеждать друг друга в чем-либо. Тем не менее в этих отношениях могут участвовать налоговые посредники (например, налоговые консультанты), которые часто консультируют налогоплательщиков не только по правоприменительной практике, но и по налоговым последствиям от принятия налогоплательщиками тех или иных решений. Они также на регулярной основе напрямую взаимодействуют с налоговыми органами по защите интересов своих клиентов. Таким образом, хотя налоговые консультанты не являются непосредственными участниками отношений в рамках

стандартного подхода, они влияют на поведение налогоплательщиков.

Определение понятия «расширенное взаимодействие»

Под расширенным взаимодействием обычно подразумевается разумный баланс выполнения налоговыми органами сервисных, контрольно-надзорных функций и реализации ими мероприятий, направленных на корректировку рассчитанной налогоплательщиками суммы налогов в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Основной задачей налоговых органов является обеспечение безусловного выполнения налогоплательщиками налоговых обязательств. Расширенное взаимодействие не меняет и не может изменить эту задачу. Оно скорее предполагает другие меры по достижению этой основополагающей задачи путем внедрения модели налогового администрирования, основанной и реализуемой во взаимодействии с налогоплательщиками. Таким образом, можно сделать вывод, что само по себе расширенное взаимодействие не является готовым решением данной задачи, но оно предоставляет новые возможности, позволяющие быстро и эффективно определить суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Для этого налогоплательщики и, если это необходимо, их консультанты должны:

- 1) добровольно раскрывать информацию по позициям налоговой декларации, по которым высока вероятность несоответствия интерпретации законодательства;
- 2) давать исчерпывающие ответы на вопросы налоговых органов.

Как правило, раскрывается информация по всем сделкам, которые потенциально могут нести значительные налоговые риски или имеют элемент неопределенности в связи с действующим законодательством или изменениями в законодательстве, которые могут иметь обратную силу. С учетом обстоятельств каждого конкретного случая налоговые органы могут оценивать необходимый уровень раскрытия информации со стороны налогоплательщика. Однако информация должна раскрываться в отношении норм налогового законодательства, не несущих рисков нарушения налогового законодательства, но вызывающих особую озабоченность и интерес со стороны налоговых органов. Также может потребоваться

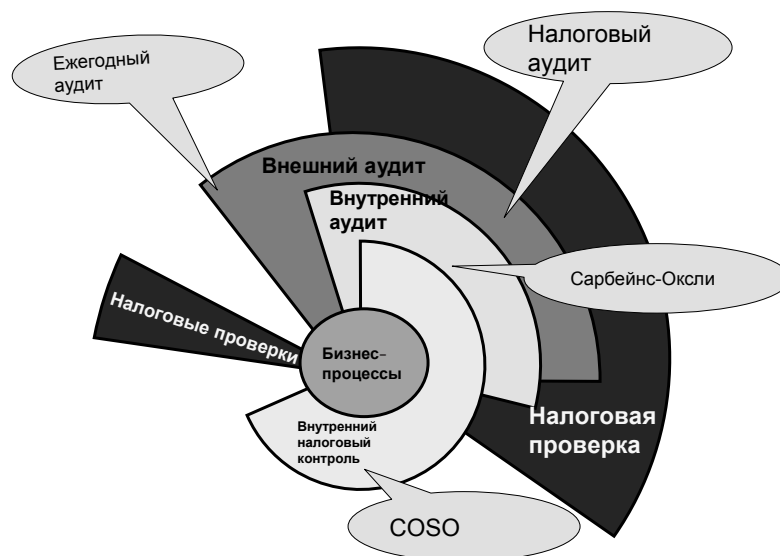


Рис. 1. Внедрение концепции расширенного взаимодействия в практику налогового администрирования

раскрытие информации, касающейся вопросов, которые могут привести к непреднамеренным или неожиданным налоговым последствиям.

Право принятия решения относительно того, какие вопросы или операции раскрывать и в каком объеме предоставлять соответствующую документацию, остается за налогоплательщиком. Однако предполагается, что, как минимум, будут раскрываться основополагающие факты, лежащие в основе сделок, и обстоятельства, на основании которых налогоплательщик занимает ту или иную позицию. Суть расширенного взаимодействия не заключается в «выбивании» налоговыми органами привилегий по доступу к информации. Расширенное взаимодействие состоит в принятии налогоплательщиками решений о предоставлении информации, которая в достаточной мере обоснует их позицию в соответствии с духом и принципами расширенного взаимодействия, что позволит им снизить возможность возникновения налоговых рисков.

По данным Международной налоговой ассоциации (*International Fiscal Association – IFA*) [2], подходы к налоговому администрированию, основанные на принципах Концепции расширенного взаимодействия, внедряются налоговыми органами 24 стран мира (Австралия, Австрия, Великобритания, Венгрия, Германия, Гонконг, Дания, Ирландия, Испания, Италия, Канада, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Португалия, Россия, Сингапур, Словения, США, Финляндия, Франция, Швеция, ЮАР, Япония). Вместе с тем на данный момент

в мировой практике еще не сформулировано единое и согласованное определение расширенного взаимодействия.

В связи с вышеизложенным представляется целесообразным предложить следующее определение: расширенное взаимодействие — новая форма налогового администрирования, заключающаяся в постоянном взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков, основанном на обоюдном согласии сторон, а не на формально закрепленных правилах в целях соблюдения требований налогового законодательства, стимулирования добросовестного поведения налогоплательщиков, совершенствования предварительного и предупредительного налогового контроля, осуществляемого посредством доступа налоговых органов к регистрам налогового учета и финансовой отчетности налогоплательщиков в режиме *on-line*, а также формирования налогоплательщиками эффективной системы внутреннего налогового контроля на микроуровне [т.е. на уровне организации (холдинга)].

Система внутреннего налогового контроля (СВНК)

Как следует из определения, одним из основных элементов расширенного взаимодействия является система внутреннего налогового контроля.

В мировой практике наиболее детально процесс построения системы внутреннего налогового контроля отработан в Нидерландах в рамках реализации программы, получившей название

«горизонтальный мониторинг», под которым понимается режим налогового администрирования, основанный на принципах концепции расширенного взаимодействия (рис. 1).

Ядром горизонтального мониторинга является система внутреннего налогового контроля, в основе которого — внутренний налоговый контроль организации. В США требования к внутреннему налоговому контролю регламентированы Комитетом спонсорских организаций *Тредвея* в Конгрессе США (сокращенно *COSO*). Далее осуществляется внутренний аудит в соответствии с требованиями Закона *Сарбейнс-Оксли*, США (*Sarbanes-Oxley Act*), в том числе посредством специальной службы налогового аудита.

Под расширенным взаимодействием обычно подразумевается разумный баланс выполнения налоговыми органами сервисных, контрольно-надзорных функций и реализации ими мероприятий, направленных на корректировку рассчитанной налогоплательщика суммы налогов в соответствии с требованиями налогового законодательства

И третий элемент системы внутреннего налогового контроля — внешний аудит, проводимый независимыми аудиторами. В роли аудиторов зачастую выступают налоговые консультанты, которые не являются стороной, участвующей в расширенном взаимодействии. Тем не менее они имеют возможность оказывать влияние на принятие решений налогоплательщиками, содействуют в исполнении требований налогового законодательства и участвуют в обеспечении их взаимодействия с налоговыми органами. В зарубежной практике, в частности в Нидерландах, именно налоговые консультанты рекомендуют налогоплательщикам переходить на режим горизонтального мониторинга.

Таким образом, система внутреннего налогового контроля — это совокупность внутреннего налогового контроля, внутреннего и внешнего аудита.

Для того чтобы лучше понимать природу системы внутреннего налогового контроля, следует учитывать следующее:

- в соответствии со ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации [3] налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом;

- мировая практика налогового администрирования основывается на более широком подходе к организации налогового контроля, действие которого не ограничивается только государственным уровнем (макроуровнем). Важной составляющей системы налогового контроля является внутрифирменный налоговый контроль, т. е. система внутреннего налогового контроля хозяйствующих субъектов (микроуровень);

- именно стимулирование мероприятий по постановке или совершенствованию системы внутреннего налогового контроля (на микроуровне) может в значительной степени повышать эффективность работы системы налогового контроля на государственном уровне (на макроуровне) в целом.

Четко организованная система внутреннего налогового контроля не только помогает налогоплательщикам в принятии управленческих решений, но стимулирует их добросовестное отношение к исполнению обязанностей по уплате налогов и сборов.

Требования, предъявляемые к системе внутреннего налогового контроля, различаются в зависимости от особенностей организации или группы компаний. Однако в любом случае вышеуказанная система должна подразумевать:

- определение целей и задач системы внутреннего налогового контроля;

- установление статуса подразделения внутреннего налогового контроля в структуре организации и механизмы его взаимодействия с другими подразделениями;

- разработку организационной структуры системы внутреннего налогового контроля;

- установление центров ответственности и ответственности отдельных исполнителей системы внутреннего налогового контроля;

- определение порядка структурных подразделений организации в рамках вопросов,



Рис. 2. Взаимодействие в рамках расширенного взаимодействия

решаемых подразделением внутреннего налогового контроля;

- разработку процедур и правил работы подразделения внутреннего налогового контроля, внутренние документы, регламентирующие работу подразделения внутреннего налогового контроля и его взаимоотношения с другими подразделениями;

- организацию электронного документооборота, учета и представления информации.

При этом необходимо учитывать особенности расширенного взаимодействия, предполагающие раскрытие информации налогоплательщика в режиме реального времени, налоговое структурирование сделок до, а не после их осуществления и т. п.

Таким образом, принимая во внимание характер и особенности расширенного взаимодействия налоговых органов, следует тщательно оценивать эффективность системы внутреннего налогового контроля налогоплательщика перед принятием решения о заключении соглашения о горизонтальном мониторинге.

Информационное взаимодействие

Расширенное взаимодействие предполагает более интенсивное информационное взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками. При этом успешным такое сотрудничество может быть только лишь при наличии у налогоп-

лательщика отрегулированной, эффективной и информатизированной системы внутреннего налогового контроля.

На рис. 2 представлена успешно функционирующая модель взаимодействия макро- и микроуровней системы внутреннего налогового контроля в рамках реализации Концепции расширенного взаимодействия.

Выводы

Успешное внедрение расширенного взаимодействия потребует значительного изменения модели поведения налоговых органов, налогоплательщиков и налоговых консультантов. Потребуется также повысить квалификацию сотрудников в специальных областях, перераспределить человеческие и финансовые ресурсы. В связи с этим на первоначальном этапе внедрение СВНК, построенной на принципах расширенного взаимодействия, является целесообразным прежде всего для налогоплательщиков, относящихся к категории крупнейших.

Литература

1. OECD Tax Intermediaries Study. Working Paper 6 — The Enhanced Relationship. URL: www.oecd.org/ctp/.../co-operative-compliance.htm.
2. IFA Enhanced Relationship Project URL: <http://www.ifa.nl/publications/enhancedrelproject/pages/default.aspx>.

УДК 338.5

Методы трансфертного ценообразования: условия и проблемы применения

Приводятся неточности в установлении понятий в законодательстве о трансфертном ценообразовании, рассматриваются его методы, порядок отбора сопоставимых компаний, применения предварительного соглашения о ценообразовании и поиска необходимой информации. Делается вывод, что в настоящее время возникает необходимость включения в законодательство о трансфертном ценообразовании соответствующих поправок.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; налогообложение; рыночная цена; взаимозависимые лица; контролируемые сделки.

The author illustrates inaccuracies in establishing concepts of funds transfer pricing legislation, considers its methods and selection of comparable companies, the preliminary pricing agreements and retrieval. It is concluded that at present, there is a need for amendments in funds transfer pricing legislation.

Keywords: funds transfer pricing; taxation; market price; interrelated persons; the controlled transaction.



**Маховикова Галина
Афонасьевна**

канд. экон. наук, профессор
кафедры корпоративных
финансов и оценки бизнеса
Санкт-Петербургского
государственного
экономического университета
E-mail: gmakhovikova@mail.ru

Неточности в установлении понятий в законодательстве о трансфертном ценообразовании

Трансфертное ценообразование в России, как и во всех развитых странах, становится одним из основных способов минимизации налогоплательщиками налоговых платежей. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее — Закон) практически пол-

ностью изменил принципы установления цены товаров для целей налогообложения, начиная с определения взаимозависимых лиц и перечня контролируемых сделок и заканчивая методами установления рыночных цен и процедурами налогового контроля соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным или регулируемым ценам.

В целом внесенные Законом изменения адаптировали методы, рекомендованные ОЭСР, к российским условиям. Но не обошлось, однако, и без терминологических неточностей, что обычно бывает, когда в российскую правовую систему вводятся зарубежные правовые конструкции.

В целом недоработки Закона можно свести к следующим:

- неопределенные формулировки;
- внутренние противоречия;
- большое количество экономических терминов без указания на порядок определения их содержания.

Мы приведем лишь несколько примеров, связанных с неопределенностью формулировок. Например, в термине «валовая рентабельность по сделке» слово «валовая» означает, что

учитывается совокупность операций, а не отдельная сделка.

Для определения совокупной суммы сделки используется термин «одно лицо (взаимозависимые лица)». Использование такого понятия не позволяет определить, надо ли учитывать показатели по одному лицу или по нескольким, а если предприятие совершает сделки с десятком взаимозависимых лиц, — надо ли ему суммировать сделки со всеми контрагентами или только с двумя либо тремя.

Подобной неточностью формулировок грешит и термин «цена контролируемой сделки». Понятие «цена, примененная в сделке» само по себе достаточно громоздкое и определено как цена, примененная сторонами сделки для целей налогообложения. Затем в Законе указывается, что «налогоплательщик вправе самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в сделке».

Во-первых, цена не применяется, а устанавливается и уплачивается. Во-вторых, второе положение означает, что налогоплательщик вправе применить для целей налогообложения рыночную цену независимо от цены, установленной или уплаченной в отношениях между сторонами, а также может изменить цену, отраженную для целей налогообложения и отличающуюся от цены, установленной или уплаченной в отношениях между сторонами, в соответствии с рыночной ценой.

Установление методов трансфертного ценообразования

Одним из наиболее существенных недостатков Закона является отсутствие детализации применения методов трансфертного ценообразования.

Правила трансфертного ценообразования, установленные п. 1 ст. 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), предусматривают пять методов определения цен в контролируемых сделках для целей налогообложения:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Большинство иностранных государств, учитывая рекомендации ОЭСР по трансфертному

ценообразованию, отказались от строго установленной иерархии приоритетности использования различных методов определения рыночной цены для целей налогообложения. Такая позиция объясняется тем, что трансфертному ценообразованию присуща неопределенность в отношении выбора наиболее точного метода расчета цены, что объясняется многообразием фактических данных, характеризующих каждую операцию, по которым устанавливаются трансфертные цены. Эта неопределенность может быть снижена благодаря выбору метода ценообразования, который с высокой степенью вероятности позволит достичь надежных результатов.

С учетом этого в нормативных инструкциях законодательства США дается объяснение правила выбора наилучшего метода, которым считается тот, который обеспечивает наиболее точное определение результата в соответствии с принципом «вытянутой руки»¹. Налогоплательщик, равно как и налоговый орган, вправе использовать тот метод, который лучше подходит для конкретной ситуации.

В п. 3 ст. 105.7 НК РФ устанавливается приоритет метода сопоставимых рыночных цен по сравнению с другими методами. Но это положение звучит декларативно, так как в п. 4 этой же статьи Кодекса предусмотрено право использовать тот метод, который позволяет получить наиболее надежный результат.

Но при этом делается одно исключение: согласно п. 2 ст. 105.10 и п. 3 ст. 105.7 НК РФ в случае, если товар приобретает в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, и лицо, осуществляющее перепродажу, не владеет объектами нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на уровень его валовой рентабельности, устанавливается приоритет метода сопоставимой рентабельности.

Приоритет метода сопоставимых рыночных цен по отношению к другим методам обусловлен тем, что при наличии в информационных источниках достаточно большого объема информации и при высокой степени сопоставимости

¹ Принцип «вытянутой руки» предполагает сравнение трансфертных цен или цен между взаимозависимыми лицами с ценами, по которым осуществляются сделки между независимыми лицами.

сравниваемых сделок обеспечивается достижение наиболее точного результата проверки соответствия цен по контролируемым сделкам рыночному уровню цен. Однако основная проблема, связанная с применением данного метода, как раз и заключается в недостаточности информации в соответствующих источниках о сопоставимости сделок либо в отсутствии такой информации.

В соответствии с п. 2 ст. 105.9 НК РФ метод сопоставимых рыночных цен может быть применен при наличии информации хотя бы об одной сопоставимой сделке при условии, что такая сделка полностью сопоставима с анализируемой, либо полная сопоставимость может быть обеспечена с помощью корректировок. Однако правил корректировки условий сделок или их результата Закон не содержит. Нет соответствующих указаний и в рекомендациях ОЭСР. Кроме того, как показывает практика российских налогоплательщиков, если даже каждая отдельная корректировка экономически обоснована и подтверждена соответствующими расчетами, их большое количество ставит под сомнение целесообразность и точность применения метода, основанного на сравнении цен.

Пример 1.

Компании «Х» и «У» являются взаимозависимыми. Компания «Х» продает компании «У» трубы по цене 25 000 руб. На рынке есть информация по 7 подобным сделкам, заключенным на сопоставимых условиях: 1) 22 000 руб.; 2) 23 000 руб.; 3) 24 500 руб.; 4) 25 000 руб. 5) 25 500 руб.; 6) 27 000 руб. и 7) 32 000 руб. Если руководствоваться Законом о трансфертном ценообразовании, то минимальным значением рыночной цены будет сделка 3 (24 500 руб.) [$7: 4 = 1,75$; $2 + 1 = 3$], а максимальным значением рыночной цены — сделка 6 (27 000 руб.) [$7 \times 0,75 = 5,25$; $5 + 1 = 6$]. Таким образом, совершенная между компаниями «Х» и «У» сделка ценой 25 000 руб. попадает в интервал рыночных цен (24 500–27 000 руб.), а следовательно, признается рыночной.

Но если бы ранее была заключена только одна сопоставимая сделка по цене 32 000 руб., следует ли признать эту цену рыночной и как ее скорректировать? В настоящее время с уверенностью можно говорить только о корректировках на фактически произведенные затраты

по сопоставимым сделкам. Кроме того, наличие у контролируемого налогоплательщика сделок с независимым лицом, сопоставимых с контролируемой сделкой, также допускает применение метода сопоставимых рыночных цен. В этом случае цена в 32 000 руб. может быть признана рыночной без всякой корректировки.

Метод сопоставимых рыночных цен применяется только в отношении идентичных, а при их отсутствии — однородных товаров. Но определение понятий «идентичные товары» и «однородные товары» зависит от конкретных обстоятельств. Не стоит забывать, что на окончательную стоимость товаров влияет большое количество факторов, таких как производитель, объем, рынок, канал продвижения товара, условия поставки и расчетов, маркетинговая политика, сезон и т. д. Немаловажным является и момент заключения договора — компании, заключившие форвардные или фьючерсные контракты, несут риск, что цена поставки будет отличаться от рыночной цены, действующей на момент отгрузки продукта.

Например, если говорить об определенной марке металла, которая выпускается двумя производителями и имеет абсолютно одинаковые характеристики, этот металл может считаться однородным товаром, учитывая сырье, которое использует потребитель. Но ведь для потребителя важное значение могут иметь и условия, в которых выплавляется металл, и оборудование как факторы, влияющие на качество металла и соответственно на цену.

Вообще найти на рынке идентичные товары достаточно трудно.

Еще один важный вопрос, не до конца решенный при установлении метода сопоставимых рыночных цен, — это дата, на которую проводится определение рыночных цен. Согласно п. 4 ст. 105.9 НК РФ интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки. Иными словами, имеются два варианта определения интервала. Но хорошо известно, что в силу объективных факторов временной разрыв между двумя датами может быть весьма существенен и неизбежно колебание уровня цен в течение времени. Причем чем больше временной разрыв,

тем более существенным может быть и размер вариации цен за данный период. Но в НК РФ приоритетный выбор периода для установления интервала цен не определен. Это означает, что налоговый орган может использовать более выгодный для себя временной интервал.

Метод сопоставимых рыночных цен абсолютно не применим к работам и услугам (бытовым, медицинским, образовательным, строительным и монтажным работам и т. д.) в силу их индивидуальности, а следовательно, трудности нахождения идентичной и даже однородной работы или услуги.

Метод цены последующей реализации является приоритетным при приобретении товара у взаимозависимого лица и последующей его перепродаже без переработки независимому лицу.

Основой для применения цены последующей реализации является сопоставимость показателя валовой рентабельности по контролируемой сделке с рыночным интервалом валовой рентабельности (относительно точности установления термина «валовая рентабельность» мы уже говорили).

Пример 2.

Компания «Х» производит уникальную продукцию и реализует ее взаимосвязанному торговому дому «У» (ничего не производящему, а занимающемуся только рекламой и продвижением продукции компании «Х» на рынок) по цене 2000 руб. Компания «У» продает продукцию независимым покупателям по цене 4000 руб. Так как товар уникален, найти сопоставимую рыночную цену невозможно, поэтому будет применяться метод цены последующей реализации с определением интервала рентабельности сопоставимых компаний на момент совершения контролируемой сделки. Предположим, валовая рентабельность по торговым домам составила: 1) 30%; 2) 40%; 3) 50%; 4) 70%; 5) 80%; 6) 90%.

Минимальное значение интервала рентабельности: $6: 4 = 1,5$ или $1 + 1 = 2$, т. е. рентабельность второй сделки 40%.

Максимальное значение рентабельности: $6 \times 0,75 = 4,5$ или $4 + 1 = 5$ сделка, т. е. 80%.

Таким образом, интервал рентабельности составляет 40–80%. Для торгового дома «У» валовая рентабельность равна $4000 - 2000 / 2000 = 1$ или 100%. В целях налогообложения будет принята

цена, определенная на условиях максимального значения рентабельности, т. е. 80%. Цена сделки, признаваемая рыночной, между компанией «Х» и торговым домом «У» будет равна $2000 + 2000 \times 0,8 = 3600$ руб.

В п. 3 ст. 105.10 НК РФ не вполне понятно, кто является лицом, осуществляющим перепродажу: лицо, совершающее анализируемую сделку, либо лицо, осуществляющее сопоставимые сделки. Последнее является более верным предположением, поскольку интервал значений рентабельности, с которым соотносится рентабельность по контролируемой сделке, должен устанавливаться не на основании данных самого контролируемого лица, а по данным другой сопоставимой организации, совершающей сопоставимые сделки.

Затратный метод основан на определении затрат поставщика товаров в контролируемой сделке. При этом учитываются прямые и косвенные затраты на производство и реализацию товаров (транспортировку, хранение, страхование и т. д.). К себестоимости товара прибавляется надбавка (прибыль, обычная для данной сферы деятельности).

Если трансфертная цена приравнивается только к издержкам, то не учитываются интересы подразделения, и она вряд ли может стать механизмом стимулирования менеджеров подразделения. Более того, это может побудить их предоставлять недостоверную информацию об уровне издержек. В частности, менеджеры подразделения могут завышать уровень издержек для извлечения дополнительной выгоды.

Затратный метод применяется не только при реализации товаров как метод цены последующей перепродажи, но и при реализации работ, услуг.

Для применения метода сопоставимой рентабельности используются показатели операционной рентабельности, но определения понятия «операционная рентабельность» в Законе нет.

Обращает на себя внимание и тот факт, что в соответствии с п. 1 ст. 105.12 НК РФ показатели рентабельности рассчитываются у совершившего анализируемую сделку лица не по каждой сделке, а в целом по результатам деятельности, тогда как интервал рентабельности для сопоставления должен быть определен по сопоставимой сделке.

Метод распределения прибыли основан на предположении, что стороны контролируемых сделок консолидированно получают именно ту прибыль, которую имели бы в сумме организации, совершающие сопоставимые сделки и ведущие деятельность в сопоставимых условиях. Основной целью применения метода распределения прибыли является не определение налоговой базы исходя из расчетной рыночной прибыли, а распределение фактически полученной прибыли взаимозависимых лиц, совершивших контролируемую сделку, согласно тому, как прибыль распределилась бы между сторонами сопоставимых сделок.

Этот метод применяется в случае, если невозможно применить все предыдущие методы и при наличии существенной взаимосвязи деятельности, которую ведут стороны сделки. Кроме того, данный метод применяется при наличии в собственности сторон сделки нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на уровень рентабельности.

Метод распределения прибыли имеет явные преимущества, суть которых заключается в том, что у каждого подразделения (предприятия) появляется возможность получения прибыли, а следовательно, и заинтересованность в достижении конечного результата.

Основным недостатком данного метода становится сложность распределения прибыли. В п. 5 ст. 105.13 НК РФ приведены критерии, в соответствии с которыми должна распределяться фактическая прибыль. Но только один из трех критериев п. 5 данной статьи Кодекса имеет в качестве ориентира порядок ее распределения между сторонами сопоставимой сделки (подп. 3 п. 5 ст. 105.13 НК РФ). Остальные два критерия не содержат прямой отсылки к порядку распределения прибыли между сторонами сопоставимых сделок при использовании аналогичных критериев. В подп. 1 предлагается распределять полученную прибыль пропорционально вкладу каждой стороны исходя из их функционала, рисков и используемых активов. Однако неясно, как будет рассчитываться вес (вклад) каждой функции, риска и актива в каждом случае и должно ли присвоенное значение веса соотноситься с весом вклада в прибыль, полученную лицами, осуществляющими аналогичную деятельность в сопоставимых условиях. Аналогичные вопросы возникают и при анализе возможности порядка

применения критерия доходности вложенного капитала (подп. 2 п. 5 ст. 105.13 НК РФ).

Далее в ст. 105.13 НК РФ названы более конкретные показатели, исходя из которых должна распределяться совокупная или остаточная прибыль. В частности, возможно использование такого показателя, как численность персонала или стоимость активов, т. е. возможны нормативные способы распределения прибыли. Но при использовании нормативных способов распределения прибыли конкретные обстоятельства каждой сделки будут учитываться в меньшей степени, равно как и особенности условий деятельности сторон по сделке.

Следует также понимать, что с помощью трансфертных цен можно перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами.

Пример 3.

Допустим, что сумма расходов на производство и продажу товаров равна 1000 руб., а рыночная цена продажи товара — 1500 руб. В этом случае налогооблагаемая прибыль от продажи единицы товара должна составить 500 руб. Если же продавец продаст товар сначала в свою подконтрольную компанию в офшорной юрисдикции за 1010 руб., и уже та организация продаст его покупателю за 1500 руб., то в России налогооблагаемая прибыль составит всего 10 руб., и именно с нее будет уплачиваться налог на прибыль. С прибыли же офшора 499 руб. будет уплачен минимальный налог за границей.

Практическая апробация положений Закона показывает, что наиболее часто применяемыми являются методы трансфертного ценообразования, требующие расчета рыночного интервала рентабельности. Для такого расчета используются три метода из пяти: метод цены последующей реализации, затратный метод и метод сопоставимой рентабельности.

Отбор сопоставимых компаний

Самым трудоемким является процесс отбора сопоставимых компаний, рентабельность которых можно использовать в качестве рыночного индикатора. НК РФ закрепляет четкие критерии оценки сопоставимости организаций, рентабельность которых можно анализировать для целей

применения методов определения соответствия цен рыночному уровню:

- организация осуществляет сопоставимую деятельность и выполняет сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью. При этом сопоставимость деятельности может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных ОКВЭД и иными классификаторами;

- чистые активы организации не должны быть отрицательными по состоянию на 31 декабря последнего из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность;

- организация не имеет убытков от продаж более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность.

Такие ограничения потенциально могут осложнить поиск сопоставимых организаций, ведь последние два требования свидетельствуют о том, что для целей контроля за уровнем цен будут использоваться данные только по благополучным организациям, на результатах деятельности которых в меньшей степени сказываются кризисные явления экономики.

Необходимо отметить, что в международной практике отсутствует четкое закрепление критериев оценки сопоставимости организаций. Последние формируются на основании конкретных условий сделок и особенностей деятельности налогоплательщика и сопоставимых организаций.

Спорным представляется критерий, согласно которому исключается возможность использования для целей сопоставления данных о финансовой отчетности организаций, входящих в группы компаний. Этот критерий введен для того, чтобы исключить возможность использования для сравнения рентабельности компаний, выручка которых сформирована с учетом влияния внутригрупповых сделок, ценообразование по которым может не соответствовать рыночному уровню. Однако данный критерий является односторонним и позволяет пользоваться отчетностью компаний, на 100% принадлежащих физическому лицу, которое может также владеть другими компаниями, таким образом не выполняя функции исключения компаний, чья выручка может быть сформирована не в соответствии с рыночным механизмом.

Для подтверждения вывода о трудностях отбора сопоставимых компаний воспользуемся следующей таблицей.

Таблица

Отбор сопоставимых компаний для реальной дистрибьюторской компании²

Критерии отбора сопоставимых компаний	Обоснование – статьи НК	Количество отобранных сопоставимых компаний
Количественный анализ		
• место регистрации	пп. 2 п. 2 ст. 105.6	7 млн
• отраслевая принадлежность	п. 3 ст. 105.8 и пп.1 п. 5 ст. 105.8	23 000
• чистые активы	пп 3 п. 5 ст. 105.8	3000
• выручка	ст. 105.5	600
• прямое участие и дочерни компании	пп. 4 п. 5 ст. 105.8	400
• финансовый результат	пп. 3 п. 5 ст. 105.8	Меньше 400
Качественный анализ		
• несопоставимая деятельность		300
• существенные дополнительные функции		300
• несопоставимые товары		300
- недостаточность или противоречивость информации*		

* Авторы статьи посчитали, что для 287 предприятий информации из общедоступных источников недостаточно для достоверных выводов об их деятельности. Но какой критерий выбран для объяснения достоверности – неясно. А следовательно, необоснованно применение метода сопоставимой рентабельности для целей налогообложения.

Предварительное соглашение о ценообразовании

Новым институтом для НК РФ является установление предварительного соглашения о ценоо-

² Составлена автором по данным Шпак А. Как рассчитать рыночный уровень рентабельности при трансфертном ценообразовании / А. Шпак, А. Зеленская // Финансовый директор. 2012. № 5. Авторы статьи использовали информационные системы «Руслана» и «Спарк».

бразовании, которое активно применяется за рубежом. Так, за последние 10 лет число компаний, использующих данную форму соглашения, увеличилось примерно в два раза. И сейчас в Европе такие соглашения заключают 25% налогоплательщиков, которые хотят быть уверенными в том, что впоследствии налоговые органы не пересчитают налоговую базу и не доначислят налоговые платежи. Причем предварительное соглашение о ценообразовании освобождает компанию не только от возможных корректировок, но и от штрафных санкций.

С момента вступления в силу Закона в России было подписано всего три соглашения, причем только с государственными компаниями и только по внутрироссийским сделкам, несмотря на то что заявлений на заключение соглашения было подано намного больше.

Необходимо отметить, что предварительное соглашение о ценообразовании введено со значительными ограничениями — его могут применять только налогоплательщики, отнесенные ст. 83 НК РФ к категории крупнейших. Налогоплательщик, желающий заключить предварительное соглашение о ценообразовании, должен самостоятельно подготовить проект соглашения и вместе с пакетом обосновывающих документов направить в орган контроля (ст. 105.22 НК РФ), который вправе потребовать у налогоплательщика предоставления дополнительных документов. Заключение предварительного соглашения о ценообразовании весьма трудоемкий и длительный процесс. Объем документации может варьировать и зависеть от сложности производственной деятельности. Как правило, надо представить описание бизнеса компании, описание контролируемых сделок, функций, рисков и активов сторон сделки, выбранного метода расчета рыночной цены и подхода к его выбору, результаты сравнительного анализа. Нужно пояснить, каким образом искались сопоставимые сделки на рынке, если речь идет о цене, или сопоставимые компании, если речь идет о методах сопоставимой рентабельности и распределения прибыли, а также представить выводы, насколько рентабельность попадает в интервал рентабельности, который компания рассчитала. И это только минимальный объем документов. При этом налогоплательщик фактически соглашается на скрупулезную проверку его текущих и ранее применявшихся цен, тем самым подвергая себя

определенному риску, что налоговые органы используют эту информацию не только для целей трансфертного контроля.

Все названные нами проблемы в той или иной степени связаны с вопросом: где найти ту информацию, которая необходима для проведения анализа трансфертных цен.

Поиск необходимой информации

Даже беглый анализ предложенных Законом методов определения рыночных цен показывает, что они основаны на исследовании и сопоставлении информации, связанной с деятельностью сторонних хозяйствующих субъектов на том или ином рынке товаров (работ, услуг). Однако подобная информация (цены, объемы, условия сделок, скидки и т. п.) в силу ее коммерческой значимости может быть недоступна иным участникам рынка, при том что законодательство требует учитывать значительное количество факторов, прямо или косвенно влияющих на применяемые цены. В этой связи перед налогоплательщиком встает вопрос: а где же взять информацию, полнота и достоверность которой не вызвала бы сомнений у налоговых органов и судей?

Закон о трансфертном ценообразовании предлагает пользоваться котировками российских и иностранных бирж, как публикуемых ими, так и содержащихся в официальных источниках информации государственных и муниципальных органов. Однако далеко не все товары являются торгуемыми, а, кроме того, биржевые котировки могут не отражать информацию о специфике тех или иных заключенных сделках (объемы, условия расчетов, условия поставки и т. п.). Поэтому возможности использования данного источника информации ограничены.

В качестве альтернативы биржевым котировкам законодательство предусматривает возможность использования таможенной статистики внешней торговли, сведений о ценах (пределах колебаний цен), содержащихся в официальных источниках информации государственных и муниципальных органов (в том числе органов статистики), причем как российских, так и зарубежных стран, а также международных организаций. Но данную информацию, даже если она доступна для налогоплательщика, бывает сложно использовать, поскольку ступень ее обобщения настолько высока, что не позволяет с достоверностью

констатировать ее применимость к деятельности данного налогоплательщика.

В связи с этим своеобразной палочкой-выручалочкой для налогоплательщика могут быть профессиональные базы данных, в которых информация представлена в более детализированном виде. К сожалению, приходится констатировать, что рынок российских легальных информационных баз пока еще недостаточно развит. Возможно, принятие нового закона о трансфертном ценообразовании и, как следствие этого, увеличение спроса на ценовую или иную экономическую информацию приведет к увеличению предложения в этой области.

В качестве примера российской системы баз данных, содержащей информацию о хозяйственной деятельности российских компаний, можно привести базы данных компании «СПАРК» (<http://spark.interfax.ru/Front/index.aspx>).

Не следует пренебрегать информацией, содержащейся в базах данных крупных иностранных поставщиков информации, например RoyaltyStat (www.royaltystat.com); Compustat (www.compustat.com).

Применение данной информации возможно лишь к ограниченному перечню методов (затратный метод, метод последующей реализации, метод сопоставимой рентабельности). Кроме того, если компания, с которой сопоставляется деятельность проверяемого налогоплательщика, имеет одновременно несколько видов деятельности и при этом отсутствует информация о финансовых результатах по каждому виду деятельности компании, правомерность использования имеющейся информации также может быть поставлена под сомнение.

В числе наиболее популярных источников информации для проведения сопоставительного анализа при составлении документации по

трансфертному ценообразованию называется база данных «Руслана», являющаяся частью базы данных BVDep, специально предназначенная для пользователей из России, Украины и Казахстана. В базу данных «Руслана» включена финансовая отчетность более миллиона компаний России и Украины за последние 10 лет.

Выводы

На основании вышеприведенного можно заключить, что в настоящее время возникает необходимость включения в законодательство о трансфертном ценообразовании соответствующих поправок. Практика применения Закона и ее анализ могут выявить еще множество проблем, решение которых будет зависеть не в последнюю очередь от наработанной судебной практики.

Литература

1. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.).
3. Маховикова Г. А. Трансфертное ценообразование: учебное пособие / Г. А. Маховикова, Н. И. Ведерникова. СПб.: Издательство СПбГУЭФ. 2012. 118 с.
4. Колодина И. Нормы с прорехами // Российская газета. 12.02.2013.
5. Кафтанников А. А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса Российской Федерации. URL: http://www.zaoclassic.ru/media/cmc_page_media/645/metod_posobie_transfert.pdf/.

Заявление В. В. Путина для прессы и ответы на вопросы журналистов по окончании саммита АТЭС 8 октября 2013 г.

Стимулом к развитию бизнес-контактов, формированию понятной и предсказуемой деловой среды послужит углубление региональных интеграционных процессов, создание зон свободной торговли и инвестиций.

Мы расширяем пропускную способность Транссиба и Байкало-Амурской магистрали, наращиваем потенциал Северного морского пути. Такая модернизация позволит сформировать новые, более короткие и гораздо более выгодные маршруты между Азией и Европой, сэкономят миллиарды долларов при доставке товаров.

УДК 338.5

Особенности формирования стоимости логистической услуги

На примере колебания региональных стоимостей моторного топлива обосновывается влияние удаленности непосредственных потребителей от нефтеперерабатывающих комплексов на потребительскую стоимость топлива и на стоимость логистической услуги. Предлагается авторская формула расчета стоимости объема моторного топлива на рейс. Делается вывод о необходимости выработки таких алгоритмов реализации логистических процессов, которые позволили бы не только снизить существующие издержки, но и освоить международные логистические рынки.

Ключевые слова: логистическая компания; ценообразование; логистическая услуга; логистика.

Fluctuating motor fuel cost case study illustrates consumer fuel pricing dependence on distance of refining complexes from consumers and on cost of logistics services. A proprietary formula is provided for calculating the value of motor fuel per trip. The paper concludes that there is a need to develop such algorithms when working with logistics, which would not only reduce existing costs, but also help master international logistics markets.

Keywords: logistics company; pricing; logistics service; logistics.



Арский Александр Александрович

канд. экон. наук, ст.
преподаватель кафедры
«Маркетинг и логистика»
Финансового университета
E-mail: arskiy@list.ru

Сущность логистической системы предприятия

Современные форматы международного экономического сотрудничества — Таможенный союз и Всемирная торговая организация требуют от отечественных субъектов экономики использования эффективных логистических систем, обеспечивающих непрерывное движение материальных (и сопутствующих им финансовых и информационных) потоков с минимальными временными и ресурсными затратами до производителя и потребителя. Следовательно, движение товара должно быть основано на принципах рационального

применения ресурсов (ввиду их ограниченности на рынке) и отсутствия временных потерь, вызванных неэффективным планированием или несогласованностью при взаимодействии субъектов хозяйственной деятельности в логистической системе, которая обеспечивает движение материальных потоков в соответствии с этапами производственного цикла: снабжение, производство, сбыт. При этом движение материальных потоков в логистической системе реализуется посредством выполнения процессов транспортирования, которые обеспечиваются основными и оборотными средствами предприятия (собственным транспортом, топливом и трудовыми ресурсами) или оказанием соответствующей логистической услуги — услуги транспортирования.

Формула расчета логистической услуги

Что предпочтительней, выгодней для предприятия — организация логистического процесса своими силами и средствами или использование логистической услуги? Для ответа на этот вопрос необходимо провести сравнительный анализ стоимости затрат на самостоятельную организацию логистического процесса и стоимости контракта логистической услуги.

Решение о реализации логистического процесса транспортирования тем или иным способом обычно принимается руководителем предприятия. В современных условиях он должен знать механизмы ценообразования, в том числе факторы, влияющие на увеличение стоимости логистических услуг.

Ценообразование логистических услуг может быть выражено формулой, предложенной К. Марком «для всякого капиталистически произведенного товара» и, следовательно, всякой рыночной услуги [1].

$$W = c + v + m, \quad (1)$$

где c — стоимость труда;

v — стоимость средств труда;

m — прибавочная стоимость.

Согласно формуле (1), стоимость логистического процесса транспортирования, складывается из себестоимости процесса транспортирования ($c+v$) и прибавочной стоимости (m), которая формируется в конкурентной рыночной среде с учетом баланса спроса и предложения на логистические услуги и финансовых интересов руководителя логистической компании.

По сути, выражение ($c+v$), является стоимостью логистического процесса, которую оплачивает руководитель предприятия в случае выполнения процесса транспортирования своими силами и средствами. Для формирования более полного представления о стоимости ресурсов (средств труда) детализируем (v). Ресурсы, необходимые для реализации процесса транспортирования, состоят из стоимости основных и оборотных средств предприятия. При этом такие основные средства, как грузовой автомобильный транспорт и спецтехника для осуществления погрузочно-разгрузочных работ, переносят свою стоимость на выполняемый процесс постепенно в течение календарного цикла (амортизация основных средств). Оборотные средства, такие как топливо, переносят свою стоимость на стоимость выполняемого процесса сразу (в течение процесса) и полностью. В свою очередь, объем стоимости основных средств, переносимых на стоимость логистического процесса, обусловлен интенсивностью эксплуатации основного средства в календарном периоде, а стоимость оборотных средств — объемом и стоимостью единицы потребленного ресурса (стоимость 50 л бензина, расходуемых за один рейс). Определим объем моторного топлива, необходимого для реализации логистического процесса, для чего используем формулу (2):

$$Wq = d \times (n / 100) + x, \quad (2)$$

где Wq — протяженность дистанции маршрута (км);

d — объем расхода моторного топлива на 100 км (л);

x — объем резерва моторного топлива (л).

В представленной формуле (2) объем резерва моторного топлива может рассчитываться в процентном соотношении от нормативного объема топлива или быть фиксированным по принципу «нормативный объем + 20 л», при этом расчет себестоимости логистического процесса не вызывает каких-либо затруднений у руководителя предприятия, так как и объемы, и стоимость единицы ресурсов известны.

Факторы, оказывающие влияние на формирование стоимостей ресурсного обеспечения логистического процесса

Математический аппарат, используемый для расчета стоимости логистического процесса и, как следствие, расчета стоимости логистической услуги, эффективен и прост в использовании, однако математические расчеты лишь фиксируют фактические стоимости ресурсов и их объемы, связанные в математических выражениях. Возникают следующие вопросы:

1) что именно оказывает влияние на «базовые значения» (стоимость ресурсов);

2) возможна ли минимизация этих стоимостей.

Для ответа на эти вопросы рассмотрим факторы, оказывающие влияние на формирование стоимостей ресурсного обеспечения логистического процесса (собственно его себестоимости) в условиях рыночной, конкурентной среды.

Данные факторы также имеют «логистическую природу», т. е. так или иначе связаны с выполнением логистических процессов в логистических системах субъектов хозяйственной деятельности, которые распределяют (реализуют) ресурсы в том или ином регионе страны, и зависят:

1) от удаленности точек розничного распределения относительно предприятий, генерирующих тот или иной ресурс, или оптовых складских комплексов распределения;

2) от развитости конкурентной среды.

Так, удаленность точек розничного распределения влияет на стоимость моторного топлива (табл. 1).

При рассмотрении табл. 1 можно заметить, например, что стоимость дизельного топлива

Таблица 1

**Средние потребительские цены на бензин автомобильный и дизельное топливо
в ноябре 2013 г. (руб.) [2]**

Регион	Бензин автомобильный	В том числе			Дизельное топливо
		марки А-76 (АИ-80)	марки АИ-92 (АИ-93 и т. п.)	марки АИ-95 и выше	
Российская Федерация	30,76	27,89	29,75	32,78	32,51
Центральный федеральный округ	30,67	27,64	29,62	32,77	32,10
Северо-Западный федеральный округ	30,88	28,79	29,86	32,85	33,00
Южный федеральный округ	30,44	...	29,31	32,58	30,07
Северо-Кавказский федеральный округ	30,71	...	29,50	32,80	29,05
Приволжский федеральный округ	30,15	27,50	29,15	32,36	31,57
Уральский федеральный округ	30,63	27,72	29,43	32,49	32,89
Сибирский федеральный округ	30,22	25,73	29,45	32,24	33,76
Дальневосточный федеральный округ	35,20	32,00	34,71	36,74	39,03

в Дальневосточном федеральном округе на 22% выше, чем Центральном федеральном округе. Этот фактор оказывает влияние на стоимость логистических услуг по транспортированию грузов в указанных регионах относительно друг друга.

Различия стоимости моторного топлива в регионах Российской Федерации обусловлены прежде всего удаленностью нефтеперерабатывающих заводов (далее — НПЗ) от конечных потребителей, что иллюстрирует карта расположения НПЗ в регионах Российской Федерации, которая показывает динамику увеличения стоимости топлива (бензина АИ-92) в зависимости от удаленности конечного потребителя от НПЗ (рис. 1) [3].

Из представленной на рис. 1 карты следует, что большинство НПЗ сконцентрировано в европейской части Российской Федерации. Следовательно, данный фактор оказывает влияние на формирование стоимости моторного топлива и, как следствие, на стоимость транспортной логистической услуги.

Развитость конкурентной среды в том или ином регионе также влияет на формирование стоимости логистической услуги. В отличие от фактора «доступности ресурса» в регионе, рассмотренного выше и регулируемого в том числе антимонопольным законодательством, «конкурентный» фактор опирается на конкретные условия обстановки, сложившиеся на данный момент времени в регионе.

Так, при увеличении напряженности материального потока грузов в регионе увеличивается

стоимость перевозок, что обусловлено не колебаниями стоимости моторного топлива, а исключительно складывающимся дефицитом транспортных средств, когда объем спроса на транспортные логистические услуги равен или превышает объем предложения.

Таким образом, стоимость транспортной логистической услуги зависит от совокупной стоимости ресурсного обеспечения логистического процесса и от наличия в регионе логистических компаний, не зависящих друг от друга, проводящих самостоятельную, а не картельную политику в области ценообразования.

Государственная политика по развитию логистических систем

Государственная политика по развитию логистических систем основана на рациональном подходе к размещению новых транспортных магистралей и на глубокой модернизации существующих логистических комплексов (в том числе международных портов). В настоящее время реализуется Федеральная целевая программа развития транспортной системы России 2010–2020 гг., целями которой являются:

- 1) ускорение товародвижения и снижение транспортных издержек в экономике;
- 2) повышение доступности транспортных услуг для населения;
- 3) повышение конкурентоспособности Российской Федерации на международном рынке транспортных услуг.

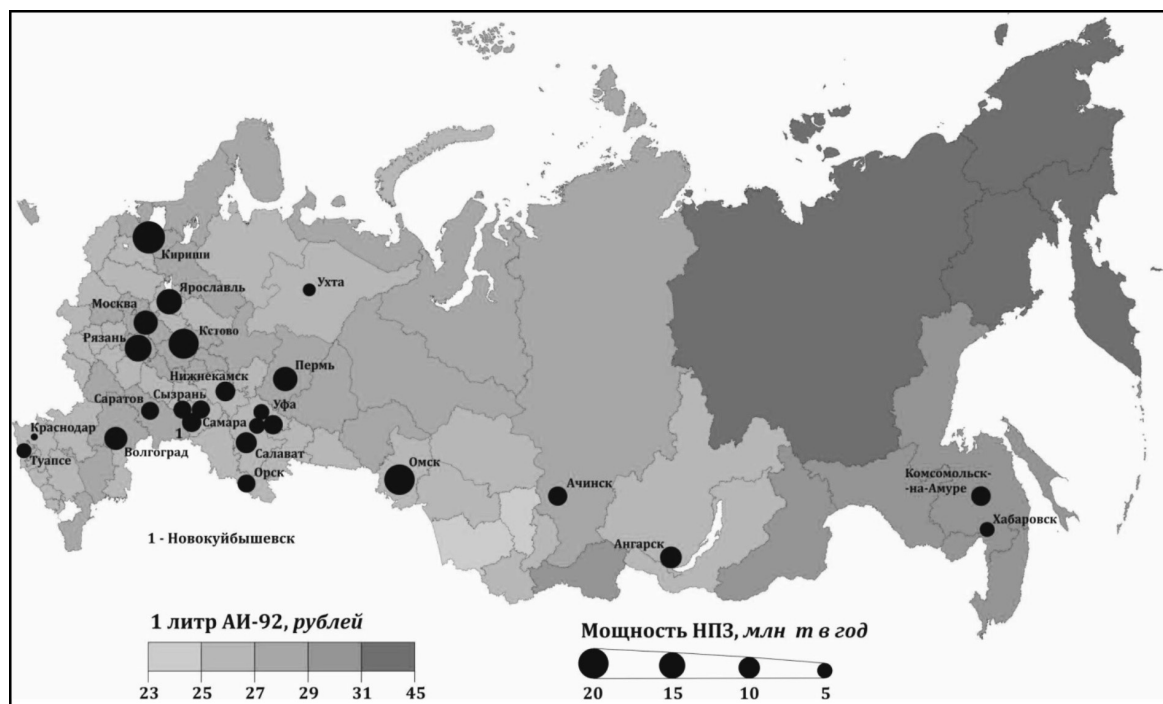


Рис. 1. Влияние расположения НПЗ в Российской Федерации на динамику формирования стоимости моторного топлива

Объем финансирования, выделенный на реализацию данных целей,— более 12 трлн руб. [4].

Реализация данной программы предусматривает развитие железнодорожного сообщения в регионах Сибири и Дальнего Востока. В то же время принимаются решения по стимулированию предпринимательской активности. Так, в Послании Президента Федеральному Собранию Российской Федерации В. В. Путин отметил, что уже принято решение по льготной ставке налога на прибыль и ряду других налогов для новых инвестпроектов на Дальнем Востоке. По его мнению, целесообразно распространить этот режим на всю Восточную Сибирь, включая Красноярский край и Республику Хакасия. Кроме того, на Дальнем Востоке и в Восточной Сибири предлагается создать сеть специальных территорий опережающего экономического развития с особыми условиями для организации несырьевых производств, ориентированных в том числе на экспорт. Для новых предприятий, размещенных в таких зонах, на таких территориях должны быть предусмотрены пятилетние каникулы по налогу на прибыль, НДС (за исключением нефти и газа, это доходная отрасль), налогу на землю, имущество, а также, что очень важно для высокотехнологичных производств, льготная ставка страховых взносов [5].

Выводы

Основная задача предпринимательского и ученого сообщества состоит в выработке таких алгоритмов реализации логистических процессов, которые позволили бы не только уменьшить существующие издержки (что приведет к снижению цены на ту или иную логистическую услугу), но и осваивать международные логистические рынки в условиях членства Российской Федерации в ВТО.

Литература

1. Маркс К. Капитал. Книга третья. Часть 1. Отдел первый. Глава первая. М.: ЭКСМО, 2011.
2. Сайт Росстата. URL: www.gks.ru/bgd/free/b04_03/Isswww.exe/Stg/d02/271.htm (дата обращения: 26.12.2013).
3. Сайт ФГБУ «Российское энергетическое агентство». URL: rosenergo.gov.ru/activity/analitics/power_economy (дата обращения: 26.12.2013).
4. Федеральная целевая программа развития транспортной системы России 2010–2020 гг. Информационно-правовой портал «Гарант». URL: base.garant.ru/1587083/5 (дата обращения: 26.12.2013).
5. Послание Президента Федеральному Собранию. URL: www.kremlin.ru/news/19825 (дата обращения: 26.12.2013).

УДК 519.21

Инфляция в России: монетаристский и неоклассический подходы

В данной работе модель инфляции построена на основе формирования динамической функции совокупного спроса и динамической функции совокупного предложения. Из условий взаимодействия спроса и предложения был выражен показатель инфляции и получена динамическая модель инфляции.

Ключевые слова: макроэконометрическая модель инфляции; методы эконометрического и имитационного моделирования; анализ экономики России.

In this paper a model of inflation is based on dynamic functions of both aggregate demand and aggregate supply. An interaction between supply and demand allows deducing a dynamic model of inflation.

Keywords: macroeconomic model of inflation; the econometric and simulation techniques; analysis of Russia's economy.



**Трегуб Илона
Владимировна**

*д-р экон. наук, профессор,
зам. заведующего кафедрой
«Моделирование экономических
и информационных систем»
Финансового университета
E-mail: I.Tregub@fa.ru*

Построение модели инфляции

Инфляционные процессы являются сложным экономическим явлением. Существует множество теорий и моделей, предназначенных для объяснения природы и причин возникновения инфляции. Общеизвестными среди них являются монетаристская модель, модель Филлипса и модель Фридмена.

Модель инфляции может быть построена на основе формирования динамической функции совокупного спроса и динамической функции совокупного предложения. В данной работе макроэконометрическая модель инфляции [1] будет модифицирована путем включения циклических и сезонных компонент и разработки имитационной модели для прогнозирования инфляции.

Преимуществом такого подхода к построению модели инфляции является учет как монетарных (темпы прироста денежной массы), так и немонетарных факторов (изменение автономного спроса), воздействующих на уровень инфляции. Кроме того, модель будет характеризовать развитие инфляционного процесса во времени, при этом будут учтены состояние системы в прошлом и ожидания будущего.

Показатель инфляции при таком подходе зависит от уровня совокупного спроса и совокупного предложения, которые в будущий период считаются неизвестными. Для их определения дополнительно включим в модель следующие макроэкономические зависимости:

1. Уровень совокупного предложения будем моделировать при помощи уравнения А. Оукена, в котором используется показатель циклической безработицы ($U_t - U^*$).

2. Уровень совокупного спроса в экономике Y_t^d определяется с помощью моделей агрегированного спроса каждого сектора в открытой экономике [2]: для домашних хозяйств — модель совокупного потребления C_t , для предпринимательского сектора — модель спроса на инвестиции I_t , для государства — модель государственных расходов G_t , для сектора «заграница» — модель объема чистого экспорта NX_t .

В итоге моделируемая система инфляционных процессов будет включать следующие модели:

1. Динамическую модель совокупного спроса.
2. Динамическую модель совокупного предложения на основе уравнения А. Оукена.
3. Модели агрегированного спроса каждого сектора в открытой экономике.

Спецификация эконометрической модели в виде системы уравнений в структурном виде выглядит следующим образом:

$$\begin{cases} Y_t^d = Y_{t-1} + a_{11} + a_{12}M_t - a_{13}\pi_t + a_{14}\pi_t^e + v_1 \\ Y_t^s = a_{21} + a_{22}\pi_t - a_{22}\pi_t^e + v_2 \\ Y_t^s = a_{31} + a_{32} \cdot U_t + v_3 \\ Y_t^d = C_t + I_t + G_t + NX_t \\ C_t = k_{11} + k_{12} \cdot Y_t + v_4 \\ I_t = k_{21} + k_{22} \cdot R_t + v_5 \\ G_t = k_{31} + k_{32}Y_t + v_6 \\ NX_t = k_{41} + k_{42}\varepsilon_t + k_{43}Y_t + v_7, \end{cases}$$

где v_1, \dots, v_7 — случайные факторы.

К *предопределенным переменным* модели относятся Y_t, Y_{t-1} — фактический уровень ВВП в моменты времени t и $t-1$; M_t — темп прироста денежной массы (агрегат M2); R_t — уровень процентной ставки; ε_t — обменный курс $\frac{USD}{RUR}$; U_t — уровень безработицы.

Эндогенные переменные:

π_t — фактический **уровень инфляции**, для **прогнозирования которого создается модель**; π_t^e — ожидаемый уровень инфляции; Y_t^d — уровень спроса в экономике; Y_t^s — уровень предложения в экономике; C_t — уровень спроса (конечного потребления) домашних хозяйств; I_t — уровень спроса на инвестиции предпринимательского сектора; G_t — уровень государственных расходов; NX_t — уровень чистого экспорта.

Переменные Y_t^d и Y_t^s в основной модели рассматриваются как эндогенные, которые объясняются с помощью переменных $Y_t, M_t, R_t, \varepsilon_t, U_t$.

Заметим, что имеется восемь эндогенных переменных и модель в структурном виде состоит из восьми уравнений, из которых с помощью преобразований можно получить приведенную форму модели, и уравнение для инфляции будет иметь вид:

$$\pi_t = a_0 + a_1Y_t + a_2Y_{t-1} + a_3M_t + a_4R_t + a_5U_t + a_6\varepsilon_t + \eta_t,$$

где η_t — случайное возмущение.

Для оценки параметров модели будем использовать статистические данные¹ российской экономики за период 2005–2012 гг.

Уже на данном этапе анализа статистических данных можно сделать вывод, что показатель инфляции объясняется не показателем ВВП, а уровнем процентной ставки. Значит, неоклассическая модель агрегированного спроса точнее подходит для описания инфляционных процессов.

Дальнейшее моделирование инфляции будет производиться для уравнения регрессии вида:

$$\pi_t = a_0 + a_3M_t + a_4R_t + a_6\varepsilon_t + \eta_t.$$

В этом случае для $\alpha = 0,1$ все коэффициенты модели, включая свободный член, являются значимыми.

F-тест также дает хороший результат, $F_{кр} = 2,74$, $F = 3,8$, таким образом регрессоры обладают хорошей объясняющей способностью, и значение коэффициента детерминации сформировалось не под влиянием случайных факторов. Однако само значение коэффициента регрессии в этом случае оказалось ниже $R^2 = 0,68$.

Ситуацию можно исправить, если проанализировать зависимость инфляции от времени. На рисунке представлена динамика уровня инфляции π_t на основе данных Росстата. Из рисунка видно, что инфляционный процесс имеет циклический характер.

Поэтому оправданным видится включение в модель инфляции компоненты, смоделированной с помощью тригонометрического ряда Фурье $V_t = a \cos(\omega t) + b \sin(\omega t)$, где t — период времени, a, b — коэффициенты; значения коэффициентов можно оценить методом наименьших квадратов (МНК). В результате оценки коэффициентов итоговой модели с включенными в нее циклическими компонентами спецификация модели приобретает вид:

$$\begin{cases} \pi_t = -6,59 - 0,12M_t + 1,21R_t + 0,67U_t - \\ \quad - 0,16 \cos t - 0,51 \sin t + \eta_t; \\ R^2 = 0,84, F = 12,5, F_{crit} = 4,2. \end{cases}$$

¹ URL: <http://www.cbr.ru>; www.gks.ru.

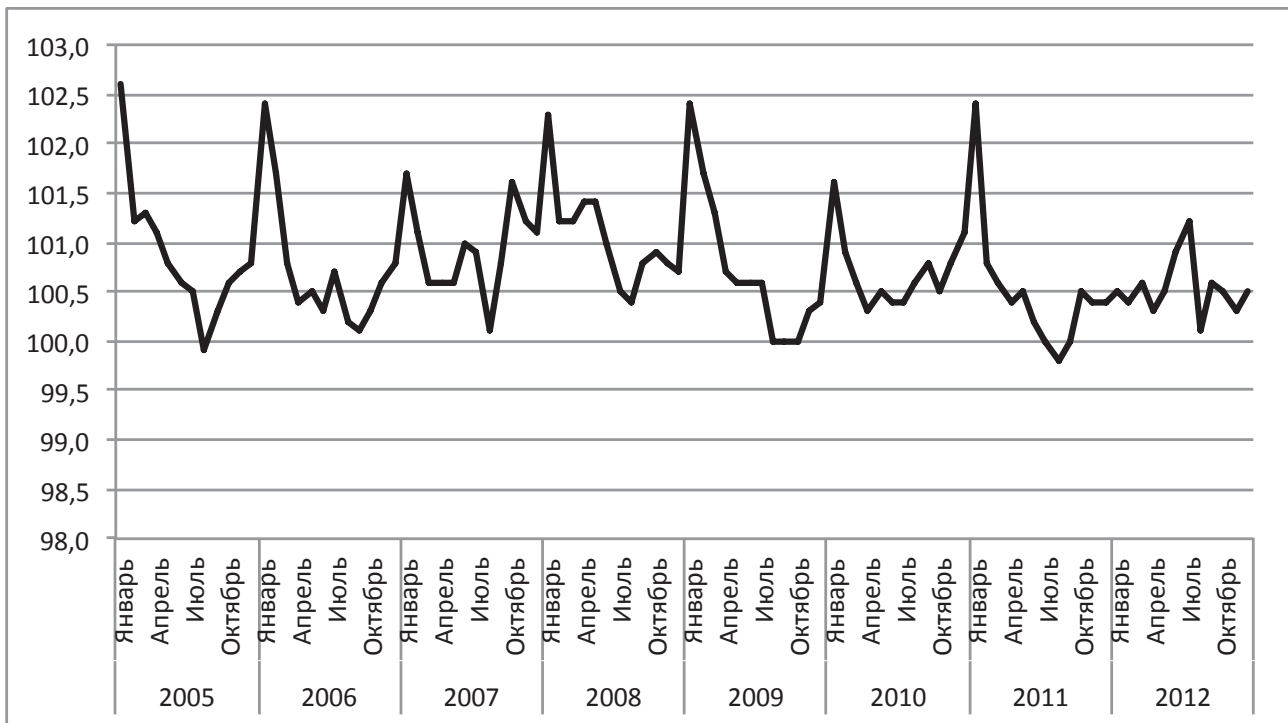


Рисунок. Зависимость инфляции от времени, по данным Росстата

Коэффициенты модели значимы, остатки гомоскедастичны и распределены нормально, автокорреляция отсутствует. Эмпирическое значение инфляции попадает в построенный доверительный интервал, модель признается адекватной и пригодной для прогнозирования.

Судя по оцененным коэффициентам в модели, уровень инфляции обратно пропорционален темпу прироста денежной массы, прямо пропорционален уровню процентной ставки и прямо пропорционален уровню безработицы. Таким образом, все три утверждения в экономической теории подтверждаются.

Наличие циклической компоненты правомерно, поскольку отражает динамику в модели, при этом явно выраженного тренда показатель инфляции не имеет, для него характерны циклические колебания.

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что построенная нами модель динамики инфляционных процессов может быть использована для прогнозирования уровня инфляции.

Построение прогноза инфляции

Анализ модели инфляции показывает, что в управление включены текущие значения предопреде-

ленных переменных, следовательно, необходимо сначала спрогнозировать значения объясняющих переменных, а затем, построив имитационную модель и осуществив направленный вычислительный эксперимент, определить прогнозное значение инфляции.

Для прогнозирования темпа прироста денежной массы и уровня процентной ставки можно использовать вероятностный подход, поскольку значения этих переменных (прирост денежной массы и уровень процентной ставки) не содержат временного тренда, а колеблются около некоторого значения. Для прогнозирования уровня безработицы необходимо построить модель временно-го ряда.

Построение вероятностных моделей заключается в подборе теоретических функций распределения для входящих факторов. Функции распределения для прироста денежной массы и уровня процентной ставки подбирались из класса колоколообразных функций, в числе которых нормальная, логнормальная, логистическая, экспоненциальная и гамма-функция. Поскольку объем выборки равен 25, то проверка теоретического распределения осуществляется с помощью критерия Колмогорова–Смирнова. При $n = 25$ для уровня значимости $\alpha = 0,05$ критическое значение $D_{0,05} = 0,27$. Результаты представлены в таблице.

Таблица

Модели регрессоров

Характеристика показателя	Обозначение	Вид закона распределения	Наблюдаемое значение статистики Колмогорова–Смирнова
Темп прироста денежной массы $E(\hat{M}_t) = 9,26$ $\sigma(\hat{M}_t) = 3,96$	M_t	Логнормальный, $\alpha = 2,14$ $\beta = 0,41$	D = 0,095
Уровень процентной ставки $E(R_t) = 4,44$ $\sigma(R_t) = 0,39$	R_t	Гамма, $\alpha = 50,55$ $\beta = 0,088$	D = 0,112

Как следует из таблицы, во всех случаях значение статистики Колмогорова–Смирнова, рассчитанное по эмпирическим данным, оказалось меньше критического значения, следовательно, гипотеза H_0 о согласии эмпирического распределения и известного теоретического распределения принимается для всех входящих переменных.

Для уровня безработицы модель, позволяющая прогнозировать ее уровень, будет иметь следующий вид:

$$y = -0,11 \times t + 8,99 - S_T + \zeta_T,$$

где ζ_T — случайная величина, имеющая нормальный закон распределения с параметрами $(-0,04; 0,5)$; S_T — значения сезонных компонент;

$$S_I = -0,55; S_{II} = 0,19; S_{III} = 0,48; S_{IV} = -0,03.$$

Создание имитационной модели

Для создания имитационной модели инфляционных процессов в российской экономике воспользуемся логико-математической моделью уровней инфляции, построенной на предыдущем этапе, и вероятностными моделями для входящих переменных.

Зададим требуемую точность модели и рассчитаем необходимое количество реализаций, обеспечивающих заданную точность. Пусть нам требуется спрогнозировать инфляцию π_t с абсолютной погрешностью не более 0,5%. Величина π_t инфляции имеет нормальный закон распределения с параметрами 2,76 и 1,39. Для этого закона квантиль²

при уровне значимости $\alpha = 0,05$ $U_\alpha = 5,05$. Следовательно, количество реализаций

$$N = \frac{U_\alpha^2 \cdot \hat{\sigma}^2}{\varepsilon^2} = 788.$$

Направленный вычислительный эксперимент будем осуществлять следующим образом.

1) Для каждой входящей переменной определим минимальную численность выборки, которую необходимо смоделировать. Это число элементов из генеральной совокупности, обеспечивающее репрезентативность выборки, может быть рассчитано по формуле

$$k = \frac{t^2 \cdot \sigma^2}{\Delta x^2},$$

где t — квантиль распределения *Стьюдента* с $(n - 1)$ степенями свободы; n — количество наблюдений; Δx — предельная ошибка выборки (абсолютное значение); σ^2 — дисперсия генеральной совокупности.

2) Сгенерируем k значений каждой из входящих переменных. Причем каждая переменная моделируется как случайная величина с найденным законом распределения (см. таблицу).

3) Оценим параметры (математическое ожидание и дисперсию) сгенерированных выборок входящих переменных.

4) Зададим уровень значимости, и для него, используя оцененные в п. 3 параметры и интегральную функцию распределения, найдем прогнозные значения каждой из входящих переменных.

5) Полученные прогнозные значения подставим в оцененную модель для уровней инфляции и получим значение уровня инфляции.

² Квантиль — значение, которое заданная случайная величина не превышает с фиксированной вероятностью.

6) Повторим этапы 2–5 N раз. Таким образом, мы получим N значений уровня инфляции π_t .

7) Найдем оценки для математического ожидания и дисперсии величины π_t и подберем теоретический закон распределения.

8) Зададим уровень значимости и для него, используя оценки п. 7 и интегральную функцию теоретического закона распределения, найденного в п. 7, определим прогнозное значение уровня инфляции.

Генерирование выборки непрерывных случайных величин, расчет отклика системы и обработка результата для N числа экспериментов осуществлены с помощью специально созданного в *MS Office Excel* макроса. Моделирование непрерывных случайных величин осуществляется с помощью метода обратной функции. При этом базовые случайные величины проверяются на равномерность и независимость.

Анализ устойчивости и чувствительности имитационной модели

При прогоне модели на реальном потоке данных с учетом случайных возмущений можно использовать значения входящих переменных из обучающей выборки, а значения случайных возмущений генерировать с помощью макроса. Наибольшее отклонение от реального значения инфляции составило 7%. Наименьшее отклонение от реального значения составило 0,03%, средняя ошибка — 5,3%.

В условиях, при которых входящие факторы достигают предельных значений, т. е. при одновременном снижении темпа роста денежной массы от максимума к минимуму, увеличении уровня процентной ставки и увеличении уровня безработицы от минимума к максимуму, модельные значения инфляции возросли до 3,1%. Полученные значения инфляции являются приемлемыми и соответствуют экономическому смыслу, так как инфляция должна возрастать при снижении факторов, обратно пропорциональных уровню инфляции, и увеличении факторов, прямо пропорциональных ей.

Модель устойчива по результатам теста уже для количества имитаций, равного 200. Модель высокочувствительна по уровню процентной ставки и уровню безработицы слабочувствительна по темпу прироста денежной массы. При неизменных значениях процентной ставки и уровня

безработицы, показатель инфляции изменится только на 6,5% при изменении на 1% темпа прироста денежной массы. При неизменных значениях темпа прироста денежной массы и уровня безработицы показатель инфляции изменится более чем на 300% при изменении на 1% уровня процентной ставки. При неизменных значениях темпа прироста денежной массы и процентной ставки показатель инфляции изменится на 167% при изменении на 1% уровня безработицы.

Полученные результаты позволяют сделать выводы о применимости различных экономических теорий для анализа и прогнозирования развития российской экономики.

Слабая чувствительность инфляции к изменению темпа прироста денежной массы позволяет сделать вывод о неприменимости монетаристского подхода, в котором главная роль отведена монетарным факторам, в частности динамике денежной массы, для анализа экономики России.

Наоборот, неоклассическая модель спроса, в которой наибольшее значение имеет уровень процентной ставки, подтверждается, так как по расчетам инфляция наиболее чувствительна по уровню процентной ставки.

Уравнение А. Филлипса также достоверно в условиях российской экономики, поскольку инфляция высокочувствительна по уровню безработицы.

Выводы

По результатам проверки адекватности, верификации и валидации построенной модели подтверждена целесообразность включения циклической компоненты. Модель устойчива, чувствительна по уровню процентной ставки и уровню безработицы, слабочувствительна по темпу прироста денежной массы, не содержит лишних входящих факторов, которые предполагались изначально. Модель имеет точность на уровне 92%, не противоречит экономическому смыслу, поэтому пригодна для прогнозирования развития российской экономики.

Литература

1. Трегуб И. В. Моделирование инфляционных процессов в российской экономике // *Фундаментальные исследования*. 2009. № 1. С. 86–87.
2. Трегуб И. В. Математические модели динамики экономических систем: монография / Трегуб И. В. М.: Финакадемия, 2009. 120 с.

УДК 519.2

Прогнозирование инфляции: эмпирика и реальность

В статье рассматриваются методы прогнозирования инфляции, применяемые как в академических исследованиях, так и при решении практических задач. Делается вывод, что круг моделей, рассматриваемых в академических исследованиях, гораздо шире, чем набор моделей, используемых, например, центральными банками. На практике для прогнозирования инфляции чаще всего используется какая-либо модификация кривой Филлипса в рамках более комплексной модели, описывающей экономику в целом.

Ключевые слова: инфляция; прогнозирование; качество прогнозов; центральный банк.



**Турунцева Марина
Юрьевна**

канд. экон. наук, зав.
лабораторией краткосрочного
прогнозирования Института
экономической политики им.
Е. Т. Гайдара
E-mail: turuntseva@iet.ru

This article discusses methods for forecasting inflation, both in academic research and in solving practical problems. It is concluded that the range of models discussed in academic research is much wider than a set of models used by central banks. In practice, inflation is most often forecasted by using a modification of the Phillips curve in conjunction with a more comprehensive model describing the economy as a whole.

Keywords: inflation; forecasting; quality of forecasts; Central Bank.



**Астафьева Екатерина
Викторовна**

канд. экон. наук, ст. научный
сотрудник Института
прикладных экономических
исследований РАНХиГС
при Президенте Российской
Федерации
E-mail: Eastafyeva@iet.ru

Многие экономические агенты учитывают при принятии управленческих решений прогнозы инфляции. В частности, при ценообразовании большое значение имеют инфляционные ожидания, основывающиеся на прогнозах, которыми занимаются как официальные органы, финансовые компании, так и академические учреждения, т. е. и ученые, и практики.

Академические работы, под которыми мы понимаем опубликованные в научных журналах статьи, препринты и т. п., касающиеся прогнозирования инфляции, в большей степени посвящены анализу качественных характеристик прогнозов, получаемых различными способами. Как правило, авторы таких работ рассматривают методы прогнозирования и на основе установленных ими критериев сравнивают их между собой.

Практики же преследуют иную цель — получить прогноз инфляции, сбалансированный с экономической точки зрения вместе с другими показателями. Поэтому набор используемых ими методов



**Петренко Виктория
Дмитриевна**

мл. научный сотрудник
лаборатории краткосрочного
прогнозирования Института
экономической политики
им. Е. Т. Гайдара
E-mail: vd-petrenko@mail.ru

несколько иной, чем у ученых, хотя нельзя утверждать, что пересечение с «академическими» методами отсутствует.

Академические исследования методов прогнозирования инфляции

Анализ академических работ по прогнозированию показателей инфляции показывает, что чаще всего используются следующие модели прогнозов: модели временных рядов; модели, основанные на кривой Филлипса¹; модели выделения тренда; факторные модели (т. е. модели, для оценки которых используются большие массивы данных); системы одновременных уравнений; векторные авторегрессии; комбинированные прогнозы — консенсус-прогнозы, получаемые на основе экспертных оценок. Наибольшее число работ посвящено анализу методов прогнозирования американской инфляции.

По мнениям западных ученых:

- наивный прогноз² обладает лучшим качеством (дефлятор ВВП; кривая Филлипса; прогнозы из Зеленой книги ФРС) [1];
- разные модели [индекс потребительских цен (ИПЦ), базовый ИПЦ³ (БИПЦ), дефлятор частных потребительских расходов (ДЧПР), базовый дефлятор частных потребительских расходов (БДЧПР) и дефлятор ВВП; AR-модели⁴, наивный прогноз, UC-SV, треугольные модели Гордона, ADL-модели, кривые Филлипса, комбинации прогнозов] позволяют делать лучшие прогнозы в определенные периоды времени. В среднем на всем исследуемом периоде лучший прогноз дает модель UC-SV⁵ [2];
- прогнозы по кривой Филлипса с одним индикатором не являются надежными. В одни периоды кривая Филлипса может превосходить AR-модель, в другие — быть значительно хуже (однофакторные

кривые Филлипса с различными объясняющими переменными, AR-модель) [3];

- включение показателя, характеризующего разрыв выпуска, улучшает прогноз. Но на конечных прогнозных выборках прогноз по AR-модели лучше (дефлятор ВВП, БИПЦ, БИПЦ⁶, ДЧПР; кривые Филлипса, AR-модель) [4];
- наивный прогноз лучше по качеству, но кривая Филлипса лучше предсказывает направление изменения инфляции. Комбинация этих двух прогнозов дает улучшение прогноза по сравнению с наивной моделью (дефлятор ВВП; кривая Филлипса, наивный прогноз, комбинация этих двух прогнозов) [5].

Из обзора следует, что полученные результаты отличаются от исследования к исследованию и зависят как от набора рассматриваемых моделей и показателей, так и от временных интервалов, на которых проводится исследование.

Как прогнозируют инфляцию центральные банки?

Как уже отмечалось, описанные в предыдущей подразделе модели по большей части являются академическими и используются для прикладного прогнозирования частными агентами: банками, аналитиками, исследовательскими институтами. Центральные банки большинства стран рассматривают вышеупомянутые модели как альтернативные и строят прогнозы по макроэкономическим моделям нового кейнсианского типа или DSGE моделям⁷. Одной из возможных причин различных методов прогнозирования может являться то, что частные агенты воспринимают проводимую монетарную политику как экзогенно заданную, в то время как центральные банки нуждаются в структурной модели, позволяющей оценить последствия проводимой политики.

Еще одним отличием от «академических» прогнозов является то, что выработка «реальных» прогнозов не является результатом механических расчетов по какой-либо модели, если даже эта модель учитывает множество факторов и экономических взаимосвязей. Чаще всего формирование прогнозов происходит в несколько этапов и начинается с оценки имеющегося в активе банка модельного комплекса, затем полученные оценки/прогнозы рассматриваются экспертами банка, куда вносятся замечания/

¹ Графическое отображение предполагаемой обратной зависимости между уровнем инфляции и уровнем безработицы.

² Чаще всего под наивным понимают прогноз, построенный по модели случайного блуждания, т. е. модели, в которой текущее значение временного ряда равно его предыдущему значению плюс некоторая случайная ошибка.

³ БИПЦ — ИПЦ, за исключением цен на продовольствие и энергоносители.

⁴ Авторегрессионная (AR-) модель (от англ. *Autoregressive model*) — модель временных рядов, в которой значения временного ряда в данный момент линейно зависят от предыдущих значений этого же ряда.

⁵ От англ. *Unobserved Component — Stochastic Volatility Model* (в переводе на модель стохастической волатильности с ненаблюдаемой составляющей).

⁶ БИПЦ2 — ИПЦ, за исключением цен на недвижимость.

⁷ Динамическая стохастическая модель общего равновесия (DSGE, от англ. *Dynamic Stochastic General Equilibrium*).

правки и т. д. Процесс продолжается до тех пор, пока не будут получены сбалансированные прогнозы.

Общей чертой всех рассмотренных ниже прогнозных комплексов является то, что в них моделируются не отдельные экономические показатели, а прогнозируется развитие экономики в целом. Мы не будем останавливаться подробно на описании моделей, а только покажем механизм прогнозирования в этих модельных комплексах.

Европейский центральный банк использует пять макроэкономических моделей, отличающихся друг от друга размерами и детальностью секторальной разбивки, что позволяет наилучшим образом приспособить модели для решения различных задач, в том числе прогнозирования, моделирования, оценки последствий экономической политики.

Для целей прогнозирования применяется многострановая модель (*New Multi-Country Model — NMCM*, которая относится к классу моделей нового кейнсианского типа и позволяет описать экономики пяти крупнейших европейских стран (Германии, Франции, Нидерландов, Италии и Испании). Она дает возможность учесть взаимосвязи стран, а ее отдельные блоки могут использоваться для анализа макроэкономических процессов в конкретной стране.

В качестве основного показателя динамики цен используется дефлятор ВВП, который моделируется на основе новой кейнсианской кривой Филлипса и определяет прочие цены в модели, в частности гармонизированный ИПЦ.

В основе прогнозной платформы Банка Англии, используемой с 2011 г. и описанной в работе [8], лежит модель COMPASS, являющаяся небольшой и простой DSGE моделью. Прогнозный комплекс также включает набор простых моделей (ARMA⁸, VAR⁹, VECM¹⁰, структурные модели), которые необходимы для построения прогнозов вспомогательных параметров и альтернативных прогнозов основных переменных модели. Инфляция (по дефлятору ВВП) моделируется как наценка фирм над уровнем предельных издержек фирм с включением первого запаздывания инфляции и ее ожиданий в следующий период.

Обзор процедуры выработки экономической политики и прогнозов ФРС США приведен в выступлении [9]. В основе модельного комплекса ФРС США

лежит крупномасштабная структурная модель FRB/US¹¹, состоящая более чем из 300 уравнений и тождеств, однако количество оцениваемых уравнений едва превосходит 50. Дополнительно к ней используется ряд более простых моделей — векторные авторегрессии или небольшие микрообоснованные модели. Соответственно прогноз по основной модели сравнивается с прогнозами по дополнительным моделям, которые в большей степени служат базой для выработки экспертных оценок. Модельный комплекс ФРС США описан в работе [10]. Отметим, что одной из отличительных черт модельного комплекса ФРС США является явное задание ожиданий частного сектора, которые моделируются на основе VAR-модели по историческим данным, рационально или частично рационально. Все показатели рассматриваются в логарифмах.

В модели оцениваются равновесный уровень цен и краткосрочные колебания цен. Равновесный уровень цен зависит от разности между заработной платой и производительностью труда, уровня безработицы и еще ряда показателей. Краткосрочные изменения уровня цен зависят от отклонения от равновесного уровня в предыдущий период, ожидаемых будущих изменений уровня цен и запаздывающих значений изменений уровня цен.

Банк Японии использует большой набор моделей, из которого выбираются модели для решения тех или иных задач, стоящих перед банком, что позволяет совместить теоретическую обоснованность одних моделей и высокую степень соответствия данным других [11]. В число используемых моделей входит несколько теоретически обоснованных DSGE моделей, в том числе модель JEM¹², которая используется для анализа проводимой экономической политики. В активе банка имеется гибридная модель Q-JEM [12], состоящая из 200 уравнений, 70 из которых оцениваются. Базовая инфляция (по ИПЦ) в модели связывается с разрывом выпуска (через кривую Филлипса) и номинальной ставкой процента (через правило Тейлора¹³).

Для прогнозирования инфляции Банк России использует квартальную агрегированную модель малой открытой экономики, разработка которой началась

⁸ Авторегрессионная модель с ошибками в форме скользящего среднего (от англ. *Autoregressive Moving Average*).

⁹ Модель векторной авторегрессии (от англ. *Vector Autoregression*).

¹⁰ Векторная модель коррекции ошибок (от англ. *Vector Error Correction Model*).

¹¹ Модель экономики США Совета управляющих Федеральной резервной системы (от англ. *Federal Reserve Board / United States*).

¹² Модель японской экономики (от англ. *Japanese Economic Model*).

¹³ Правило Тейлора (*Taylor Rule*) — правило монетарной политики, которое определяет, насколько необходимо изменить процентную ставку в случае изменения показателей инфляции, ВВП и пр.

в 2007 г. [13], она может быть классифицирована как DSGE модель. Изменение уровня потребительских цен в модели описывается кривой Филлипса, которую можно использовать не только для ИПЦ, но и для его компонент: изменения цен на услуги, продовольствие и непродовольственные товары.

Таким образом, можно утверждать, что в настоящее время большинство центральных банков использует для моделирования экономики и ее прогнозирования не одну модель, а набор моделей (модельный комплекс), в который, как правило, входят динамические модели общего равновесия (DSGE модели), системы структурных эконометрических уравнений и множество простых моделей, часто являющихся моделями временных рядов. Инфляция чаще всего моделируется и прогнозируется на основе кривой Филлипса (или какого-либо ее расширения/модификации).

Возможные подходы к краткосрочному прогнозированию инфляции в России

С конца 2003 г. Институтом экономической политики им. Е. Т. Гайдара ежемесячно публикуются¹⁴ прогнозы около 50 российских макроэкономических показателей, представляющие собой прогнозы на один–шесть месяцев вперед на момент публикации. Прогнозы строятся на основе ARIMA-модели¹⁵ (назовем его базовым ARIMA-прогнозом).

Методика построения прогнозов с использованием больших массивов данных основана на работе [14] и включает четыре этапа:

- 1) преобразование исходных данных в сопоставимый вид;
- 2) снижение размерности исходного массива данных каким-либо способом (мы используем метод главных компонент);
- 3) оценка моделей прогнозируемой переменной в зависимости от своих запаздываний и запаздываний главных компонент, рассчитанных в п. 2;
- 4) построение прогнозов по моделям, оцененным в п. 3¹⁶.

¹⁴ См.: URL: http://www.iep.ru/index.php?option=com_bibiet&Itemid=124&catid=123&lang=ru&task=showallbib. С августа по декабрь 2012 г. — бюллетень «Модельные расчеты краткосрочных прогнозов социально-экономических показателей РФ». С января 2013 г. — регулярный раздел «Научного вестника ИЭП им. Гайдара.ру»: URL: <http://www.iep.ru/ru/ob-izdani.html>.

¹⁵ Интегрированная авторегрессионная модель с ошибками в форме скользящего среднего (от англ. *Autoregressive Integrated Moving Average*).

¹⁶ Разработка методики прогнозирования российских макроэкономических показателей и эмпирические оценки их

Исходный массив данных содержит 113 показателей на интервале с января 2002 г.

Мы сравнивали качество базовых ARIMA-прогнозов и прогнозов по факторным моделям для нескольких горизонтов прогнозирования на три месяца (апрель–июнь 2013 г.), на шесть месяцев (январь–июнь 2013 г.), на 9 месяцев (октябрь 2012 г. — июнь 2013 г.) и на 12 месяцев (июль 2012 г. — июнь 2013). Сравнение проводилось на основе средней абсолютной процентной ошибки прогнозирования (MAPE)¹⁷ для каждого горизонта прогнозирования рассчитывались прогнозы по четырем ARIMA-моделям (помимо базового ARIMA-прогноза) и 180 факторным моделям с различным сочетанием числа факторов (главных компонент), их запаздываний и лагов объясняемой переменной). Если факторные прогнозы имели одинаковые MAPE, то мы выбирали в качестве лучшей модель с наименьшим числом оцениваемых параметров.

Лучшей моделью при прогнозировании ИПЦ на три месяца оказались базовая ARIMA-модель и факторная модель, включающая три и четыре запаздывания первой главной компоненты и первое запаздывание ИПЦ: их MAPE равна 0,12%. При прогнозировании на полгода лучшей с MAPE=0,12% оказалась факторная модель, включающая 12 запаздываний первой главной компоненты и 1 и 12 запаздываний ИПЦ. MAPE прогноза ИЭП составила 0,23%.

Лучшим прогнозом на 9 месяцев оказался прогноз по факторной модели, в которую в качестве объясняющих переменных включены 9 и 12 запаздываний первой главной компоненты и 1 и 12 запаздываний объясняемой переменной (MAPE=0,12%). Базовый ARIMA-прогноз оказался несколько хуже с MAPE, равной 0,16%. Факторная модель, включающая 12 лаг первой главной компоненты и 1 и 12 лаги ИПЦ, оказалась лучшей при прогнозировании на год. Ее MAPE составила 0,18%, что более чем на треть меньше MAPE базового ARIMA-прогноза, равной 0,25%.

Таким образом, можно говорить о том, что факторные модели позволяют получать прогнозы, лучшие по качественным свойствам по сравнению с базовыми ARIMA-прогнозами для горизонтов

свойств проведены в рамках научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2013 г.

¹⁷ Средняя абсолютная процентная ошибка прогнозирования (от англ. *Mean Absolute Percentage Error*).

прогнозирования от 6 до 12 месяцев. При этом не существует какой-то одной модели, дающей устойчиво лучший результат с точки зрения качества получаемых прогнозов. В наших исследованиях качества прогнозов по факторным моделям для более ранних прогнозных периодов получаемые выводы были аналогичны: практически всегда существовала факторная модель, которая давала лучший прогноз для данного горизонта прогнозирования, но такие модели различались для разных горизонтов прогнозирования.

Выводы

Как мы видели, модели, которые используются для прогнозирования инфляции в академических исследованиях и в «реальной» жизни, несколько отличаются. Круг моделей, рассматриваемых в академических исследованиях, гораздо шире, чем набор моделей, используемых, например, центральными банками. Если первая группа моделей включает весь арсенал имеющихся методов прогнозирования, начиная с простейших моделей временных рядов и заканчивая динамическими моделями общего равновесия, то на практике для прогнозирования инфляции чаще всего используется какая-либо модификация кривой Филлипса в рамках более комплексной модели, описывающей экономику в целом.

Прогнозирование российской инфляции при помощи факторных моделей имеет ряд преимуществ перед более простыми методами. При этом сложно выявить одну модель, которая устойчиво давала бы лучшие прогнозы для всех горизонтов прогнозирования на всех периодах времени.

Что же касается ценообразования, то, по нашему мнению, в 2014 г. следует ожидать снижения потребительской инфляции до уровня 5,4–5,8% за год, что, в свою очередь, должно привести к меньшему росту прочих цен по сравнению с прошедшим годом.

Литература

1. Atkeson A., Ohanian L. E. Are Phillips Curves Useful for Forecasting Inflation? // Federal Reserve Bank of Minneapolis Quarterly Review (25 (1)). 2001. P. 2–11.
2. Stock J. H., Watson M. W. Phillips Curve Inflation Forecasts // NBER Working Paper No.14322. September 2008.
3. Cecchetti S. G., Chu R. S., Steindel C. The Unreliability of Inflation Indicators // Federal Re-

- serve Bank of New York Current Issues. 2000.V. 6 (4). P. 1–6.
4. Clark T. E., McCracken M. W. The Predictive Content of the Output Gap for Inflation: Resolving In-Sample and Out-of-Sample Evidence // Journal of Money, Credit and Banking. 2006. V. 38 (5). P. 1127–1148.
5. Fisher J. D.M., Liu ChinTe, Zhou R. When Can We Forecast Inflation? // Federal Reserve Bank of Chicago Economic Perspectives. 2002. V. 26 (1). P. 30–42.
6. Dieppe A., Gonzalez Pandiella A., Hall S., Willman A. The ECB's New Multi-Country Model for the euro area: NMCM-with rational expectations // European Central Bank. 2011. WP № 1315.
7. Dieppe A., Gonzalez Pandiella A., Hall S., Willman A. The ECB's New Multi-Country Model for the euro area: NMCM-with boundedly rational learning expectations // Economic Modelling. 2012. V. 29 (6). P. 2597–2614.
8. Burgess S., Fernandez-Corugedo E., Groth C., Harrison R., Monti F., Theodoridis K., Waldron M. The Bank of England's forecasting platform: COMPASS, MAPS, EASE and the suite of models // Bank of England. 2013. WP № 471.
9. Stockton D. What Makes a Good Model for the Central Bank to Use? // Manuscript. 2002. Federal Reserve Board, frbsf.org
10. Brayton F., Tinsley P. A Guide to FRB/US: A Macroeconomic Model of the United States // Financial and Economics Discussion Series 1996–42. 1996. Washington: Federal Reserve Board (October).
11. Hara N., Ichiue H., Kojima S., Nakamura K., Shirota T. Practical Use of Macroeconomic Models at Central Banks // Bank of Japan Review, 2009.
12. Fukunaga I., Hara N., Kojima S., Ueno Y. Yoneyama S. The Quarterly Japanese Economic Model (Q-JEM): 2011 Version // Bank of Japan, 2011.
13. Бородин А., Горбова Е., Плотников С., Плущевская Ю. Оценка потенциального выпуска и других ненаблюдаемых переменных в рамках модели трансмиссионного механизма монетарной политики (на примере России) // Сборник докладов II Международной научно-практической конференции «Проблемы выбора эффективной денежно-кредитной политики в условиях переходной экономики». Национальный банк Республики Беларусь, 2008.
14. Stock J. H., Watson M. W. Diffusion indexes // NBER, 1998. WP № W6702.

УДК 517

Многоуровневая классификация доходности и построение эффективной торговой стратегии*

Рассматривается стратегия торговли акциями, входившими в индекс *Dow Jones Industrial Average*, которая обладает высокой доходностью и может считаться умеренно рискованной. Для произвольной матрицы определяются векторы уровней максимальных и минимальных строк, которые ежегодно рассчитываются и применяются при отборе акций, включаемых в однородный портфель.

Ключевые слова: торговая стратегия; формирование портфеля; однородный портфель; индекс Доу-Джонса; вектор уровней.

A stock trading strategy is considered for stocks included into Dow Jones Industrial Average index. The strategy ensures high profitability and may be regarded moderately risky. Vectors of maximum and minimum row levels are defined for an arbitrary matrix which are computed annually and used for selection of stocks included into a homogeneous portfolio.

Keywords: trade strategy; portfolio building; homogeneous portfolio; Dow Jones Index; levels vector.



**Денежкина Ирина
Евгеньевна**

канд. техн. наук, зав. кафедрой
«Теория вероятностей
и математическая
статистика» Финансового
университета
E-mail: idenezhkina@fa.ru



**Браилов Андрей
Владимирович**

канд. физ.-мат. наук,
доцент кафедры
«Теория вероятностей
и математическая
статистика» Финансового
университета
E-mail: abrailov@yandex.ru

Сущность торговой стратегии, основанной на однородных портфелях

В препринте В.А. Бабайцева и А.В. Браилова [1] описана применимая к наиболее ликвидным акциям российских эмитентов высокодоходная торговая стратегия. Основная идея этой стратегии заключается в следующем: по итогам успешного (для всего рынка в целом) года портфель инвестора перестраивается в соответствии с портфелем Марковица минимального риска [2]. Если же прошедший год был кризисным, то на следующий год предлагается формировать однородный портфель.

По мнению авторов, однородные портфели могут быть полезны не только для снижения риска, но и для повышения доходности, если однородные портфели составлять из специально отобранных акций.

Задача формирования вектора уровней

Предлагаемая стратегия основана на анализе отношений «>» и «<» для строк матрицы A квар-

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по Государственному заданию Финансового университета 2013 г.

тальных доходностей акций, входящих в индекс. Поскольку акциям соответствуют строки матрицы A , выбор тех или иных строк означает выбор соответствующих акций. Рассмотрим сначала случай произвольной матрицы.

Пусть $A = (a_{ij})$ — матрица размера $m \times n$. Строки этой матрицы будем обозначать $r_i, i = 1, \dots, m$. Скажем, что строка r_i больше строки r_j (обозначение: $r_i > r_j$), если все компоненты r_i не меньше соответствующих компонент r_j , и найдется по меньшей мере одна компонента строки r_i , которая будет больше соответствующей компоненты строки $r_j, a_{ik} > a_{jk}$.

Легко проверяется, что введенное таким образом отношение на множестве строк матрицы A является транзитивным и антисимметричным. Отсюда следует, что всякая матрица A обладает хотя бы одной максимальной строкой.

Максимальные строки матрицы будем называть максимальными строками *первого уровня*. Максимальные строки *второго уровня* определяются как максимальные строки матрицы, полученной в результате удаления максимальных строк первого уровня. Максимальные строки *третьего уровня* устанавливаются как максимальные строки матрицы, полученной в результате удаления максимальных строк уровней один и два. Продолжая данное определение по индукции, получаем определение максимальных строк уровня l . Заменяя таким же образом отношение *больше* на *меньше*, получаем определение *минимальных строк уровня l* .

Поскольку при переходе на новый уровень вычеркивается, как минимум, одна строка, наибольший возможный уровень максимальной (минимальной) строки ограничен m — числом строк в исходной матрице A . Другим важным свойством матрицы является то, что всякая строка r_i является максимальной (минимальной) для подходящего уровня $l_i < m$. Вектором уровней максимальных (минимальных) строк назовем вектор L_A , составленный из соответствующих уровней всех строк матрицы A .

Построение торговой стратегии

В данной работе при помощи векторов максимальных и минимальных строк различных уровней строится основанная на однородных портфелях торговая стратегия применительно к акциям, входившим с 24.09.2012 по 20.09.2013 в индекс *Dow Jones Industrial Average* (в скобках указан тикер): Alcoa (AA), American Express (AXP), Boeing

(BA), Bank of America (BAC), Caterpillar (CAT), Cisco Systems (CSCO), Chevron (CVX), du Pont (DD), Walt Disney (DIS), General Electric (GE), Home Depot (HD), Hewlett-Packard (HPQ), IBM (IBM), Intel (INTC), Johnson & Johnson (JNJ), JPMorgan Chase (JPM), Coca-Cola (KO), McDonald's (MCD), 3M (MMM), Merck (MRK), Microsoft (MSFT), Pfizer (PFE), Procter & Gamble (PG), AT&T (T), Travelers (TRV), UnitedHealth (UNH), United Technologies (UTX), Verizon (VZ), Wal-Mart (WMT), Exxon Mobil (XOM).

Текущий состав индекса можно найти на сайте *YahooFinance* [3], а историю его изменений — в Википедии [4]. Котировки акций, входящих в индекс, с учетом дивидендов также получены на сайте *YahooFinance* (использовалось поле «AdjClose», учитывающее выплаты дивидендов).

Торговая стратегия строится на десятилетнем отрезке времени с 2003 по 2012 г. (несмотря на то, что состав индекса за этот период неоднократно менялся, в стратегии участвует фиксированный набор из 30 акций).

В рассматриваемых стратегиях перестройка портфеля проводится в конце каждого календарного года по результатам квартальной торговли. Элементы матрицы A имеют следующий смысл:

a_{ij} — доходность i -й акции в j -м квартале ($i = 1, \dots, 30; j = 1, \dots, 4$)

Первоначально предполагалось в состав однородного портфеля включать акции определенного уровня максимальной (минимальной) доходности. Однако такой подход не привел к построению достаточно прибыльных стратегий.

В ходе многочисленных экспериментов выяснилось, что с точки зрения 10-летней доходности в состав портфеля необходимо включать акции, которые имеют одновременно фиксированные уровни максимальной (минимальной) доходности. Так, из всех рассмотренных вариантов по соотношению доходность / риск особо выделяются две стратегии, при которых в ежегодный портфель включаются минимальные акции, имеющие уровень максимальной (минимальной) доходности 4 (стратегия «4/1») либо уровень максимальной (минимальной) доходности 2 (стратегия «2/1»).

В табл. 1 указаны тикеры компаний, включенных в портфель, доходность портфеля с учетом дивидендов по каждому году и итоговая 10-летняя доходность для двух наиболее доходных стратегий: «4/1» и «4/2».

Стратегия «4/1» требует особых пояснений. В 2002 г. в матрице квартальных доходностей не

Таблица 1

Матрица доходности

Год	Стратегия «4/1», %	Стратегия «2/1», %
2003	0	CSCO, INTC, MCD, T; 62,5
2004	VZ; 20,3	IBM, JNJ, PFE, PG, T, WMT, XOM; 7,8
2005	CSCO; -11,4	HD, INTC, MRK, PFE; -0,7
2006	VZ; 34,6	CSCO, DIS, GE, JNJ, KO, MMM, PFE; 23,8
2007	INTC; 34,2	AXP, GE, HD, KO, MMM; -0,1
2008	HD; -11,4	DD, JNJ, TRV, WMT; -10,4
2009	AXP; 126,1	CAT, INTC, MRK, MSFT; 41,1
2010	0	CVX, GE, PFE, PG, TRV, UNH, VZ; 15,2
2011	0	CVX, JPM, KO, MMM, MRK, PFE, T, UNH, VZ, WMT; 12,9
2012	BAC; 110	AA; 1,7
Итого	710,5	259,6

нашлось ни одной строки, которая была бы одновременно максимальной четвертого уровня и минимальной первого уровня. Это означает, что купля-продажа акций в конце 2002 г. не совершалась, а все средства в 2003 г. имели денежную форму. Отсюда — нулевая доходность.

По той же причине нулевая доходность наблюдалась в 2010 и 2011 г. Сверхвысокая доходность за 10-летний период во многом объясняется ростом стоимости компаний *American Express* (в 2009 г.) и *Bank of America* (в 2012 г.). Математическую модель ситуации на рынке можно найти в работе [5]. Вместе с тем данную стратегию следует рассматривать как чрезвычайно рискованную, поскольку в каждый момент времени все средства инвестировались лишь в единственный финансовый инструмент. Именно по причине высокой рискованности стратегию «4/1» нельзя рекомендовать для реального применения.

Стратегия «2/1» также обладает высокой диверсифицированной доходностью и, вероятно, с учетом определенной диверсификации (в среднем годовой портфель включал около 5 видов акций) может рассматриваться как умеренно рискованная.

В табл. 2 представлено сравнение стратегии «2/1» с результатами стратегии, при которой ежегодно составляется однородный портфель из полного списка 30 акций (стратегия «без отбора»).

Из вышеприведенной табл. 1 следует, что стратегия «2/1» имеет не только большую доходность, но, возможно, еще обладает меньшим риском. Действительно, в кризисном 2008 г. падение портфеля

составило 10,4% против типичного для большинства акций падения на 30%.

Сформулируем более подробно алгоритм рекомендуемой стратегии «2/1».

По итогам каждого календарного года формируется (30 x 4) матрица квартальных доходностей (матрица А).

В этой матрице выбираются минимальные строки (они же — максимальные в матрице А).

Максимальные строки в матрице А вычеркиваются, в полученной матрице снова выбираются максимальные строки (т.е. максимальные строки уровня 2).

Все ценные бумаги, входящие в старый портфель, продаются.

Покупаются ценные бумаги, соответствующие строкам, отобранным одновременно в п. 2 и п. 3 ранее.

Если в п. 5 не было выбрано ни одной ценной бумаги, все средства остаются в денежной форме.

Разумеется, в п. 6 все средства можно было бы направить на покупку безрисковых ценных бумаг, при этом итоговая доходность при том же риске была бы несколько выше.

Выводы

После многочисленных экспериментов выяснилось, что в портфель следует включать акции, которые имеют определенные уровни максимальной доходности относительно двух отношений одновременно: «>» и «<».

Таблица 2

Сопоставление стратегий «2/1» и «без отбора»

Год	Стратегия «2/1», %	Стратегия «без отбора», %
2003	62,5	33,6
2004	7,8	8,4
2005	-0,7	4,1
2006	23,8	21
2007	-0,1	10,7
2008	-10,4	-30
2009	41,1	28
2010	15,2	12,3
2011	12,9	4,8
2012	1,7	14,1
Итого	259,6	142,8

В качестве отрезка времени, на котором тестировались торговые стратегии, был выбран 10-летний период, завершающийся последним полным календарным годом. Первый портфель составлялся на 2003 г. по результатам 2002 г., последний — на 2012 г. по результатам 2011 г.

На основании проведенных расчетов можно сделать вывод, что на данном отрезке времени из всех вариантов наилучшее соотношение доходность/риск имеет стратегия, при которой в портфель включаются акции, имеющие относительно отношения «>» уровень 2, а относительно «<» — уровень 1.

В заключение отметим, что при разработке стратегий, использующих отношения порядка на строках матрицы, возникла необходимость в проведении многочисленных расчетов векторов L_A . Распределение компонент вектора L_A приближенно можно получить методом Монте-Карло, в связи с чем возникает задача максимально быстрого вычисления. С целью ускорения вычислений А. В. Браиловым на языке C++ была написана специальная функция *maxrlevels*, вычисляющая по матрице A вектор L_A . Затем эта функция была интегрирована в математический пакет *Матричный калькулятор*¹, что позволило быстро провести множество экспериментальных расчетов.

¹ Разработанный А.В. Браиловым интерпретатор языка матричных вычислений. URL: <http://www.matcalc.ru>.

Разработка вычислительной процедуры и организация расчетов не описываются в настоящей статье. Однако без этой составляющей разработка предложенной стратегии была бы невозможна.

Литература

1. Бабайцев В. А., Браилов А. В. Приложения теории Марковица к изучению фондовых рынков. Препринт WP1/2013/04, серия WP1: Современная математика и концепции инновационного математического образования. М.: 2013. 15 с.
2. Markowitz H. M. Portfolio Selection: Efficient Diversification of Investments. Wiley, New York, and 1991 2nd ed., Basil Blackwell, Cambridge, MA. 1959. 344 с.
3. Dow Jones Industrial Average. Components. URL: <http://finance.yahoo.com/q/cp?s=%5EDJI+Components>.
4. Historical components of the Dow Jones Industrial Average. URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Historical_components_of_the_Dow_Jones_Industrial_Average.
5. Денежкина И.Е., Мартиросян Г., Попов В.Ю., Шаповал А.Б. Количественные оценка динамики волатильности нестабильного рынка. Вестник Финансового университета. 2013. № 1. С. 8–14.
6. Сайт Матричного калькулятора. URL: <http://www.matcalc.ru>.

УДК 336.22

Налоговые риски государства, связанные с применением методов налогового контроля уровня цен в сделках между взаимозависимыми лицами

В соответствии со ст. 105.15 НК РФ налогоплательщик по требованию налогового органа представляет документацию относительно контролируемых сделок, указанных в требовании. При этом он приводит обоснование причин выбора и способа применения используемого метода и дает ссылки на использованные источники информации. В статье рассматриваются методы налогового контроля за ценообразованием, выбор налогоплательщиком метода ценообразования, требования, предъявляемые к сопоставимым сделкам, информация, используемая налоговыми органами при контроле за ценообразованием, применение метода сопоставимой рентабельности.

Ключевые слова: ценообразование; сопоставимые сделки; налоговый орган; метод сопоставимой рентабельности.

In accordance with article 105.15 of the Tax code a taxpayer at the request of the tax authority submits documentation of controlled transactions in question. It cites reasons for its choice and application of methods and gives links to information sources used. The article deals with methods of fiscal control over pricing, pricing methods, taxpayer choice requirements for comparable transactions, information used by tax authorities when monitoring application of a method of comparable pricing, profitability.

Keywords: pricing; comparable transaction; tax body; method of comparable effectiveness.



Лобанов Алексей Владимирович

канд. экон. наук,
зам. директора Департамента
трансфертного ценообразова-
ния ЗАО «Черник, Джаарбеков
и партнеры», член Палаты
налоговых консультантов
E-mail: Alobanov@mcfrc.ru

Методы налогового контроля за ценообразованием

Главой 14.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) установлено, что при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

налоговый орган использует пять методов контроля за ценообразованием:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Причем вышеуказанные методы должны использоваться в том порядке, в котором они перечислены в ст. 105.7 НК РФ.

В соответствии со ст. 105.15 НК РФ налогоплательщик по требованию налогового органа представляет документацию относительно контролируемых сделок, указанных в требовании. При этом он приводит обоснование причин выбора и способа применения используемого метода и дает ссылки на использованные источники информации.

Это требование НК РФ детализировано в письме ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля», которым определено, что в составе документации в целях налогового контроля, представляемой в соответствии со ст. 105.15 НК РФ, должно быть приведено обоснование методики ценообразования для целей налогообложения, включая описание относительных преимуществ и недостатков каждого метода, с учетом сущности контролируемой сделки; экономических обстоятельств деятельности сторон при осуществлении сделок; доступности надежности информации по сопоставимым сделкам и (или) организациям с учетом результатов функционального анализа.

Выбор налогоплательщиком метода ценообразования

Важность выбора налогоплательщиком метода ценообразования для целей налогообложения заключается в том, что если для определения уровня цен в контролируемых сделках он применил одни из методов, указанных в п. 1 ст. 105.7 НК РФ, то налоговый орган при осуществлении налогового контроля должен применить метод, выбранный налогоплательщиком (п. 5 ст. 105.17 НК РФ). Применение иного метода возможно в случае, если налоговый орган докажет, что метод, примененный налогоплательщиком, не позволяет определить сопоставимость условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок. При этом налоговый орган не вправе применять в ходе налогового контроля в связи с совершением сделок иные методы, не предусмотренные разделом V.I НК РФ.

Таким образом, налогоплательщику, попадающему под действие раздела 5.1 НК РФ, целесообразно самостоятельно и заблаговременно (до начала проведения налоговыми органами в отношении него контрольных мероприятий) выбрать метод налогового контроля уровня цен («методики ценообразования для целей налогообложения») и обосновать выбор именно этого метода.

При этом нужно исходить из следующего: в основе любого метода ценообразования лежит сопоставление цен или финансовых показателей по контролируемой сделке, совершенной налогоплательщиком с взаимосвязанными лицами, с ценами (показателями) сопоставимых сделок, заключенных с не зависимиыми друг от друга лицами.

Требования, предъявляемые к сопоставимым сделкам

Согласно п. 1 ст. 105.5 НК РФ для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, ФНС России проводит сопоставление таких сделок с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица. Этой же статьей предусмотрены критерии сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок. В целях НК РФ сопоставляемые сделки признаются таковыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой. Если коммерческие и (или) финансовые условия сопоставляемых сделок отличаются от условий анализируемой сделки, то они могут быть признаны сопоставимыми с анализируемой сделкой, если различия между условиями сделок не оказывают существенного влияния на их результаты или если такие различия могут быть учтены с помощью применения соответствующих корректировок к условиям и (или) результатам сделок.

В основе любого метода ценообразования лежит сопоставление цен или финансовых показателей по контролируемой сделке, совершенной налогоплательщиком с взаимосвязанными лицами, с ценами (показателями) сопоставимых сделок, заключенных с не зависимиыми друг от друга лицами

В соответствии со ст. 105.5 НК РФ при определении сопоставимости сделок, а также для осуществления корректировок коммерческих и (или) финансовых условий сделок должны анализироваться такие характеристики анализируемой и сопоставляемых сделок, которые могут оказывать существенное влияние на условия сделок, сторонами которых не являются лица, признаваемые взаимозависимыми, а именно:

- характеристики товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;
- функции, выполняемые сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота,

включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки. В п. 6 ст. 105.5 НК РФ перечислены 22 функции — начиная от производства и заканчивая юридическим обслуживанием и повышением квалификации персонала, распределение которых между сторонами сделки необходимо анализировать. При определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки также учитываются 10 типов рисков, принимаемых сторонами сделки, перечисленных в п. 7 ст. 105.5 НК РФ;

- условия договоров, заключенных между сторонами сопоставляемых сделок, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг). При этом должны учитываться, как минимум, пять основных условий сделок, перечисленные в п. 5 ст. 105.5 НК РФ (количество товаров, сроки исполнения обязательств по сделке и т. п.). Если требуется определить сопоставимость условий договора займа, кредитного договора, договора поручительства или банковской гарантии, то при сопоставлении условий этих договоров учитываются также еще шесть условий, перечисленных в п. 11 ст. 105.5 НК РФ;

- экономические условия деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг). При этом анализируются характеристики рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сопоставляемые и анализируемая сделки с учетом семи факторов, перечисленных в п. 9 ст. 105.5 НК РФ (географический фактор, наличие конкуренции, уровень государственной поддержки и т. п.);

- коммерческие стратегии сторон сделки, оказывающие влияние на цены товаров (работ, услуг). К таким стратегиям, в частности, относятся стратегии, направленные на обновление и совершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки сбыта продукции.

Для обеспечения необходимой степени сопоставимости условий сделок осуществляются корректировки на основании следующих принципов (п. 4 ст. 105.5 НК РФ):

- доходы (прибыль, выручка) сторон сделки, не являющейся контролируемой, формируются с учетом используемых активов и принимаемых

экономических (коммерческих) рисков в сложившихся на рынке товаров (работ, услуг) экономических условиях и отражают функции, выполняемые каждой стороной сделки в соответствии с условиями договора и обычаями делового оборота;

- осуществление дополнительных функций, использование активов, существенно влияющих на величину доходов (прибыли, выручки), принятие дополнительных коммерческих (экономических) рисков сторонами сделки в соответствии с рыночной (коммерческой) стратегией при прочих равных условиях сопровождается повышением ожидаемых доходов (прибыли, выручки) по такой сделке.

Таким образом, выбор сопоставляемых сделок требует анализа большого объема информации, не только об уровне цен на товары, работы, услуги, являющиеся предметом таких сделок, но и об условиях контрактов, повлиявших на уровень цен, о рыночной ситуации, функциях сторон, принимаемых ими рисках и т. п. При этом анализироваться должна не только информация по анализируемой сделке, но и соответствующая информация по сопоставляемым сделкам. Требования к информации, используемой при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, а также примерный перечень источников информации для анализа содержатся в ст. 105.6 НК РФ.

Информация, используемая налоговыми органами при контроле за ценообразованием

В соответствии с НК РФ при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица, налоговые органы используют следующую информацию:

- сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж;

- таможенную статистику внешней торговли Российской Федерации, опубликованную в СМИ или представляемую по запросу таможенными органами;

- сведения о ценах и биржевых котировках, содержащиеся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного

самоуправления, официальных источниках информации иностранных государств или международных организаций либо в иных опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;

- данные информационно-ценовых агентств;
- информацию о сделках, совершенных налогоплательщиком.

При отсутствии либо недостаточности этой информации налоговый орган использует следующую информацию:

- сведения о ценах (пределах колебаний цен) и котировках, содержащиеся в опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;
- сведения, полученные из бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности организаций, в том числе сведения, опубликованные в общедоступных российских или иностранных изданиях и (или) содержащиеся в общедоступных информационных системах, а также на официальных сайтах российских и (или) иностранных организаций;
- сведения о рыночной стоимости объектов оценки, определенной в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности;
- иную информацию, используемую в соответствии с главой 14.3 НК РФ.

При использовании информации в целях сопоставления для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, а также для подготовки и представления документации в соответствии со ст. 105.15 НК РФ должны соблюдаться следующие ограничения:

- не допускается использование информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 105.6 НК РФ);
- могут быть использованы любые, но исключительно общедоступные источники информации, а также сведения о налогоплательщике (п. 4 и 5 ст. 105.6 НК РФ);
- если при проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами налоговый орган располагает информацией о сопоставимых сделках, совершенных налогоплательщиком, в отношении которого проводится

такая проверка, с не взаимозависимыми с ним лицами, то он не вправе использовать иную информацию для определения интервала рыночных цен (п. 6 ст. 105.6 НК РФ).

Исходя из положений раздела 5.1 НК РФ (см., например, п. 4 ст. 105.7; п. 3 ст. 105.8, п. 2 ст. 105.12, п. 4 ст. 105.13 НК РФ) основным фактором, учитываемым при выборе конкретного метода налогового контроля за ценами, является источник информации, который позволил бы выбрать и обосновать для контролирующих органов правильность выбора сопоставимых сделок и определения коридоров рыночных цен (рентабельности). Однако на практике именно с этим и возникают наиболее сложные проблемы.

Основным фактором, учитываемым при выборе конкретного метода налогового контроля за ценами, является источник информации, который позволил бы выбрать и обосновать для контролирующих органов правильность выбора сопоставимых сделок и определения коридоров рыночных цен (рентабельности)

Действительно, в странах ОЭСР, откуда была позаимствована идея налогового контроля за уровнем цен в сделках между взаимозависимыми лицами, система биржевой торговли, открытые товарные и финансовые рынки формировались и развивались в течение нескольких веков. Это позволило сформировать достаточно прозрачную рыночную среду, в которой поиск необходимой для анализа трансфертных цен информации не представляет особой сложности. На такой уже сформированной информационной основе в середине 1990-х гг. в этих странах и стала проводиться работа по установлению налогового контроля за трансфертными ценами.

В России все наоборот — действующий раздел 5.1 НК РФ не имеет под собой адекватной рыночной информационной базы. Например, практически полностью отсутствуют общедоступные источники информации:

- об условиях (распределении функций между сторонами, принимаемых ими рисках и т. п.) любых сделок;
- о рыночных ценах и условиях договоров займа, кредитных договоров, договоров поручительства или банковской гарантии;
- о рыночных ценах и условиях сделок, связанных с роялти, и т. д.

В этих условиях выбор метода становится не столько результатом максимального учета тех требований и ограничений, которые изложены в НК РФ, сколько результатом адаптации имеющихся методов к той информации, которую удастся найти.

Недостаточность общедоступных источников информации для целей налогового контроля за ценами усугубляются действием ряда объективных факторов. К таким факторам можно отнести прежде всего то, что на протяжении всего периода «рыночных реформ» отсутствовала государственная политика по формированию единого информационного пространства, обеспечивающего простой доступ к рыночной информации как для государственных органов, так и для рыночных игроков. До сих пор не решен вопрос о едином идентификаторе как для организаций, так и для физических лиц; об указании этого идентификатора во всех юридически значимых документах. Во многих случаях идентификаторы присваиваются без достаточного анализа и поэтому не могут быть источником достоверной информации о деятельности хозяйствующего субъекта (например, коды ОКВЭД). Каждое ведомство, формируя свои информационные ресурсы, решает узковедомственные задачи. Кроме того, затруднены обмен информацией между ведомствами и доступ к ней со стороны третьих лиц. Уведомительный порядок регистрации организаций, вопреки здравому смыслу сохраняющийся в нашей стране в течение многих лет, привел к тому, что юридические лица в массовом порядке регистрируются по фиктивным адресам, на подставных лиц, что осложняет выявление и доказывание зависимости между ними.

В результате сами сотрудники ФНС России, называя источники информации для анализа, в большинстве случаев говорят либо о чисто иностранных информационных ресурсах, либо об информационных ресурсах, формируемых и администрируемых иностранными компаниями, но содержащих информацию о российских организациях.

В этих условиях оптимальным является случай, когда налогоплательщик осуществляет как сделки с зависимыми лицами, так и сопоставимые сделки с независимыми лицами. На практике, пожалуй, только в этом случае и можно будет использовать метод сопоставимых рыночных цен. Однако во многих случаях такой вариант невозможен, поскольку взаимозависимые лица чаще всего «встроены» в достаточно жесткую производственную цепочку и не заинтересованы, а иногда и не имеют права проводить сделки с независимыми контрагентами.

Применение метода сопоставимой рентабельности

В соответствии с п. 2 ст. 105.12 НК РФ при отсутствии или недостаточности информации, на основании которой можно обоснованно сделать вывод о наличии необходимой степени сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок и использовать метод цены последующей реализации, затратный метод, а также метод сопоставимой рентабельности (четвертый метод. При его применении операционная рентабельность налогоплательщика сравнивается с рыночным интервалом операционной рентабельности сопоставимых независимых компаний по сопоставимым сделкам (строго говоря, независимых компаний, занимающихся сопоставимой деятельностью в сопоставимых условиях). Необходимо отметить, что информацию об организациях, занимающихся сопоставимой деятельностью, найти в России действительно несколько легче, чем информацию о сопоставимых сделках. Соответственно наиболее распространенным методом, используемым в налоговом контроле за ценами, становится метод сопоставимой рентабельности.

В то же время переход от сопоставления цен сделок с конкретными товарами (работами, услугами) к сопоставлению рентабельности организаций, реализующих эти товары (работы, услуги), несет риски серьезного «огрубления» результатов анализа.

Принимая во внимание необходимость проведения корректировок с целью уточнения финансовых результатов сопоставляемых налогоплательщиков с учетом отдельных особенностей их деятельности, методика и информационная основа которых также не проработаны, становится возможным обоснование практически любого (в разумных пределах) коридора рыночной

рентабельности и доказывание соответствия применяемых в контролируемой сделке цен рыночному уровню.

Выводы

В связи с несовершенством норм раздела V.1 НК РФ, о котором сказано выше, государство будет, по нашему мнению, нести затраты:

- на проработку, обсуждение и принятие поправок в НК РФ;
- на создание аппарата (в ФНС России) по налоговому контролю за ценами и обеспечение его деятельности;
- на оплату всего комплекса мероприятий, связанных с судебными процессами.

Налогоплательщики будут, в свою очередь, нести дополнительные расходы, включать их в состав своих затрат и уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в связи с необходимостью:

- создания внутренних подразделений, занимающихся вопросами обоснования соответствия применяемых цен в контролируемых сделках рыночному уровню;
- оплаты консалтинговых и образовательных услуг;
- приобретения баз данных и другими расходами на информацию;
- оплаты судебных издержек.

Поэтому не соответствует, по нашему мнению, действительности тезис, приведенный в финансово-экономическом обосновании к проекту федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской

Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»¹ (принят как Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ), о том что «принятие федерального закона ... не потребует расходов, покрываемых за счет федерального бюджета».

Литература

1. Голишевский В. И. Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР рекомендует // Налоговая политика и практика. 2011. № 9, 10.
2. Карпушин К., Милютин Е. Пять сцен сопоставления цен (анализ метода сопоставимых рыночных цен) // Налоговые споры. 2012. № 9.
3. Чайковская Л. А., Мамрукова О. И. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием: проблемы, новации законодательства и тенденции повышения эффективности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 40.
4. Шаповалов М. А. Налоговый контроль и трансфертное ценообразование // Финансовое право. 2012. № 9.
5. Электронный ресурс: URL. <http://asozd2.duma.gov.ru>.

¹ Источник: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=305289-5&02>.

Из послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию. 12 декабря 2013 г.

Проведение преобразований затянулось, и затянулось недопустимо. В результате люди, потребители услуг, кардинальных изменений не чувствуют. Мы выделяем огромные ресурсы, но если не проводить реформы, вместо качества будут расти только неэффективные расходы, раздуваться управленческий аппарат, что и происходит часто на практике. Обращаю на это внимание и федеральных органов власти, и руководителей регионов Российской Федерации. Важнейшая задача — создание системы независимой оценки качества социальных учреждений. Этот механизм позволит увязать их финансирование с результатами работы, а значит провести эффективную оптимизацию бюджетной сети. Считаю, что нужны законодательные нормы прямого действия, которые определяют единые подходы, стандарты и критерии, а также обязательства всех уровней власти по созданию системы независимой оценки качества работы организаций социальной сферы. И прошу принять соответствующий закон уже в ходе ближайшей весенней сессии. Обращаюсь с настоятельной просьбой к вам, уважаемые коллеги.

УДК 663.5:338.5

Анализ затратного механизма ценообразования на перерабатывающих предприятиях

Проанализированы механизм ценообразования спиртовой продукции, затратные подходы к определению цены, а именно метод усеченных затрат, который позволяет проводить анализ структуры постоянных и переменных затрат, маржинального дохода и формирования прибыли в целом по предприятию. Результаты проведенного исследования перерабатывающего предприятия свидетельствуют о необходимости совершенствования процесса управления текущими затратами с точки зрения затрат на производство продукции.

Ключевые слова: механизм ценообразования; себестоимость; затратные методы ценообразования; метод усеченных затрат.



**Зотов Виктор
Петрович**

*д-р экон. наук, профессор,
зав. кафедрой «Бухгалтерский
учет, анализ, аудит» Кемеровского
технологического
института пищевой промыш-
ленности
E-mail: economica5104@yandex.ru*



**Жидкова Елена
Анатольевна**

*канд. экон. наук, доцент ка-
федры «Бухгалтерский учет,
анализ, аудит» Кемеровского
технологического института
пищевой промышленности
E-mail: lure78@mail.ru*



**Дворовенко Александра
Михайловна**

*аспирант кафедры «Бухгал-
терский учет, анализ, аудит»
Кемеровского технологического
института пищевой промыш-
ленности
E-mail: qwertyas2007@rambler.ru*

The authors show cost analysis of the price discovery mechanism for processing facilities. It reviews the pricing mechanism of alcohol products, cost approaches to definition of prices, namely, the truncated costs, which allows the analysis of the structure of the fixed and variable costs, marginal revenue and profitability of the entire enterprise. They also research results demonstrated the need to improve management of current costs in terms of production costs.

Keywords: pricing mechanism; cost of goods sold; cost pricing; the truncated costs.

Способы определения цены

В рыночных условиях ценообразование является процессом, при осуществлении которого должны учитываться задачи, стоящие перед предприятием, итоги маркетинговых исследований, поведение конкурентов, психология потребителей, действующее законодательство.

Под механизмом ценообразования понимается, с одной стороны, связь между ценой и факторами, ее образующими, а с другой стороны, способ формирования цены, технология ее образования и функционирования, изменение во времени.

Основной целью процесса ценообразования является максимизация текущей прибыли и завоевание лидерства на рынке.

Цена на продукцию может устанавливаться тремя способами, а именно принимаются во внимание:

- минимальный уровень цены, который зависит от затрат на производство;
- максимальный уровень цены с учетом спроса на продукцию;
- оптимально допустимый уровень цены, с учетом затрат на производство, спроса на продукцию и условий конкуренции.

На практике может использоваться три основных подхода к определению цены с ориентацией:

- на издержки (затратные методы);
- на спрос;
- на конкуренцию (ценностные методы).

Затратный подход опирается на установление цены исходя из издержек производства и обращения.

Затратным методом цена разрабатывается по схеме: продукт → технология → затраты → цена → ценность → покупатель.

Затратные методы ценообразования позволяют определить затраты на производство продукции и соотнести их с потенциальной величиной прибыли при различном изменении объемов производства, уровня продаж и цен на рынке.

Сущность механизма ценообразования на предприятиях пищевой промышленности

Рассмотрим механизм ценообразования на примере ООО «Мариинский спиртовой комбинат» г. Мариинска Кемеровской области (далее — Спиртовой комбинат).

Управление затратами по центрам финансовой ответственности, под которыми понимаются элементы финансовой структуры предприятия, выполняющие хозяйственные операции в соответствии со своим бюджетом (далее — ЦФО), строится на основе разделения полномочий, т. е. ответственности сотрудников за затраты на производство и доходы, получаемые при продаже продукции.

Методика управления затратами по ЦФО заключается в соблюдении последовательности отнесения затрат и определения маржинального дохода для каждого центра. Для этого затраты и результаты от реализации продукции учитываются по ЦФО, а затраты, которые можно прямо отнести на них, принимаются во внимание без косвенного распределения (расходы на основные материалы, сырье, комплектующие; расходы на заработную плату основных рабочих и др.). Как правило,

устанавливаются несколько маржинальных доходов (полных и неполных) по мере учета переменных и прямых постоянных затрат [1].

Для иллюстрации приведенных положений рассмотрим организацию управления затратами по ЦФО Спиртового комбината за май 2012 г. (табл. 1). Для этого выделим три ЦФО, определим долю переменных затрат и маржинального дохода от переменных затрат в выручке.

В рыночных условиях ценообразование является процессом, при осуществлении которого должны учитываться задачи, стоящие перед предприятием, итоги маркетинговых исследований, поведение конкурентов, психология потребителей, действующее законодательство

В результате маржинальный убыток по основному производству составил 3046,3 тыс. руб., а маржинальный убыток по ЦФО — 4366,9 тыс. руб. Иными словами, получен отрицательный финансовый результат.

Разработка методики управления затратами по ЦФО, классификация затрат и выделение методов планирования и контроля для принятия управленческих решений являются основой для эффективного управления прибылью предприятия.

Причем информация о затратах на производство производства более доступна, чем о спросе. Кроме этого, многие управленцы считают данный метод, заключающийся в привязке цен к окупемости издержек и нормативному уровню прибыльности, более справедливым по отношению и к покупателям, и к конкурентам, т. е. при высоком уровне спроса продавцы не «наживаются» за счет покупателей, а имеют возможность получить справедливую норму прибыли [2].

Расчету прибыли и точки безубыточности предшествует анализ маржинального дохода с помощью развитого метода усеченных затрат, который проводится по каждому центру ответственности и заключается в разделении затрат на постоянные и переменные.

Внедрение развитого метода усеченных затрат в разрезе ЦФО позволяет проводить анализ

Таблица 1

**Организация управления затратами
по развитому методу усеченных затрат на Спиртовом комбинате**

Наименование показателей	Итого по ЦФО		Центры финансовой ответственности					
			спиртовой цех		ЦКД		УКЦ	
	сумма, тыс. руб.	%	сумма, тыс. руб.	%	сумма, тыс. руб.	%	сумма, тыс. руб.	%
Выручка от реализации	102 100	100,00	92 100	100,00	8500	100,00	1500	100,00
Расходы на основные материалы, сырье, комплектующие	52 022,5		46 260		5700		62,5	
Расходы на заработную плату основных рабочих	1317,5		720		490		107,5	
Отчисления на социальные нужды	354,1		208,8		142,1		3,1	
Расходы на топливо и электроэнергию	15 056		13 800		1 100		156	
Расходы на содержание и ремонт производственных машин и оборудования	1291		1050		207,9		33,1	
Итого переменных затрат	70 041,3	68,60	62 039	67,36	7640,0	89,88	362,2	24,15
Маржинальный доход от переменных затрат	32 058,7	31,40	30 061	32,64	860,0	10,12	1137,8	75,85
Прямые постоянные затраты по основному производству	35 105	34,38	33 750	36,64	1 200	14,12	155	10,33
Маржинальный доход по основному производству	-3046,3	-2,98	-3689	-4,00	-340,0	-4,00	982,8	65,52
Постоянные затраты по ЦФО	1320,6	1,00		0,00		0,00		
Итого постоянных затрат	36 425,6	35,68		0,00		0,00		
Маржинальная прибыль по ЦФО	-4366,9	-4,28		0,00		0,00		

Примечание: ЦКД – цех кормовых дрожжей, УКЦ – углекислотный цех.

структуры постоянных и переменных затрат, маржинального дохода и формирования прибыли в целом по предприятию и, следовательно, усовершенствовать систему управления затратами и финансовыми результатами.

В табл. 2 представлены расчеты экономических показателей по методу усеченных затрат,

позволяющие выявить точку безубыточности в натуральном и стоимостном выражении, уровень устойчивости и финансовый результат по ЦФО.

Анализ отклонений по каждому центру ответственности нацелен на сравнение суммы фактических затрат с совокупными нормативными затратами по каждой операции ЦФО за период.

Таблица 2

**Система экономических показателей
по развитию методу усеченных затрат на Спиртовом комбинате**

Показатели	Формула	ЦФО	Центры финансовой ответственности		
			спиртовой цех	ЦКД	УКЦ
Выручка (В), тыс. руб.		102 100	92 100	8500	1500
Переменные затраты (ПЕР), тыс. руб.	–	70 041,3	62 038,8	7640,0	362,5
Маржинальный доход (МД), тыс. руб.	МД=В-ПЕР	32 058,7	30 061,2	860,0	1 137,5
Относительный доход (ОД), %	ОД = МД/В x 100	31,40	32,64	10,12	75,83
Постоянные затраты (ПОС), тыс. руб.		36 425,6	33 750,0	1200,0	155,0
Прибыль по цеху (П), тыс. руб.	П = МД-ПОС	-4366,9	-3688,8	-340,0	982,5
Передаточное отношение – рычаг (ПО)	ПО = МД /П	-7,34	-8,15	-2,53	1,16
Уровень устойчивости (УУ)	УУ = ПОС/МД	1,14	1,12	1,40	0,14
Точка безубыточности (ТБ), тыс. руб.	ТБ = ПОС/ОД	1 160,0	1 034,0	118,6	2,0
Маржинальный доход на ед. (МДед), руб.	МДед = МД/Опр	–	66,80	860,00	4550,00
Точка безубыточности (ТБ), шт.	ТБ = ПОС/МДед	–	505 239,52	1395,35	34,07

Отклонения по каждому центру определяются по каждому элементу, и они должны анализироваться в соответствии с ценами и затратами на производство. На основании этого формируется оптимальная производственная программа для управления затратами с учетом особенностей отрасли. От размера постоянных и переменных затрат, приходящихся на единицу продукции, зависит точка безубыточности, что предполагает обоснованный выбор лучшей цены реализации и варианта управленческого решения.

Предлагаемые основные положения системы управления затратами на перерабатывающих предприятиях спиртовой промышленности базируются на принципах распространенного в мировой практике развитого метода усеченных затрат, главная особенность которого заключается в том, что в производственные издержки с переменными

затратами включены издержки прямых постоянных затрат по производству и реализации продукции [3].

Достоинством системы управления затратами на перерабатывающих предприятиях спиртовой промышленности по методу усеченных затрат является возможность детального и качественного изучения зависимости между объемом производства, затратами, маржинальным доходом и прибылью как результатом хозяйственной деятельности.

Анализ взаимосвязи объема производства, себестоимости и прибыли — важнейший этап развитого метода усеченных затрат, так как можно изучать не только прибыль, но и маржинальный доход, которые являются производными величинами выручки и затрат. Метод усеченных затрат помогает понять взаимоотношения цены изделия, объема производства, прямых затрат на единицу продукции

Таблица 3

**Расчет результата хозяйственной деятельности Спиртового комбината
при использовании развитого метода усеченных затрат**

Основные расчетные характеристики	Спирт			
	«Люкс»	сырец	высшая очистка	Итого
Фактический выпуск, тыс. дал (q)	100 000	300 000	50 000	450 000
Цена реализации за 1 дал, руб. (P)	260,00	180,00	242,00	205,00
Фактическая выручка, тыс. руб. (Q)	26 000	54 000	12 100	92 100
Переменные затраты, тыс. руб. (V)	14 386,4	40 459,2	7 193,2	62 038,8
Постоянные затраты, тыс. руб. (Z)	7500	22 500	3750	33 750
Общие затраты, тыс. руб. (F)	21 886,4	62 959,2	10 943,2	95 788,8
Маржинальный доход, тыс. руб. (X = Q-V)	11 613,6	13 540,8	4906,8	30 061,2
Прибыль, тыс. руб. (Q-F)	4113,6	-8959,2	1156,8	-3688,8

с общей суммой постоянных затрат, смешанными затратами.

При принятии управленческих решений по системе управления, основанной на учете полных затрат, предприятию необходимо из ассортимента продукции исключить всю продукцию, так как убыток от производства спирта составляет 3688,8 тыс. руб. (табл. 3).

При применении метода усеченных затрат предприятие может сделать вывод о наличии только одного убыточного продукта — спирта-сырца, величина убытка по которому составляет 8959,2 тыс. руб., а другие виды производимого спирта имеют положительный финансовый результат.

Рассчитаем значение ставки переменных затрат в расчете на 1 дал произведенного спирта по каждому виду спирта и составим уравнения общих затрат, включающие постоянные затраты, объем производства продукции в натуральном выражении, ставку переменных затрат в расчете на единицу изделия по каждому его типу (под значением q понимается объем производства):

- спирт «Люкс»: $7\,500\,000 + 143,86 q$;
- спирт-сырец: $22\,500\,000 + 134,86 q$;
- спирт высшей очистки: $3\,750\,000 + 143,86 q$.

На основе приведенных формул рассчитаем показатели безубыточности по каждому виду спирта, которые позволят оценить запас финансовой прочности в отношении как каждого вида продукции, так и их суммарного состава.

Критический (пороговый) объем реализации спирта «Люкс» составит:

$$Q_{\text{кр «Люкс»}} = (7\,500\,000 \times 260\,000) / 11\,613\,600 = 16\,790\,659,2 \text{ руб.}$$

Критический объем производства вышеуказанного вида спирта ($q_{\text{кр «Люкс»}}$) соответствует величине:

$$q_{\text{кр «Люкс»}} = 16\,790\,659,2 / 260 = 64\,579,5 \text{ дал.}$$

По остальным видам спирта расчеты представлены в табл. 4.

Проанализированные виды производимых спиртов не все обладают достаточно высокой рентабельностью и повышают финансовую прочность предприятия, так, спирт-сырец целесообразно исключить при разработке планов производства либо отделу сбыта проработать вопрос повышения цены его реализации.

Суммарный запас финансовой прочности по трем видам спирта составит:

$$9\,209\,340,8 + (-35\,728\,819,6) + 2\,852\,629 = -23\,666\,849,8 \text{ руб.}$$

Существенные резервы повышения финансовой устойчивости предприятия заложены в эффективной организации управления затратами. Выделение элементов переменных и постоянных затрат в составе общих затрат позволяет определять основные направления по их снижению [4].

Деление всего предприятия на экономически обособленные центры затрат, по мнению авторов, дает возможность:

1) получать качественную и реальную информацию о себестоимости продукции;

2) получать реальные данные для составления бюджета предприятия;

3) оценивать с точки зрения эффективности деятельность каждого центра затрат в привязке к конкретным процессам и управленцам, осуществляющим руководство этими центрами.

При этом система управления затратами, по мнению авторов, в основе которой лежит организация центров затрат, позволяет в их деятельность воплотить следующие принципы.

- *Знание*: в каком центре затрат, центре ответственности и в каких объемах расходуются ресурсы предприятия;

- *прогнозирование*: в каком центре затрат и в каких объемах потребуются дополнительное финансирование при изменении прогнозов продаж;

- *умение*: обеспечить максимальный уровень отдачи от использования всех видов ресурсов.

Выводы

Применение разработанной методики, которая заключается в организации управления затратами, основанной на определении ЦФО и развитом методе усеченных затрат на основе системы маржинального дохода, позволяет получать исчерпывающую информацию о затратах и доходах по каждому центру ответственности, при этом в ходе анализа выявляются участки, где чаще всего возникают отклонения, а также виды продукции с низкой рентабельностью. Основу такого подхода составляет анализ структуры постоянных и переменных затрат, маржинального дохода и формирования прибыли в целом по предприятию. В свою очередь, прогнозирование прибыли и рентабельности в зависимости от изменения объемов производства, цен на продукцию, величины переменных или постоянных затрат дает возможность укрепить финансовое состояние предприятия, принять более эффективные управленческие решения по развитию деловой активности и совершенствованию процесса производства российских предприятий [5].

Очень важно в целях обеспечения регулируемой уровня затрат планировать и учитывать по ЦФО только те затраты, на которые может оказывать значительное влияние руководитель этого центра.

Если бы анализируемое предприятие (Спиртовой комбинат) при принятии управленческих решений опиралось на систему управления по

полным затратам, то из ассортимента продукции следовало исключить всю продукцию, так как она является убыточной. Однако применение развитого метода усеченных затрат позволяет сделать вывод о наличии одного убыточного продукта.

Поэтому результаты проведенного исследования перерабатывающего предприятия спиртового производства свидетельствуют о необходимости совершенствования процесса управления текущими затратами. Все процессы, происходящие на предприятии, должны оцениваться с точки зрения затрат, с ними связанных [6].

Методика управления затратами по ЦФО заключается в соблюдении последовательности отнесения затрат и определения маржинального дохода для каждого центра

Таким образом, на основе разработки и применения соответствующих методов ценообразования осуществляются адекватные рыночным отношениям единые принципы ценообразования.

Литература

1. Алексеева Н. С. Совершенствование управления текущими затратами на предприятиях АПК (на примере Кемеровской области): дис. ... канд. экон. наук по специальности 08.00.05.
2. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н. П. Кондраков. М.: Проспект, 2012. 504 с.
3. Шим Дж. Методы управления стоимостью и анализ затрат: пер. с англ. // Дж Шим, Дж Сигал. — М.: Филинь, 1996. 343 с.
4. Гариссон Р., Норин Э. и Брюе П. Управленческий учет // Companion Group, 2011. 1024 с.
5. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2009. 416 с.
6. Zotov V. P., Zhidkova E. A., and Alekseeva N. S. A Methodology for Implementing a Current Cost Management System at Processing Companies of the Distilling Industry: The Case of the Mariinsk Distilling Plant Foods and Raw materials Vol.1, (1), 2013, 114–119.

УДК 657 (075.8)

Инновационные методы трансфертного ценообразования

Рассмотрены задачи, решаемые организацией при планировании трансфертного ценообразования, и его методы. Показано, в каких случаях следует применять тот или иной способ трансфертного ценообразования, и отмечено, что трансфертное ценообразование в организации начинается с определения технологической цепочки производства, маршрутов движения материальных, информационных и финансовых потоков.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; группа компаний; метод ценообразования.

The author reviews tasks associated with transfer pricing planning and methodology done by an organization. It is shown when to use different methods of transfer pricing, and pointed out that transfer pricing in organization begins with supply-chain, material routes, and information and financial flows.

Keywords: transfer pricing; group of companies; pricing method.



Парасоцкая Наталья Николаевна

канд. экон. наук, доцент
кафедры «Бухгалтерский учет
в коммерческих организациях»
Финансового университета
E-mail: natalya@mmti.ru

Последствия принятия Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ

Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее — Закон № 227-ФЗ) не только устанавливает новые правила для бизнеса, но и определяет в какой-то степени философию государственной политики в сфере налогообложения. Следует отметить, что трансфертное ценообразование как система методов определения справедливых рыночных цен для целей налогообложения уже давно используется в мировой практике. Вероятно, именно по этой причине реакция бизнес-сообщества на по-

явление Закона № 227-ФЗ была достаточно сдержанной ввиду того, что положения этого нормативного акта полностью соответствуют мировым стандартам: налог должен выплачиваться в том государстве, где генерируется прибыль.

Фактически идея контроля за применением бизнесом обычной цены в хозяйственных транзакциях и ранее была закреплена в различных нормах налогового законодательства. В то же время нельзя было утверждать о наличии более-менее четких правил определения обычных цен и взаимоотношений бизнеса с налоговыми органами в этой сфере. По задумке законодателя данная проблема должна решаться нормами Закона № 227-ФЗ и ряда других нормативных актов, которые будут приняты для реализации этого нормативного акта.

После принятия Закона № 227-ФЗ ФНС России получила мощное средство борьбы против вывода капитала за границу. Но у бизнес-сообщества есть опасения, что налоговики будут в отдельных случаях по-своему трактовать нормы Закона № 227-ФЗ. Например, несмотря на наличие в Законе исчерпывающего перечня связанных лиц для целей трансфертного ценообразования, он содержит несколько туманную формулировку, допускающую возможность признания лиц связанными в случае наличия некоего влияния «в соответствии с заключенными договорами» или «иной возможности» одного лица

влиять на решения, принимаемые другим лицом. При таком подходе физическое лицо, имеющее генеральную доверенность от двух юридических лиц, может восприниматься как связанное по отношению к обоим лицам. Можно предположить, что даже лица, которые не являются согласно законодательству связанными, могут стать таковыми согласно выводам, сделанным в ходе налоговой проверки, а операции между ними могут попасть под категорию контролируемых, что, кроме возможной корректировки налоговых обязательств налоговым органом, может стать причиной штрафа за неподачу отчета о контролируемой операции. В качестве еще одного примера можно назвать неурегулированность особенностей определения обычных цен и рыночного диапазона цен для отдельных сфер хозяйственной деятельности, например на сельскохозяйственную продукцию, экспортируемую по форвардным и фьючерсным контрактам. При такой редакции Закона № 227-ФЗ организации, занимающиеся этой деятельностью, рискуют неправильно, по мнению налоговиков, определить обычную цену с учетом предусмотренных Законом № 227-ФЗ методов ее определения. Неясным остается вопрос определения суммы операции при выполнении посреднических договоров: должно ли учитываться только вознаграждение, полученное комиссионером, агентом вследствие таких операций, или вся сумма транзитных денежных средств, проходящая через посредника в качестве оплаты от контрагентов. Вызывает непонимание и установленный Законом № 227-ФЗ срок проведения проверки трансфертного ценообразования — 6 месяцев с правом продления еще на 6 месяцев, хотя во многих европейских государствах срок налоговой проверки трансфертного ценообразования намного больше.

Теперь перейдем непосредственно к учету трансфертного ценообразования.

Задачи, решаемые организацией при планировании трансфертного ценообразования

При планировании цен на производимую продукцию перед работниками компании, занимающимися управленческим учетом, возникают следующие вопросы:

- по какой цене следует продавать продукцию внутри группы компаний;

- в каком объеме необходимо производить продукцию для продажи внутри группы компаний и на внешнем рынке;
- какая цена должна установиться на продукцию, продаваемую на внешнем рынке;
- какую цену следует устанавливать на каждом этапе передачи продукции внутри группы компаний.

По мнению А. А. Заикина [1], трансфертное ценообразование в компании начинается с определения технологической цепочки производства, маршрутов движения материальных, информационных и финансовых потоков.

Схема взаимодействия компаний внутри группы компаний основывается на ее организационной структуре, которая позволяет определять возможности применения методов трансфертного ценообразования и структуру цены для каждого звена производственной цепочки. В зависимости от целей и факторов трансфертного ценообразования составляется экономико-математическая модель установления трансфертных цен на производимые продукты.

Осуществляемые операции в рамках системы трансфертного ценообразования отражаются в управленческом учете группы компаний согласно порядку, закрепленному в организационно-распорядительной документации центрального руководства, и периодически сводятся в управленческой отчетности.

Применение метода ценообразования, основанного на рыночных ценах на аналогичную продукцию

По мнению некоторых специалистов, определение цены в основном зависит от уровня спроса на производимый товар, и цена на внутрифирменные поставки продукции устанавливается на основе рыночных цен на аналогичную продукцию. При этом для цены на товар, продаваемый внутри группы компаний, как правило, предусматривается скидка, связанная с тем, что компания экономит на внутрифирменном рынке расходы на реализацию товара, в том числе на оформление документов, доставку товара и т. д.

По мнению А. А. Заикина [1], рассматриваемый метод применим, если внутрикорпоративная зависимость компаний мала и на общие затраты и доходы незначительно влияет выбор

того, куда поставляется товар: внутри группы компаний или на внешний рынок.

Преимущество метода ценообразования, основанного на рыночных ценах на аналогичную продукцию, заключается в том, что он отражает реальный экономический вклад каждой компании в общую прибыль группы компаний. Рентабельность компаний может быть в этом случае сопоставлена непосредственно с рентабельностью аналогичных компаний в данной отрасли бизнеса.

Преимущество метода ценообразования, основанного на рыночных ценах на аналогичную продукцию, заключается в том, что он отражает реальный экономический вклад каждой компании в общую прибыль группы компаний

Однако было бы ошибочным считать, что при применении указанного варианта трансфертного ценообразования прибыль организации не зависит от того, где закупается промежуточный продукт: внутри группы компаний или на внешнем рынке. Высокая во многих случаях зависимость прибыли группы компаний от выбранной альтернативы закупок как раз и является одним из препятствий применения рассматриваемого метода [2].

При продаже продукции на внешнем рынке возникают дополнительные расходы по реализации продукции, равно как и дополнительные расходы производителя продукции по закупке недостающих комплектующих на внешнем рынке, которые отражаются на прибыли группы компаний в целом. В то же время этих расходов можно избежать, если использовать трансферты комплектующих внутри группы компаний. Кроме того, в этом случае финансовые потоки циркулируют внутри группы компаний, что дает возможность их использования в течение времени оборота и позволяет увеличить маржинальный доход [1].

При выборе в качестве метода трансфертного ценообразования метода, основанного на рыночных ценах, следует учитывать также то, что рынок не бывает совершенно конкурентным,

вследствие чего возможно возникновение ценовых диспропорций и, как следствие, нивелирование в определенной степени преимуществ, которые дает использование рассматриваемого метода трансфертного ценообразования и отклонение трансфертной цены от наиболее предполагаемого оптимального значения.

Применение затратного метода ценообразования

При использовании затратного метода трансфертная цена устанавливается равной затратам, понесенным подразделением (предприятием) при производстве продукции. Такие затраты могут быть определены на основе:

- маржинальных затрат;
- полных затрат;
- нормативных затрат;
- двойных цен.

Для обоснования применения в качестве трансфертной цены *маржинальных затрат* используем модель, предложенную У. Моррисом, которую мы адаптируем для целей трансфертного ценообразования в группе компаний, состоящей из двух организаций.

Данная модель имеет следующий вид:

$$MR(D) = MC_s(D) + MC_r(D),$$

где $MC(D)$ — маржинальный доход;

$MC_s(D)$ — маржинальные затраты предприятия-поставщика;

$MC_r(D)$ — маржинальные затраты предприятия-покупателя.

Модель У. Морриса представляет собой равенство маржинального дохода сумме маржинальных затрат организаций, входящих в группу компаний.

В научных работах, посвященных проблемам трансфертного ценообразования, как правило, не уделяется внимания вопросу полной либо частичной компенсации постоянной части затрат поставляющей организации. Действительно, использование трансфертных цен на уровне ниже полных затрат, но выше переменных затрат выгодно поставляющей организации только в краткосрочном периоде с расчетом на возмещение непокрываемой трансфертной ценой части постоянных затрат в будущих периодах, когда трансфертная цена будет выше уровня полных затрат.

По мнению А. А. Заикина [1], решение этой проблемы возможно посредством установления надбавки к трансфертной цене. Использование рекомендуемого подхода одновременно позволит преодолеть недостаток, связанный со сложностью организации систем мотивации и оценки деятельности компаний, так как вводит привычный критерий — прибыль организации. При этом возможно использование двух основных способов расчета вышеуказанной надбавки.

Надбавка включает постоянные затраты поставяющей организации. При применении этого способа получающая организация приобретает ресурсы у поставяющей организации по трансфертной цене, равной маржинальным затратам поставяющей организации, плюс плановый процент прибыли, и уплачивает поставяющей организации периодические фиксированные платежи в размере надбавки за возможность приобретать ресурсы по трансфертной цене. Этот способ, как правило, применим при отсутствии внешнего рынка промежуточных продуктов.

Надбавка устанавливается равной плановому проценту прибыли поставяющей организации и уплачивается одновременно с ценой. Эти цены регистрируются в учетных документах бухгалтерий организаций и финансово-расчетном центре (казначействе) центрального руководства группы компаний. Неоплаченная часть постоянных затрат передается путем авизования по производственной цепочке, отражается корректировкой на накладных расходах группы компаний и погашается периодическими платежами из головной организации. Положительной стороной применения этого способа является концентрация финансовых ресурсов в головной компании и возможность использования временно свободных средств.

Трансфертные цены получающей организацией воспринимаются как маржинальные затраты, в то время как для поставяющей организации компенсируются полные затраты. Когда изделие передается от одной компании к другой компании, часть выручки поставяющей компании становится частью затрат получающей компании. Следовательно, цены, по которым передаются изделия, могут влиять на показатели работы каждой компании, занятой изготовлением продукции.

Таким образом, преимуществом применения систем трансфертного ценообразования на

основе маржинальных затрат является то, что можно установить такую цену, при которой цели менеджеров поставяющих и принимающих компаний совпадают с целями по максимизации прибыли для группы компаний в целом.

Применение метода ценообразования на основе себестоимости

Структура трансфертной цены на основе себестоимости — полных затрат имеет следующий вид [1]:

$$P = (TC_s + PR) \times K,$$

где P — устанавливаемая трансфертная цена;
 PR — нормативная величина прибыли группы компаний;

TC_s — общие затраты поставяющей компании в группе компаний;

K — корректирующий коэффициент.

В качестве коэффициента K могут выступать коэффициент отклонения от норм (при использовании нормативных затрат), коэффициент выполнения плана (целевых учетных показателей), коэффициент риска производства, коэффициент потребности передающей организации в финансовых ресурсах либо произведение вышеупомянутых коэффициентов.

Под трансфертным ценообразованием на основе полных затрат понимается установление трансфертных цен исходя из всей суммы расходов на все ресурсы, которые затрачены на производство продукта в краткосрочном плане.

Рассчитанная этим методом цена приближена к рыночной цене, что способствует принятию оптимальных управленческих решений.

Однако использование фактической себестоимости при установлении трансфертной цены имеет недостатки.

Во-первых, компания, передающая продукцию, не заинтересована в снижении своих фактических затрат, поскольку стремится не только возместить производственные затраты, но и получить максимальную прибыль.

Во-вторых, применение трансфертных цен, рассчитанных на базе полных затрат, будет затруднять проведение объективного анализа эффективности работы компании, передающей продукцию на переработку.

В-третьих, применение трансфертных цен эффективно в случае, если цели и задачи

организаций вытекают из общей стратегии группы компаний. С позиции центрального руководства передача продукции по себестоимости выгоднее, нежели по рыночной цене. С точки зрения компании, передающей продукцию, использование рыночной цены в качестве трансфертной дает ей большую выгоду, чем цена, рассчитанная на основе фактической себестоимости [1].

Применение метода ценообразования на основе нормативных затрат

Некоторые из недостатков рассмотренной выше разновидности установления трансфертных цен позволяет преодолеть определение трансфертных цен на основе *нормативных затрат*, которые могут устанавливаться по данным «стандарт-костинга» либо рыночной концепции нормативного метода, предлагаемой К. М. Гарифуллиным [3], плюс небольшой процент прибыли.

При использовании затратного метода трансфертная цена устанавливается равной затратам, понесенным подразделением (предприятием) при производстве продукции

Согласно рыночной концепции нормативного метода первоначально проводится расчет норм затрат технико-экономическим методом, при котором нормативные калькуляции составляются на единицу каждого вида производимой продукции на квартал (иногда с помесечной разбивкой). Применение данного метода позволяет принимать эффективные управленческие решения, используя инструментарий «управления по отклонениям».

При применении вышеуказанного метода появляется возможность эффективной оценки работы менеджеров компаний. В то же время нормативные затраты являются более постоянными показателями с более предсказуемыми изменениями (например, в случае с инфляцией), в отличие от рыночной конъюнктуры, предполагаемых объемов реализации. При внедрении новых

видов продукции производятся сметные расчеты ее стоимости, которые могут быть в дальнейшем использованы в качестве исходной базы для нормативов.

Недостаток этого метода — нормирование издержек производства приемлемо не для всех производств и не во всех экономических условиях.

Применение метода ценообразования на основе двойных ставок (цен)

Система установления трансфертных цен на основе двойных ставок состоит в том, что двум взаимодействующим компаниям (поставщику и покупателю определенного вида ресурса) устанавливаются две различные трансфертные цены, которые регистрируются в учетных документах бухгалтерий и финансово-расчетном центре группы компаний.

Фактически эта разновидность метода трансфертного ценообразования совмещает использование двух методов. Например, для передающей компании трансфертная цена может быть установлена центральным руководством на уровне нормативной полной себестоимости плюс небольшой процент прибыли, а для принимающей — на уровне маржинальных затрат. Трансфертные цены в этом случае могут быть рассчитаны по следующим формулам:

$$P_s = (TC_s^{st} + PR_s) \times K, [1]$$

$$P_r = MC_s,$$

где P_s, P_r — трансфертные цены поставяющей и принимающей стороны соответственно;

TC_s^{st} — полная нормативная себестоимость производства единицы продукции поставяющей стороны;

PR_s — плановая величина прибыли на единицу продукции поставяющей организации;

MC_s — маржинальные затраты на производство единицы продукции поставяющей стороны;

K — корректирующий коэффициент.

Разница в ценах может быть компенсирована:

- оплатой принимающей организацией фиксированной ежемесячной ренты;
- компенсацией средств непосредственным перечислением от центрального руководства группы компаний.

По мнению К. Друри [2], менеджеры высшего уровня не любят двойные показатели

внутренних прибылей, поскольку их наличие может привести к ошибочной информации и создавать неправильное впечатление о фактической рентабельности некоторых подразделений.

Согласно утверждению А. А. Заикина [1], этот недостаток преодолевается в процессе проведения обучения менеджеров особенностям работы в условиях «трансфертного» согласования интересов и налаженного управленческого учета, документооборота и отчетности в рамках применения систем автоматизации трансфертного ценообразования.

Применение договорного трансфертного ценообразования

Договорное трансфертное ценообразование — это метод ценообразования, при котором внутренние цены устанавливаются на основании переговоров и консультаций между менеджерами поставляющих и принимающих подразделений [4]. Базой для таких переговоров, как правило, является информация о рыночных ценах, уровне затрат на производство продукции и т. д. Эффективность договорного метода ценообразования зависит прежде всего от корпоративной культуры и возможностей получения подобной информацией о рынке.

Договорной метод трансфертного ценообразования можно представить в виде формулы:

$$P = TC + MR_{alt}$$

где MR_{alt} — маржинальный доход на единицу продукции в виде упущенной выгоды поставляющей организации.

Установление трансфертных цен на договорной основе наиболее целесообразно в ситуациях, при которых проявляется несовершенство рыночного механизма в отношении промежуточного продукта, в частности если расходы на реализацию дифференцированы или существует несколько рыночных цен.

Договорное трансфертное ценообразование имеет ряд существенных недостатков, среди которых можно выделить следующие:

- чрезмерная либерализация деятельности структурных единиц может привести к отсутствию координации функционирования группы компаний в целом и игнорированию общих целей и задач, т. е. система трансфертного

ценообразования, построенная на основе договорных методов, не всегда может обеспечить congruency целей;

- поскольку согласованные трансфертные цены во многом зависят от умения сторон вести переговоры и от профессионализма менеджеров, занятых в этих переговорах, окончательный результат может быть далек от оптимального как с точки зрения отдельных подразделений, так и для компании в целом;

- в рамках переговоров могут возникнуть конфликты между подразделениями, для разрешения которых может потребоваться вмешательство менеджеров высшего звена;

- договорной метод не дает возможности оценить эффективность функционирования подразделения, поскольку результат может зависеть как от умения вести переговоры, так и от неравенства изначальных позиций сторон;

- этот метод является одним из наиболее дорогих с точки зрения длительности и участия в переговорах менеджеров среднего звена, что особенно актуально в случае большого числа трансфертных операций [4].

К достоинствам применения данного метода трансфертного ценообразования можно отнести мотивационные преимущества, связанные с относительной независимостью менеджеров при принятии решений по исходным материалам и объему выпуска продукции.

Фактическое трансфертное ценообразование

Фактическое трансфертное ценообразование — метод, при котором определенная доля прибыли компании, рассчитанная заранее, включается в состав затрат на каждом этапе производственного цикла.

Данный метод позволяет обеспечить рентабельность каждого подразделения компании, участвующего в производстве и распределении продукции, мотивировать на достижение результатов по выпуску конечной продукции.

Самая большая сложность использования подобного подхода заключается в определении нормы прибыли, согласно которой осуществляется ее распределение. Именно эта сложность заставляет многие компании отвергать данный метод и проводить аналогию с методом нормативных издержек.

Норма прибыли при таком ценообразовании определяется, как правило, согласно следующим алгоритмам:

- в соответствии с отраслевыми нормами рентабельности каждого отдельного подразделения (в случае если такие существуют);
- пропорционально товарообороту, который обеспечивает подразделение;
- пропорционально доле в полных издержках компании (и тогда возникают те же проблемы, что и при использовании затратных методов);
- пропорционально трудовым затратам (которые могут не отражать специфику промежуточного продукта и которые могут быть завышены).

На наш взгляд, частные нормы прибыли по каждой структурной единице должны устанавливаться с учетом таких показателей, как фондоемкость и трудоемкость производства промежуточного продукта, кроме того, могут использоваться корректирующие коэффициенты, отражающие уникальность подобного продукта, специфику интеллектуальной собственности на технологию его производства и т. д.

Смешанное трансфертное ценообразование

Смешанное трансфертное ценообразование представляет собой комбинацию всех перечисленных выше методов. На практике, хотя не все компании отдают себе в этом отчет, наиболее часто используется именно этот подход, поскольку условия создания системы трансфертного ценообразования зачастую далеки от тех, которые необходимы для применения только одного из базовых методов или его модификации.

Выводы

По данным различных исследований получил наибольшее распространение затратный метод ценообразования. Далее по степени распространенности — методы ценообразования на основе рыночных цен и договорной метод.

На наш взгляд, на выбор оптимального метода трансфертного ценообразования оказывают наибольшее влияние следующие факторы:

- избранные цели трансфертного ценообразования и характер решаемых в результате применения трансфертного ценообразования задач;
- состояние рынка продуктов и услуг, на котором устанавливаются трансфертные цены;
- степень децентрализации управления и взаимозависимость компаний.

Литература

1. Заикин А. А. Трансфертное ценообразование в системе управленческого учета: дис. ... канд. экон. наук, 2006.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет / пер. с англ. В. Н. Егорова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.
3. Гарифуллин К. М. Управление затратами. Казань: КГФЭИ, 2005.
4. Хмельницкая О. В. Оптимизация формирования трансфертных цен: дис. ... канд. экон. наук, 2004.
5. Безбородова В. С. Отражение трансфертного ценообразования в отчетности для целей управленческого учета // Все для бухгалтера. 2010. № 11.
6. Белых В. С. Трансфертное ценообразование: современное состояние, проблемы и предложение по совершенствованию // Налоги. 2011. № 2.

Из послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию. 12 декабря 2013 г.

Принципиальная роль в качественном развитии экономики принадлежит новым профессиональным стандартам. Они должны задать требования к квалификации каждого специалиста. Но они сработают только в том случае, если будут востребованы самим бизнесом. Поэтому их подготовка должна идти с участием самих профессиональных сообществ. Я предлагаю создать Национальный совет профессиональных квалификаций. И не при каком-то ведомстве, а как действительно независимый орган. В его работе должны принять участие ведущие деловые объединения и профессиональные ассоциации. За два года Совет должен утвердить весь пакет новых профессиональных стандартов.

УДК 338.5

Цена и тариф: гражданско-правовой аспект

Проанализированы положения п. 1 ст. 424 Гражданского кодекса Российской Федерации о цене, по которой оплачивается исполнение гражданско-правового договора. Приведено обоснование суждения о том, что второе предложение п. 1 ст. 424 ГК РФ содержит отсылку не только к нормам административного, но и гражданского права. Учитывая межотраслевой характер понятия «тариф», выявлено противоречие в законодательстве в части понимания тарифа.

Ключевые слова: цена; тариф; ценовое регулирование; регулируемая цена; свободная цена.

The author analyzes provisions of paragraph 1 of art. 424 of the Civil Code of the Russian Federation (CCRF) governing a price payable for executing civil-law contract. The substantiation of the judgment, that the second sentence of paragraph 1 of art. 424 of the CIVIL CODE contains a link not only to the rules of administrative law, but also to the norms of civil law. The author also gives the cross-sectorial nature of the notion of «tariff», the paper shows that there is a contradiction in the way law interprets tariffs.

Keywords: price; tariff; price regulation; adjustable price; free price.



**Баринев Евгений
Владимирович**

*главный специалист-эксперт
юридического управления Фе-
деральной службы по тарифам
E-mail: evgenbarinov@gmail.com*

Цель тарифного регулирования

Согласно стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 г., утвержденной распоряжением Правительства РФ от 08.12.2011 № 2227-р, задачу содействия инновационному развитию предусматривается решать с помощью совершенствования использования всех инструментов экономического регулирования, в том числе налоговой политики, таможенно-тарифного регулирования, планирования, государственных закупок и тарифного регулирования естественных монополий, а также миграционной политики.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 10.01.2000 № 24 «О концепции

национальной безопасности Российской Федерации» тарифная политика государства является средством, обеспечивающим единство экономического пространства Российской Федерации. Таким образом, под тарифным регулированием в общем смысле понимают инструмент (метод) экономического регулирования, который в том числе обеспечивает соблюдение конституционно-правового принципа единства экономического пространства в Российской Федерации. Гражданский кодекс Российской Федерации (далее — ГК РФ) является основным нормативным правовым актом, регулирующим договорные отношения. В то же время согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

Определение понятия «цена»

В соответствии с наиболее распространенным определением цена представляет собой денежное выражение стоимости товара.

Следует согласиться с представлением о том, что цена в экономическом смысле формируется под воздействием следующих факторов:

- уровня потребительского спроса на продукцию;
- эластичности спроса, сложившегося на рынке данной продукции;
- возможности реакции рынка на изменение выпуска предприятием этой продукции;
- мер государственного регулирования ценообразования;
- уровня цен на аналогичную продукцию предприятий-конкурентов и других [1].

«В юридической литературе цена рассматривается как экономическая и правовая категория. В качестве юридической категории цена выступает существенным условием ряда договоров, базой для формирования налога на добавленную стоимость, акцизов, снабженческо-сбытовых, торговых надбавок, а также имеет ряд других значений» [2].

Под тарифным регулированием в общем смысле понимают инструмент (метод) экономического регулирования, который в том числе обеспечивает соблюдение конституционно-правового принципа единства экономического пространства в Российской Федерации

По своей правовой природе понятие цены — многоаспектное, а правовое поле, в котором оно существует, — разнородное. С одной стороны, согласно ст. 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон, т. е. речь идет о гражданско-правовом регулировании. Соответственно с таких позиций следует рассуждать о цене как о категории цивилистики как об одном из условий (в определенных случаях существенных) гражданско-правового договора.

С другой стороны, цена рассматривается с точки зрения налогового законодательства. Так, ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) посвящена принципам определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

В условиях же применения методов государственного ценового регулирования уместно говорить о цене (тарифе) как о результате действий

компетентных органов по ее установлению (регулированию).

Для выявления смысла понятия «тариф» и уяснения его содержания целесообразно представить классификацию цен по различным основаниям.

В зависимости от того, каким образом формируется цена и участвует ли государство в ее формировании, традиционно выделяют рыночные (свободные) цены и регулируемые цены.

Помимо рыночных и регулируемых цен, выделяют оптовые и розничные цены. Различие между этими видами цен проводят по наличию или отсутствию снабженческо-сбытовой и (или) торговой надбавки.

Кроме того, можно говорить о контролируемых и неконтролируемых ценах, постоянных и временных и других.

Механизм формирования цены

Для целей настоящей статьи рассмотрим классификацию цен, основанную на участии государства в формировании цены, т. е. на механизме формирования цены.

Обоснованность такой классификации подтверждается тем обстоятельством, что законодатель в ст. 424 ГК РФ избрал подобный критерий разграничения цен.

В соответствии с п. 1 ст. 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, предусмотренной соглашением сторон. В предусмотренных законом случаях применяются цены (тарифы, расценки, ставки и т. п.), устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами и (или) органами местного самоуправления.

Стоит отметить, что до внесения изменений в часть первую ГК РФ (т. е. до 29.06.2009) норма п. 1 ст. 424 ГК РФ была сформулирована следующим образом: в предусмотренных законом случаях применяются цены (тарифы, расценки, ставки и т. п.), устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами.

Представляется уместным дать краткую ретроспективную характеристику подходов, используемых законодателем при определении цены, по которой оплачивается исполнение договора.

В соответствии со ст. 240 Гражданского кодекса РСФСР, утвержденного Законом РСФСР от 11.06.1964, продажа товаров государственными, кооперативными и другими общественными организациями производится по установленным государственным ценам, кроме случаев,

предусмотренных законодательством Союза ССР и в установленных им пределах — законодательством РСФСР.

Продажа колхозами излишков сельскохозяйственной продукции, не покупаемых государством, а также продажа гражданами своего имущества производится по ценам, устанавливаемым соглашением сторон, если иное не предусмотрено законодательством СССР и РСФСР.

Как следует из приведенной нормы, в ГК РСФСР был закреплён подход, согласно которому экономические отношения в максимальной степени регулируются государством. Договорная цена могла применяться, но только в строго ограниченных случаях.

Иной подход к пониманию цены договора был закреплён в Основах гражданского законодательства Союза ССР и республик (далее — Основы гражданского законодательства), утвержденных постановлением Верховного Совета СССР от 31.05.1991 № 2211-1.

В соответствии с п. 1 ст. 65 Основ гражданского законодательства исполнение возмездного договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон. В предусмотренных законодательными актами случаях цена договора определяется соглашением сторон с соблюдением цен (тарифов, расценок и т. п.), устанавливаемых или регулируемых уполномоченными на то государственными органами.

В сравнении с формулировкой ГК РСФСР норма п. 1 ст. 65 Основ гражданского законодательства имеет диаметрально противоположное содержание. Очевидно, что подобная радикальная смена законодательного подхода обусловлена изменением общего политического курса российского государства, отказом от идеи построения коммунистического общества на основе социалистической собственности и соответствующими преобразованиями в социально-экономической жизни России.

Отказываясь от идеи государственного регулирования цены договора, закон предоставлял субъектам гражданских правоотношений возможность самостоятельно определять цену договора при условии соблюдения в определенных случаях цены, устанавливаемой государством.

Норма, содержащаяся в действующем гражданском законодательстве, претерпела лишь незначительные изменения. Общая правовая идея осталась той же самой: стороны договора вправе установить цену, по которой оплачивается его

исполнение, своим соглашением; в определенных случаях применяются цены, устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами и (или) органами местного самоуправления.

Таким образом, в законодательстве в основу разделения цен положено наличие или отсутствие регулирования со стороны государства. Сделаем одно важное замечание относительно формулировки «регулирование со стороны государства».

В силу ч. 2 ст. 132 Конституции Российской Федерации органы местного самоуправления могут наделяться законом отдельными государственными полномочиями с передачей необходимых для их осуществления материальных и финансовых средств. Представляется, что уполномоченные на установление или регулирование цен органы местного самоуправления подпадают под случаи, указанные в ч. 2 ст. 132 Конституции Российской Федерации, т. е. являются органами местного самоуправления, которые наделены отдельными государственными полномочиями.

Таким образом, формулировку «регулирование со стороны государства» следует понимать расширительно, поскольку оно может осуществляться органами государственной власти и органами местного самоуправления.

Первое предложение рассматриваемой правовой нормы (п. 1 ст. 424 ГК РФ) является логическим и смысловым продолжением принципа свободы договора, закреплённого в ст. 421 ГК РФ, согласно которой граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами.

Свобода договора является одним из важнейших условий его реализации и одной из форм волеизъявления субъектов гражданского права [3].

Однако, как известно, свобода не бывает абсолютной. Отдельные законодательные предписания эту свободу ограничивают, упорядочивая тем самым гражданские правоотношения и гражданский оборот. Как отмечено Г. Ф. Шершеневичем, «безграничная свобода договора, которая выставлялась недавно как необходимое условие гражданского быта и основной принцип законодательной политики, в последнее время подвергается стеснениям под возрастающим давлением общественных интересов» [4]. Позволим себе заметить, что регулирование цен со стороны государства и есть

частный случай упоминаемого Г. Ф. Шершеневичем «давления общественных интересов».

Так, свобода договора в части установления цены, по которой оплачивается его исполнение, может быть ограничена законом. В указанном случае, как следует из второго абзаца п. 1 ст. 424 ГК РФ, применяются цены, устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственным и (или) органами местного самоуправления.

Определение понятия «тариф»

В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее — Закон об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации) хозяйствующие субъекты, осуществляющие торговую деятельность, при организации торговой деятельности и ее осуществлении самостоятельно определяют цены на продаваемые товары.

Основным существенным признаком, позволяющим разграничить цену, определяемую по соглашению сторон, и тариф, является установление тарифа уполномоченным органом государственной власти или органом местного самоуправления

Если федеральными законами предусмотрено государственное регулирование цен на отдельные виды товаров, торговых надбавок (наценок) к ценам на них [в том числе установление их предельных (максимального и (или) минимального) уровней органами государственной власти], цены на такие товары, торговые надбавки (наценки) к ценам на них устанавливаются в соответствии с указанными федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами данных органов государственной власти и (или) нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Приведенные положения Закона об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации являются

логическим следствием общей нормы, закрепленной в п. 1 ст. 424 ГК РФ.

Перечисленные нормативные положения, пожалуй, составляют законодательную основу для выявления и уяснения содержания понятия «тариф» как гражданско-правовой категории. Как заметил О. С. Иоффе, «дать научно-правильное определение — значит раскрыть предмет в его сущности» [5]. Не претендуя, конечно, на единственно верное определение понятия «тариф», попробуем все же определить его сущность.

Определение любого понятия происходит посредством выделения его существенных признаков, т. е. признаков, которые позволяют с уверенностью отделить определяемое понятие от остальных.

В этой связи необходимо указать, что в настоящей статье понятие «тариф» рассматривается как общее (родовое) понятие, охватывающее такие понятия, как «расценка», «ставка» и т. п. (в смысле п. 1 ст. 424 ГК РФ).

В юридической литературе отмечается, что регулируемые цены определяются уполномоченными органами государства директивно посредством установления предельного уровня рентабельности производства, предельных (максимальных и минимальных) цен, базовых цен и предельных коэффициентов их изменения, предельных размеров надбавок к цене, фиксированной цены [6]. Иными словами, под тарифом понимается регулируемая цена.

Таким образом, основным существенным признаком, позволяющим разграничить цену, определяемую по соглашению сторон, и тариф, является установление тарифа уполномоченным органом государственной власти или органом местного самоуправления.

Данный вывод позволяет признать обоснованным подход, закрепленный в ст. 424 ГК РФ. Цена как правовая категория представляет собой родовое понятие, по отношению к которому видовыми являются тариф и нерегулируемая (свободная) цена.

Вернемся к анализу положений ГК РФ, регламентирующих вопросы цены, по которой оплачивается исполнение договора.

Согласно точке зрения И. С. Херувинчук, второе предложение п. 1 ст. 424 ГК РФ представляет собой бланкетную норму, отсылающую к административному праву [7]. Ученый полагает, что положения п. 1 ст. 424 ГК РФ якобы представляют собой редкий пример одновременного

применения публично-правового и частноправового регулирования одних и тех же имущественных отношений.

Между тем не совсем понятно, на основании каких именно предпосылок автор приходит к таким логическим выводам. Данные выводы представляются необоснованными ввиду следующих обстоятельств.

Во-первых, имущественные отношения, о которых идет речь в п. 1 ст. 424 ГК РФ, составляют предмет гражданско-правового регулирования. В качестве правового обоснования приведем п. 3 ст. 2 ГК РФ, согласно которому к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Представляется, что случаи применения к имущественным отношениям, основанным на административном подчинении одной стороны другой, гражданского законодательства могут быть предусмотрены как в актах, имеющих гражданско-правовой характер (например, ст. 855 ГК РФ), так и в актах административного законодательства (например, ст. 25.3 НК РФ).

Таким образом, если отношения основаны на административно-властном подчинении, это автоматически исключает применение к ним гражданского законодательства (исключает их из сферы действия гражданского права), если иное не предусмотрено законодательством.

Во-вторых, неверен тезис о том, что п. 1 ст. 424 ГК РФ отсылает к административному праву. Для контраргументации обратимся к анализу отдельных положений части четвертой ГК РФ, посвященных вопросам предоставления принудительной лицензии на результат интеллектуальной деятельности (ст. 1239, 1362 и 1423 ГК РФ).

Напомним, что в соответствии с п. 1 ст. 1362 ГК РФ, если изобретение или промышленный образец не используется либо недостаточно используется патентообладателем в течение четырех лет со дня выдачи патента, а полезная модель — в течение трех лет со дня выдачи патента, что приводит к недостаточному предложению соответствующих товаров, работ или услуг на рынке, любое лицо, желающее и готовое использовать такие изобретение, полезную модель или промышленный образец, при отказе патентообладателя от

заключения с этим лицом лицензионного договора на условиях, соответствующих установившейся практике, вправе обратиться в суд с иском к патентообладателю о предоставлении принудительной простой (неисключительной) лицензии на использование на территории Российской Федерации изобретения, полезной модели или промышленного образца. В исковом требовании это лицо должно указать предлагаемые им условия предоставления ему такой лицензии, в том числе объем использования изобретения, полезной модели или промышленного образца, размер, порядок и сроки платежей.

Если патентообладатель не докажет, что неиспользование или недостаточное использование им изобретения, полезной модели или промышленного образца обусловлено уважительными причинами, то суд принимает решение о предоставлении лицензии, указанной в абзаце первом настоящего пункта, и об условиях ее предоставления. Суммарный размер платежей за такую лицензию должен быть установлен в решении суда не ниже цены лицензии, определяемой при сравнимых обстоятельствах.

Предоставление принудительной лицензии по решению суда обладает сложным юридическим составом. Суд, принимая решение о предоставлении принудительной лицензии, устанавливает в том числе размер платежей за такую лицензию.

Очевидно, что описанный выше казус формально юридически подпадает под понятие регулируемой цены, поскольку в таком случае размер платежей за принудительную лицензию устанавливается уполномоченным государственным органом (судом).

При этом, если мы обратимся к положениям, регламентирующим предоставление принудительной лицензии, то заметим, что хотя данные предписания и имеют императивный характер, но все же они являются гражданско-правовыми по своей сути.

Таким образом, второе предложение п. 1 ст. 424 ГК РФ в определенных случаях отсылает к нормам гражданского законодательства. Следовательно, позиция о том, что п. 1 ст. 424 ГК РФ отсылает к административному праву, является необоснованной, поскольку не принимает во внимание указанные аспекты.

Принимая во внимание межотраслевое значение понятия «тариф», отметим, что граница между гражданско-правовым регулированием

и административно-правовым регулированием иногда является довольно размытой. «Отношения, составляющие предмет регулирования гражданского права, в определенном объеме и в известном направлении подвергаются также административно-правовому регулированию, а иногда одни и те же общественные отношения могут оформляться как по типу гражданских, так и по типу административных правоотношений» [5].

Однако же разграничение гражданского и административного права имеет не только теоретическое, но и практическое значение. О. С. Иоффе, указывая, что одни и те же общественные отношения могут иметь вид гражданских и административных правоотношений, в то же время отмечает, что «метод регулирования есть чисто формальный момент и что для разрешения проблемы по существу необходимо установить круг общественных отношений, лежащих в основе гражданского права и определяющих границы его применения» [5].

С точки зрения административного права, тариф — понятие, используемое в специализированном законодательстве, направленное на установление и применение регулируемых цен. Речь идет в данном случае о нормативных правовых актах административного законодательства, например: Федеральном законе от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике», Федеральном законе от 27.07.2010 № 190-ФЗ «О теплоснабжении» и многих других. Такие законодательные акты определяют порядок, методы и принципы государственного регулирования цен, полномочия органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Как было отмечено, понятие «тариф» используется при регулировании различных общественных отношений разными отраслями права. В этой связи целесообразно подчеркнуть, что нельзя говорить о примате какого-либо правового регулирования в этом вопросе.

Учитывая данный вывод, по нашему мнению, следует руководствоваться общим требованием, предъявляемым к системе права, — требованием взаимной согласованности понятий и терминологической определенности.

В то же время в законодательстве нет единого подхода к пониманию понятия «тариф».

Приведем два примера, свидетельствующих об отсутствии терминологической согласованности в этом вопросе.

В соответствии с п. 1 ст. 28 Федерального закона от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи» тарифы на услуги связи устанавливаются оператором связи самостоятельно, если иное не предусмотрено настоящим федеральным законом и законодательством Российской Федерации о естественных монополиях.

Приведенная норма вносит путаницу в понимание понятия «тариф», поскольку не соответствует смыслу этого понятия, закрепленному в ст. 424 ГК РФ. Указанное несоответствие выражается в том, что вопреки предписаниям ГК РФ тарифы устанавливаются не органом государственной власти или органом местного самоуправления, а оператором связи.

Согласно п. 2 ст. 11 Закона РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» конкретный размер страхового тарифа определяется договором добровольного страхования по соглашению сторон. Приведенная правовая норма также в определенной степени не согласуется с положениями ст. 424 ГК РФ.

Каким же образом должна быть преодолена терминологическая несогласованность и разрешена коллизия в понимании понятия «тариф»?

Изучение любого явления общественной жизни с использованием диалектического метода познания предполагает выделение противоположностей. В равной степени сказанное относится и к исследованиям в области юриспруденции.

Один из тезисов диалектики гласит, что развитие есть «борьба противоположностей». Будем исходить из предпосылки о том, что «противоположности (отдельное противоположно общему) тождественны: отдельное не существует иначе как в той связи, которая ведет к общему» [8].

В п. 1 ст. 424 ГК РФ закреплен подход, являющийся верным с позиций диалектики: цена есть общее; свободная цена есть отдельное; тариф (регулируемая цена) есть отдельное; общее (цена) существует лишь через отдельное (свободная цена и тариф).

Выше мы отметили, что в данном вопросе нельзя отдавать предпочтение какому-либо правовому регулированию (гражданскому либо административному).

Позитивное право всегда представляет собой отражение реальных общественных отношений, их нормативное урегулирование. Нет оснований не согласиться с утверждением О. С. Иоффе о том,

что правовые отношения являются в том числе способом закрепления общественно-производственных отношений [5].

Следовательно, изучение конкретных правовых норм и институтов целесообразно проводить, отвечая в том числе на вопрос: совокупность каких правовых норм наилучшим образом регулирует данные общественные отношения?

Подход законодателя, закрепленный в п. 1 ст. 424 ГК РФ, на наш взгляд, представляется научным, основанным на правилах логики и диалектики. Понимание цены и тарифа в соответствии с этими подходом наилучшим образом отражает сложившиеся общественные отношения.

В этой связи использование термина «тариф» в смысле ином, чем регулируемая цена, представляется необоснованным.

В заключение представим гипотезу, которая может хотя бы отчасти объяснить отсутствие единого законодательного подхода к пониманию термина «тариф».

Эта гипотеза возникла после изучения постановления ЦК КПСС и Совета министров СССР от 17.07.1987 № 820 «Об основных направлениях перестройки системы ценообразования в условиях нового хозяйственного механизма».

Согласно п. 10 указанного постановления в связи с развитием экономических методов управления и в соответствии с новым хозяйственным механизмом признать необходимым применять следующие цены и тарифы:

- централизованно устанавливаемые цены и тарифы;
- договорные цены и тарифы;
- самостоятельно устанавливаемые предприятиями и организациями цены и тарифы.

Как следует из вышеприведенного, цены и тарифы понимались ранее как синонимы, тариф не характеризовался признаком установления со стороны государства. По всей видимости, указанная логика сохранилась в несколько измененном варианте и по сей день.

Выводы

Объем и цели настоящей статьи не позволяют более подробно остановиться на анализе понятия «тариф» с позиций гражданского законодательства. Учитывая межотраслевой характер понятия «тариф», законодательству присуще в настоящее время противоречие в части понимания тарифа. Не вызывает сомнений то обстоятельство, что в условиях отсутствия в российском праве отдельного федерального закона, посвященного ценам и ценовому регулированию, научные изыскания в этой области имеют высокую значимость и актуальность.

Литература

1. Российское предпринимательское право. Алексеева Д. Г., Андреева Л. В., Андреев В. К. / под ред. И. В. Ершова, Г. Д. Отнюкова. М.: Велби, Проспект, 2010. 1072 с.
2. Предпринимательское право: элементарный курс / И. В. Ершова. М.: Юриспруденция, 2012. 408 с.
3. Гражданское право: учебник в 3 т. Т. 1. / Е. Н. Абрамова, Н. Н. Аверченко, Ю. В. Байгушева и др. / под ред. А. П. Сергеева. М.: РГ-Пресс, 2011. 1008 с.
4. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права. Т. 2. — М.: Статут, 2005. 462 с.
5. Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». 3-е изд., испр. М.: Статут, 2009. 782 с.
6. Коммерческое (предпринимательское) право: учебник / В. Ф. Попондуполо. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2008. 800 с.
7. Херовинчук И. С. Гражданско-правовые принципы ценообразования // Современное право. 2008. № 9. С. 81–83.
8. Ленин В. И. О литературе и искусстве. Изд. 6-е / Сост. Н. И. Крутикова. М.: Худож. лит., 1979. 827 с.

Из послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию. 12 декабря 2013 г.

Вновь подчеркну: ресурсы и государства, и частного бизнеса должны идти на развитие, на достижение стратегических целей. Например, таких, как подъем Сибири и Дальнего Востока. Это наш национальный приоритет на весь XXI век. Задачи, которые предстоит решить, беспрецедентны по масштабу, а значит, и наши шаги должны быть нестандартными.

УДК 338.51

Понятие сопоставимой организации для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием в российском праве

Рассматриваются практические проблемы определения понятия сопоставимой организации в российском налоговом праве. Анализируются и систематизируются критерии сопоставимости организаций для целей контроля за трансфертным ценообразованием. Закладываются основы методологии поиска сопоставимых организаций.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; сопоставимая организация; критерии сопоставимости организаций; методика поиска сопоставимых организаций; группы сопоставимости организаций.

The article deals with practical problems of definition of comparable organizations in the Russian tax law. It analyzes and systematizes criteria of comparability of organizations for the purposes of the control of transfer pricing. It lays out a foundation for how to search for comparable organizations.

Keywords: transfer pricing; a comparable organization; the criteria of comparability; search method of comparable organizations; group of comparable organizations.



Тимоничев Геннадий Николаевич

юрист юридической компании
«Пепеляев Групп»
E-mail: g.timonichev@pgplaw.ru

Понятие сопоставимой организации для целей контроля за трансфертным ценообразованием

С началом практического применения раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ, Кодекс) проявились проблемы, о которых специалисты говорили еще на стадии разработки правил контроля за трансфертным ценообразованием, заменивших нормы ст. 40 Кодекса¹. Эти про-

¹ См., например, Литвинова К. Ю., Штукмастер И. Б. Контролируемые сделки: особенности налогообложения // Налого-

блемы вытекают из многочисленных текстуальных и смысловых нестыковок, обилия оценочных категорий, межотраслевого характера норм раздела V.1 НК РФ, требующих от правоприменителей познаний на стыке юриспруденции и экономики, в том числе глубокие знания специфики:

- индустрии, в которой совершены контролируемые сделки;
- рынка, на котором совершены контролируемые сделки.

В этих условиях особенно остро ощущаются пробелы в методологии применения раздела V.1 НК РФ, выражающиеся в отсутствии подробных практических руководств, которые позволяют не ошибаться при использовании новых правил налогового контроля за ценообразованием, хотя называть их новыми два года спустя после вступления в силу можно весьма условно.

Иностранный опыт, который нашел отражение в Руководстве ОЭСР по трансфертному

вед. 2012. № 1; Зарипов В. М. «Блеск и нищета» симметричной корректировки // Налоговед. 2012. № 3; Акимова В. Г. Методы контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами: общая характеристика // Налоговед. 2012. № 6.

ценообразованию от 27.07.1995² (далее — Руководство ОЭСР) и Практическом руководстве ООН по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран от 29.05.2013³ (далее — Руководство ООН), далеко не в полной мере может пригодиться при ответах на вопросы, возникающие при применении норм раздела V.1 НК РФ. Нормы Кодекса основаны на международных подходах, но имеют присущие им особенности, касающиеся, в частности, понятия сопоставимых организаций для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием. Это понятие является ключевым при применении метода сопоставимой рентабельности ввиду того, что от качества выборки сопоставимых организаций зачастую зависят надежность позиции, отраженной в обосновывающей документации (ст. 105.15 НК РФ), и, следовательно, уровень налоговых рисков, связанных с трансфертным ценообразованием как налогоплательщиков, так и государства.

В настоящий момент детальная методика отбора сопоставимых организаций для целей раздела V.1 НК РФ отсутствует: ситуацию с их отбором можно описать следующим образом: «два специалиста — три мнения». Многообразие подходов к трактовке понятия сопоставимости организаций для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием влечет неопределенность правового регулирования и со временем, несомненно, должно быть устранено.

Следует отметить, что подробная методология поиска сопоставимых компаний не выработана не только российской, но и международной практикой. Руководство ОЭСР подходит к понятию сопоставимых компаний весьма широко, лаконично указывая только общие критерии сопоставимости компаний (см., например, пункт 3.43 Руководства ОЭСР). Руководство ООН значительно более подробно (см., например, п. 5.3.4.10.–5.3.4.40 главы 5) ввиду того, что, по меткому выражению авторов Руководства ООН, при осуществлении анализа сопоставимости теория трансфертного ценообразования встречается с практикой: принцип вытянутой руки получает практическое воплощение в обоснованном выборе сопоставимых компаний и применимого метода (п. 5.5.1 главы 5 Руководства ООН).

² URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1.

³ URL: http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap5_Comparability_20120918_v5_HC-accp.pdf.

Опыт показывает, что эти слова в полной мере применимы к разделу V.1 НК РФ. Особенности российского подхода к этому понятию состоят в том, что законодатель конкретизировал границы сопоставимости по сравнению с критериями, которые указаны в Руководствах ОЭСР и ООН. Анализ российского законодательства позволяет выделить *две группы критериев сопоставимости организаций*, которые условно можно назвать следующим образом:

- 1) обязательные конкретные;
- 2) обязательные оценочные.

Обязательные конкретные критерии сопоставимости

К обязательным критериям относятся четыре критерия, которым должны соответствовать организации, чтобы с их показателями рентабельности можно было сравнивать тестируемый показатель рентабельности тестируемой организации (п. 5 ст. 105.8 НК РФ). Этими критериями являются:

1) осуществление сопоставимой деятельности с учетом классификаторов видов деятельности, а также выполнение сопоставимых функций, связанных с этой деятельностью (подп. 1 п. 5 ст. 105.8 НК РФ).

На практике классификатор видов деятельности, с помощью которого осуществляется отбор сопоставимых организаций, выбирается с учетом особенностей рынка, где потенциально сопоставимые компании осуществляют свою деятельность. Иными словами, для выбора классификатора нужно определиться с рынком совершения контролируемой сделки, а также с рынками, которые являются сопоставимыми с рынком совершения сделки согласно параметрам, указанным в п. 8–9 ст. 105.5 НК РФ.

Пример.

Сделка по разработке программного обеспечения совершена в России. Результаты экономического анализа для целей подготовки обосновывающей документации показали, что европейский рынок разработки программного обеспечения является сопоставимым с российским. Поэтому отбор российских потенциально сопоставимых компаний следует проводить с помощью классификатора ОКВЭД, а европейских — посредством европейского классификатора NACE⁴.

⁴ NACE — это аббревиатура от французского названия классификатора «Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes».

Если между пониманием видов деятельности в различных классификаторах есть отличия, то организации, которые фактически осуществляют несопоставимую деятельность с тестируемой организацией, но которые из-за этих различий в классификаторах попали в число потенциально сопоставимых, должны быть отсеяны на стадии применения качественных оценочных обязательных критериев, о которых речь пойдет ниже;

2) величина чистых активов сопоставимой организации больше или равна нулю по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на 31 декабря последнего года из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность (подп. 2 п. 5 ст. 105.8 НК РФ).

Следует отметить, что поскольку порядок определения чистых активов акционерных обществ установлен локальным российским актом, а именно приказом Минфина России от 29.01.2003 № 10н, ФКЦБ России № 03–6/пз, то при поиске сопоставимых организаций в базах данных, разработанных нероссийскими компаниями, размер чистых активов целесообразно рассчитывать самостоятельно на основании финансовых показателей организации, содержащихся в базах данных, а не доверять автоматическим настройкам баз данных. В противном случае появляются риски неверной квалификации организации в качестве сопоставимой и (или), наоборот, игнорирования показателей сопоставимой организации при построении рыночного интервала;

3) организация не имеет убытков от продаж по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность (подп. 3 п. 1 ст. 105.8 НК РФ).

Этот пункт призван отсеять убыточные организации как заведомо несопоставимые. Однако если тестируемая организация несет убытки в рамках контролируемой сделки, то автоматическое исключение убыточных организаций из числа сопоставимых может быть экономически обосновано отнюдь не всегда. На практике возможны ситуации, при которых несение убытков тестируемой стороной контролируемой сделки и (или) потенциально сопоставимыми организациями обусловлено рыночными причинами, а получение прибыли организациями, функционирующими в той же индустрии и на том же рынке, связано с осуществлением ими деятельности в условиях, которые не являются сопоставимыми с условиями, в которых

находится тестируемая организация. В этом случае квалификация убыточных организаций как несопоставимых может быть неверной.

Таким образом, ориентация только на успешные, прибыльные организации выглядит слишком категоричной и негибкой, чтобы быть экономически обоснованной (п. 3 ст. 3 НК РФ) во всех возможных случаях. В этой связи целесообразно дополнить норму подп. 3 п. 1 ст. 105.8 НК РФ положением, позволяющим использовать показатели организаций, имеющих убытки от продаж более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность, если рентабельность тестируемой стороны контролируемой сделки отрицательна;

4) у сопоставимой компании нет организаций, которые участвовали бы в ней более чем на 25%, и нет организаций, в которых она участвовала бы более чем на 25% (далее — порог независимости) (подп. 4 п. 1 ст. 105.8 НК РФ).

На практике классификатор видов деятельности, с помощью которого осуществляется отбор сопоставимых организаций, выбирается с учетом особенностей рынка, где потенциально сопоставимые компании осуществляют свою деятельность

Обращает на себя внимание тот факт, что российское законодательство позволяет включать в выборку организации, у которых есть акционеры — физические лица, владеющие ими более чем на 25%, несмотря на то что такие организации и акционеры признаются взаимозависимыми лицами (подп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ). По всей видимости, законодатель исходил из того, что, в отличие от юридического лица, физическое лицо, будучи акционером, обычно не совершает контролируемых операций с принадлежащей ему организацией, а потому на финансовые показатели организации, принадлежащей физическому лицу, сделки с владельцем не влияют.

Представляется, что возможность использования данных организаций, принадлежащих физическим лицам, должна зависеть от фактических



Рисунок. Совершение сделки между взаимозависимыми компаниями, влияющее на сопоставимость организаций

обстоятельств каждого конкретного случая. Например, подп. 4 п. 1 ст. 105.8 НК РФ формально позволяет считать сопоставимой, организацию (изображена в виде круга на рисунке), которая имеет сестринскую компанию (изображена в виде треугольника на рисунке), полностью принадлежащую тому же физическому лицу, что и потенциально сопоставимая организация, и функционирующую в отрасли, допускающую совершение значительного объема операций между потенциально сопоставимой компанией и сестринской компанией.

Очевидно, что в данном случае высока вероятность совершения сделок между потенциально сопоставимой компанией и ее сестринской компанией, которые могут быть совершены не на рыночных условиях, что искажает саму идею построения рыночного интервала рентабельности по данным независимых компаний, которые взаимодействуют с контрагентами на рыночных условиях.

Поэтому, если в общедоступных источниках информации нет достоверных сведений, что между потенциально сопоставимой компанией и ее сестринской компанией нет хозяйственных операций (сделок), результаты которых значительно

влияют на тестируемый показатель рентабельности, то, несмотря на формальное соответствие подп. 4 п. 5 ст. 105.8 НК РФ, использовать показатели рентабельности такой потенциально сопоставимой компании при построении рыночного интервала рентабельности представляется не вполне экономически обоснованным. Ведь финансовые показатели сестринских компаний могут быть сформированы в результате совершения сделок между собой, в том числе на нерыночных условиях.

В отличие от международных подходов, НК РФ устанавливает конкретное количество сопоставимых организаций, показатели рентабельности которых могут быть использованы для расчета интервала рентабельности: в нормальной ситуации рыночный интервал может быть построен на основе показателей рентабельности не менее четырех сопоставимых организаций (абз. 1 п. 3 ст. 105.8 НК РФ), но допустимо строить интервал и на основе меньшего количества сопоставимых организаций (абз. 4 п. 3 ст. 105.8 НК РФ). В этой связи представляется наиболее соответствующим смыслу построения рыночного интервала рентабельности в первую очередь проводить отбор абсолютно независимых потенциально сопоставимых организаций. Если среди них сопоставимых

организаций окажется меньше четырех, то можно на основе подп. 4 п. 5 ст. 105.8 расширить поиск до относительно независимых организаций. Если в результате этого расширения будут обнаружены 2–3 сопоставимые организации, то в силу абз. 4 п. 3 ст. 105.8 НК РФ на основании показателей этих организаций рыночный интервал может быть построен (далее — усеченный интервал). Однако учитывая ориентир на построение интервала на основании четырех и более сопоставимых организаций, закрепленный в абз. 1 п. 3 ст. 105.8 НК РФ, целесообразно последовательно расширять критерии поиска до наступления предела поиска сопоставимых компаний:

- пока не будут обнаружены четыре и более сопоставимых организаций (далее — количественный предел поиска сопоставимых организаций);
- либо пока не будет достигнут предел расширения критериев поиска. Иными словами, расширение критериев поиска обоснованно до тех пор, пока задаваемые критерии позволяют обеспечить сопоставимость условий деятельности и функционала корпораций, удовлетворяющих этим критериям, с условиями деятельности и функционалом тестируемой организации. Если дальнейшее расширение критериев поиска не обеспечивает сопоставимости условий деятельности и функционала, то организации, обнаруженные в результате такого расширения, уже не будут сопоставимыми, поэтому такое расширение не имеет смысла (далее — качественный предел поиска сопоставимых организаций). Построение методологии расширения критериев поиска сопоставимых организаций — важнейший практический аспект нахождения потенциально сопоставимых организаций. Эта тема заслуживает отдельного исследования, которое не укладывается в рамки настоящей статьи.

Обязательные оценочные критерии сопоставимости компаний

Организации, на основании данных которых можно построить рыночный интервал рентабельности, помимо конкретных обязательных критериев сопоставимости, однозначно установленных в законе (п. 5 ст. 105.8 НК РФ), о которых шла речь выше, должны соответствовать следующим *оценочным обязательным критериям*:

- 1) вести деятельность в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях относительно

анализируемой сделки (абз. 2 п. 3, абз. 1 п. 5 ст. 105.8 НК РФ);

- 2) осуществлять функции, связанные с этой деятельностью, сопоставимые с теми, что осуществляет тестируемая сторона контролируемой сделки (подп. 1 п. 5 ст. 105.8 НК РФ).

НК РФ не устанавливает критериев сопоставимости условий ведения деятельности и связанных с деятельностью функций. Представляется, что они могут быть подразделены на две группы:

- 1) количественные;
- 2) качественные.

Количественные обязательные оценочные критерии

В п. 3.43 Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию среди наиболее часто используемых критериев сопоставимости указаны *критерии размера выручки, размера активов и количества работников*, позволяющие оценить сопоставимость масштаба деятельности компаний⁵. В рамках данной статьи остановимся на выручке как на критерии сопоставимости.

В отличие от международных подходов, НК РФ устанавливает конкретное количество сопоставимых организаций, показатели рентабельности которых могут быть использованы для расчета интервала рентабельности

Во многих случаях выручка является ключевым показателем масштаба деятельности организации. Законодательство не содержит четких критериев существенности размера выручки для целей определения сопоставимости организаций. В этой связи при поиске сопоставимых организаций целесообразно установить пороги выручки, чтобы отсеять организации с несопоставимо малым и (или) большим оборотом по сравнению с тестируемой организацией.

⁵ Аналогичное положение отражено в пункте 5.3.4.15 Руководства ООН.

Можно выделить два подхода к определению порогов выручки:

1) первый подход (назовем его условно материальным подходом) состоит в вычленении критериев сопоставимости выручки путем анализа рынка совершения контролируемых сделок. Вычленить такие критерии помогают обзоры рынка, позиции экспертов, рейтинги и т. д. Конкретные показатели размера выручки, свидетельствующие о сопоставимости организаций при применении материального подхода, устанавливаются применительно к каждому конкретному случаю;

2) второй подход (далее — формальный подход) состоит в применении для налоговых целей критериев выручки и иных количественных критериев, которые установлены законодательством для градации организаций и (или) сделок не для применения раздела V.1 НК РФ, но которые по смыслу норм, установивших эти критерии, и самих критериев могут быть применены для налоговых целей. Примером этого подхода может быть применение предельных значений размера выручки, установленных Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: до 400 млн руб. в год — малый бизнес; до 1 млрд руб. в год — средний бизнес, свыше 1 млрд руб. в год — крупный бизнес согласно постановлениям Правительства РФ от 09.02.2013 № 101 и от 22.07.2008 № 556 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

Оценочные (как количественные, так и качественные) критерии призваны характеризовать сопоставимость деятельности потенциально сопоставимых организаций и сопоставимость условий, в которых эта деятельность осуществлялась. Поэтому они должны распространяться не только на период, за который могут быть использованы показатели рентабельности сопоставимых организаций (три календарных года, непосредственно предшествующих календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка — подп. 3 п. 5 ст. 105.8 НК РФ), но и на период совершения контролируемой сделки. Таким образом, при контроле сделки, совершенной в 2012 г., количественные критерии, в частности размер годовой выручки, должны соблюдаться в течение 2009–2012 гг.

Качественные обязательные оценочные критерии

Подтверждение фактического осуществления сопоставимой деятельности в сопоставимых условиях невозможно без анализа иной информации, помимо баз данных, содержащих информацию о финансовых показателях организаций, с помощью которых осуществляется первичная выборка организаций на основе конкретных обязательных критериев и количественных оценочных обязательных критериев.

Результаты первичной выборки анализируются с помощью иных общедоступных источников информации, в частности:

- сайтов организаций, попавших в автоматическую выборку;
- сайтов бизнес-справочников, содержащих информацию об организациях, в том числе о виде их деятельности;
- новостных (тематических) сайтов, содержащих публикации, в которых упоминаются организации первичной выборки и осуществляемая ими деятельность.

При анализе всех этих данных организации, попавшие в первичную выборку, могут быть подразделены на следующие группы сопоставимости:

- организация осуществляет ту же деятельность, которой занимается тестируемая сторона в рамках контролируемой сделки (далее — сопоставляемая деятельность), и не осуществляет другой деятельности (далее — иная деятельность);
- организация осуществляет сопоставляемую деятельность, но в то же время занимается и иной деятельностью, однако есть доказательства, свидетельствующие о незначительности иной деятельности в общем объеме деятельности организации (далее — доля иной деятельности) и, как следствие, незначительности влияния иной деятельности на сравниваемые показатели рентабельности;
- организация осуществляет сопоставляемую деятельность, но в то же время занимается иной деятельностью, и нет доказательств, что доля иной деятельности в бизнесе потенциально сопоставимых организаций незначительна;
- организация осуществляет сопоставляемую деятельность, но занимается в то же время иной деятельностью, и есть доказательства, что доля иной деятельности в бизнесе потенциально сопоставимых организаций значительна;

- организация не осуществляет сопоставляемой деятельности или нет достаточной информации об осуществлении организацией сопоставляемой деятельности.

Поскольку объем настоящей статьи не позволяет более подробно остановиться на указанных группах сопоставимости и последствиях отнесения организаций к той или иной группе, отметим, что представляется обоснованным следующий подход. Если компания относится к первым группам сопоставимости (1–2), то ее финансовые показатели могут быть использованы при расчете интервала рентабельности; если компания относится к группам 3–5, то не могут.

Методики поиска сопоставимых организаций

Следует отметить, что в Руководствах как ОЭСР, так и ООН содержится указание на две основных методики поиска сопоставимых организаций: метод исключения (*deductive approach*) и метод добавления (*additive approach*). Первый метод характеризуется отбором из специализированных баз данных компаний, удовлетворяющих критериям сопоставимости (п. 3.42 Руководства ОЭСР); второй — точечным анализом компаний, которые по информации налогоплательщика могут быть сопоставимыми с ним (п. 3.43 Руководства ОЭСР). При этом обычно метод добавления применяется как дополнительный способ подтверждения сопоставимости и прибавления к компаниям, обнаруженным по методу исключения, компаний, являющихся потенциально сопоставимыми, но которые по разным причинам не оказались в автоматической выборке, полученной при применении метода исключения (п. 3.45 и п. 5.3.4.28 Руководства ОЭСР).

Практика показывает, что поиск только по методу исключения не всегда эффективен, так как базы данных могут содержать неточную информацию и (или) неверно квалифицировать информацию, которую они содержат. В этой связи применение метода добавления зачастую улучшает качество выборки сопоставимых организаций для построения интервала рентабельности.

Выводы

Понятие сопоставимой организации является ключевым при применении наиболее часто используемого метода налогового контроля за трансфертным ценообразованием — метода сопоставимой рентабельности. Несмотря на это, общепризнанной конкретной методологии отбора сопоставимых компаний не существует, такая неопределенность является причиной как для налогоплательщиков, так и для государства высоких рисков имущественных потерь в результате оспаривания качества выборки сопоставимых организаций и рыночного интервала рентабельности. Чтобы снизить эти риски и сделать процесс отбора сопоставимых организаций системным, прозрачным и в равной степени доступным налоговым органам и налогоплательщикам, предлагается на основе критического осмысления международного и отечественного опыта выработать единые критерии сопоставимости организаций и методологию отбора сопоставимых компаний.

Литература

1. Литвинова К. Ю., Штукмастер И. Б. Контролируемые сделки: особенности налогообложения // Налоговед. 2012. № 1.
2. Зарипов В. М. Блеск и нищета» симметричной корректировки // Налоговед. 2012. № 3.
3. Акимова В. Г. Методы контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами: общая характеристика // Налоговед. 2012. № 6.
4. Руководство по трансфертному ценообразованию ОЭСР. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1 (дата обращения: 10 января 2014 г.).
5. Руководство по трансфертному ценообразованию ООН: Глава 5. Анализ сопоставимости. URL: http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap5_Comparability_20120918_v5_HC-accp.pdf (дата обращения: 10 января 2014 г.).

УДК 338.5

Административная ответственность за нарушение порядка ценообразования в электроэнергетике

В статье рассматриваются особенности административной ответственности за нарушение установленного порядка ценообразования в электроэнергетике с учетом полномочий Федеральной службы по тарифам как ценового регулятора. Анализируется состав административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.6 КоАП РФ как наиболее распространенный вид административного правонарушения, совершаемого в сфере государственного регулирования цен (тарифов) на электрическую энергию (мощность), а также на соответствующие услуги.

Ключевые слова: административная ответственность; государственное регулирование цен (тарифов); нарушение установленного порядка ценообразования; Федеральная служба по тарифам; электроэнергетика; состав административного правонарушения; дисквалификация.

This article discusses features of administrative liability for violations of pricing in the electricity industry according to the authority of the Federal service for tariffs as a price regulator.

It examines the composition of the administrative offence, under art. 9.1 of the Code of Administrative Offences as the most common type of administrative offences committed in the area of State regulation of prices (tariffs) for electric energy (power), as well as for the relevant services.

Keywords: administrative responsibility; State regulation of prices (tariffs); violations of pricing; Federal service for tariffs; electric power industry; composition of the administrative offence; disqualification.



**Михеев Иван
Рудольфович**

зам. начальника отдела правовой защиты Федеральной службы по тарифам, Почетный работник органов ценового и тарифного регулирования
E-mail: imikheev@fstf.ru

Установление административной ответственности за правонарушения в сфере государственного регулирования цен (тарифов) в электроэнергетике

В Стратегии национальной безопасности России, утвержденной Указом Президента Российской Федерации от 12.05.2009 № 537, отмечено, что энерге-

тическая безопасность страны является одним из главных направлений обеспечения национальной безопасности России в экономической сфере на долгосрочную перспективу.

Обеспечение энергетической безопасности включает в том числе охрану правовых отношений, возникающих в сфере государственного регулирования цен (тарифов) в электроэнергетике, которая осуществляется в том числе посредством института административной ответственности.

Необходимо отметить, что в соответствии со ст. 72 Конституции Российской Федерации административное законодательство находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

Таким образом, административная ответственность регулируется нормами права, закрепленными как в федеральном законодательстве (Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях — далее КоАП РФ), так и в законодательстве субъектов Российской Федерации

Таблица

**Количество дел об административных правонарушениях,
возбужденных ФСТ России за период с 2008 по 2012 г. [1]**

	2008	2009	2010	2011	2012
Общее количество возбужденных дел об административных правонарушениях, из них:	22	23	73	125	144
по ч. 10 ст. 9.16 КоАП РФ	–	–	–	10	–
по ч. 1 ст. 14.6 КоАП РФ	15	2	–	1	77
по ч. 2 ст. 14.6 КоАП РФ	–	15	50	69	–
по ч. 5 ст. 19.5 КоАП РФ	2	5	10	2	6
по ч. 1 ст. 19.7.1 КоАП РФ	3	1	12	23	18

(например, Кодекс Республики Татарстан об административных правонарушениях 2006 г., Кодекс Республики Башкортостан об административных правонарушениях 2011 г., Кодекс Республики Дагестан об административных правонарушениях 2006 г., соответствующие законы других субъектов Российской Федерации).

Вместе с тем в силу прямого указания ст. 1.3 КоАП РФ установление административной ответственности за правонарушения в сфере государственного регулирования цен (тарифов) в электроэнергетике является предметом ведения Российской Федерации, поскольку государственное регулирование цен (тарифов) в электроэнергетике как составная часть государственной политики в сфере электроэнергетики, во-первых, имеет федеральное значение, а во-вторых, регулируется правилами и нормами, предусмотренными федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, например Федеральным законом от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике», постановлением Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178 «О ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике».

Полномочия Федеральной службы по тарифам

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 332 Федеральная служба по тарифам (далее — ФСТ России) является федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять правовое регулирование в сфере государственного регулирования цен (тарифов) на товары (услуги) в соответствии с законодательством Российской Федерации и контроль за их применением,

а также федеральным органом исполнительной власти по регулированию естественных монополий, осуществляющим функции по определению (установлению) цен (тарифов) и осуществлению контроля по вопросам, связанным с определением (установлением) и применением цен (тарифов) в сферах деятельности субъектов естественных монополий.

В рамках осуществления полномочий по контролю в установленной сфере деятельности ФСТ России применяет меры ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о государственном регулировании тарифов, о естественных монополиях и об электроэнергетике. Перечень составов административных правонарушений, за совершение которых ФСТ России имеет право привлекать к административной ответственности, установлен КоАП РФ.

В соответствии со ст. 23.51 КоАП РФ ФСТ России как ценовой регулятор вправе рассматривать дела об административных правонарушениях, предусмотренных:

- ст. 14.6 «Нарушение порядка ценообразования»;
- ч. 5 ст. 19.5 «Невыполнение в установленный срок законного предписания, решения органа, уполномоченного в области государственного регулирования тарифов»;
- ст. 19.7.1 «Непредставление сведений или представление заведомо недостоверных сведений в орган, уполномоченный в области государственного регулирования тарифов»;
- ч. 10 ст. 9.16 «Несоблюдение организациями с участием государства или муниципального образования, а равно организациями, осуществляющими регулируемые виды деятельности, требования о принятии программ в области энергосбережения»

и повышения энергетической эффективности» (в части административных правонарушений, совершаемых организациями, осуществляющими регулируемые виды деятельности).

Анализ количества дел об административных правонарушениях, ежегодно возбуждаемых ФСТ России в соответствии с закрепленными за Службой полномочиями, позволяет сделать вывод об отсутствии динамики снижения количества дел об административных правонарушениях и признать факт ежегодного увеличения количества дел об административных правонарушениях в установленной сфере деятельности ФСТ России.

Динамика увеличения количества дел об административных правонарушениях, возбуждаемых ФСТ России, в том числе за правонарушения в сфере электроэнергетики, показана в *таблице*.

Как следует из представленной таблицы, за период с 2008 по 2012 г. более половины всех дел об административных правонарушениях, которые были возбуждены ФСТ России, составили дела о нарушении установленного порядка ценообразования.

Состав административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.6 КоАП РФ

Согласно Основам ценообразования в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178, под ценообразованием в электроэнергетике понимается процесс расчета и установления регулируемых цен (тарифов), применяемых при расчетах за электрическую энергию (мощность), а также за соответствующие услуги, оказываемые организациями, осуществляющими регулируемую деятельность. Ценообразование в электроэнергетике является составной частью института ценообразования в целом. В этой связи настоящий анализ состава административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.6 КоАП РФ, ограничен сферой государственного регулирования цен (тарифов) в электроэнергетике и не охватывает иные сферы государственного регулирования, за нарушения порядка ценообразования в которых предусмотрена административная ответственность по ст. 14.6 КоАП РФ (например, общественные отношения в сфере защиты прав потребителей и потребительского рынка и другие).

Объектом административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.6 КоАП РФ, являются:

- по родовому (специальному) признаку — общественные отношения в области предпринимательской деятельности;
- по видовому (непосредственному) признаку — общественные отношения, возникающие в сфере государственного регулирования цен (тарифов) на электрическую энергию (мощность), а также на соответствующие услуги, оказываемые организациями, осуществляющими регулируемую деятельность на оптовом и розничном рынках электрической энергии (мощности), связанные с соблюдением установленного порядка ценообразования.

Объективную сторону административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.6 КоАП РФ, образуют действия (бездействие) лица, направленные на нарушение установленного порядка ценообразования в сфере государственного регулирования цен (тарифов) на электрическую энергию (мощность), а также на соответствующие услуги, оказываемые организациями, осуществляющими регулируемую деятельность на оптовом и розничном рынках электрической энергии (мощности).

Нарушение установленного порядка ценообразования может выражаться:

- в завышении регулируемых государством цен (тарифов, платы) на товары (услуги), предельных цен (тарифов), а также установленных надбавок к ценам (тарифам);
- в занижении регулируемых государством цен (тарифов, платы) на товары (услуги), предельных цен (тарифов), а также установленных надбавок к ценам (тарифам) и нарушении установленного порядка регулирования цен (тарифов, платы);
- иное нарушение установленного порядка ценообразования в электроэнергетике.

При этом совершение указанного административного правонарушения, состоящего в завышении или занижении регулируемых государством цен (тарифов) на электрическую энергию (мощность), а также на соответствующие услуги, оказываемые организациями, осуществляющими регулируемую деятельность на оптовом и розничном рынках электрической энергии (мощности), по форме совершения исключает бездействие, поскольку выражается в совершении действий, связанных с применением цен (тарифов), отличных от тех, которые были установлены органом исполнительной власти, уполномоченным в области государственного регулирования цен (тарифов), путем увеличения или уменьшения их цифрового значения.

В соответствии со ст. 23.1 Федерального закона «Об электроэнергетике» государственному регулированию в электроэнергетике подлежат цены (тарифы) на электрическую энергию (мощность) и на услуги, оказываемые на оптовом и розничных рынках, исчерпывающий перечень которых указан в п. 2–4 ст. 23.1 указанного нормативного акта.

Под иным нарушением установленного порядка ценообразования в электроэнергетике следует понимать действия (бездействие), направленные на нарушение установленного законодательством о государственном регулировании цен (тарифов) на электрическую энергию (мощность) и на услуги, оказываемые на оптовом и розничных рынках, процесса расчета и установления регулируемых цен (тарифов), применяемых при расчетах за электрическую энергию (мощность), а также за соответствующие услуги, оказываемые организациями, осуществляющими регулируемую деятельность.

Так, в соответствии с п. 27 Правил государственного регулирования (пересмотра, применения) цен (тарифов) в электроэнергетике, утвержденных постановлением Правительства РФ от 29.12.2011 г. № 1178, решение органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации в области государственного регулирования тарифов принимается по форме, утверждаемой ФСТ России, и включает:

- величину цен (тарифов) и (или) их предельных уровней с разбивкой по категориям (группам) потребителей;
- даты введения в действие цен (тарифов) и (или) их предельных уровней, в том числе с календарной разбивкой.

В этой связи несоблюдение органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, уполномоченным в области государственного регулирования тарифов Регламента установления цен (тарифов), утвержденного приказом ФСТ России от 28.03.2013 № 313-э, который определяет процедуру рассмотрения вопросов, связанных с установлением цен (тарифов) и (или) их предельных уровней на электрическую энергию (мощность) и на услуги, оказываемые на оптовом и розничных рынках электрической энергии (мощности) и предусматривает соответствующие формы тарифных решений, будет являться иным нарушением установленного порядка ценообразования, предусмотренного ч. 2 ст. 14.6 КоАП РФ.

Субъект административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.6 КоАП РФ, специальный. Это означает, что к административной

ответственности за нарушение порядка ценообразования в электроэнергетике могут быть привлечены:

- должностные лица:
 - организаций, осуществляющих деятельность, регулируемую законодательством в области государственного регулирования цен (тарифов) в электроэнергетике;
 - органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, уполномоченных в области государственного регулирования тарифов;
- юридические лица:
 - осуществляющие деятельность, регулируемую законодательством в области государственного регулирования цен (тарифов) в электроэнергетике;
 - органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, уполномоченные в области государственного регулирования тарифов.

В соответствии со ст. 2.4 КоАП РФ под должностным лицом понимается лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, т. е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках и воинских формированиях Российской Федерации.

Руководители и другие работники иных организаций, руководители организаций, осуществляющих полномочия единоличных исполнительных органов других организаций, совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций, несут административную ответственность как должностные лица.

Следует отметить, что в соответствии с Типовым положением об органе исполнительной власти субъекта Российской Федерации в области государственного регулирования тарифов, утвержденным постановлением Правительства РФ от 21.02.2011 № 97, руководитель органа регулирования осуществляет в том числе общее руководство деятельностью

органа регулирования, несет персональную ответственность за выполнение возложенных на орган регулирования задач и осуществление им своих функций, организует работу и распределяет обязанности между членами коллегиального органа, а также работниками аппарата органа регулирования, назначает на должность и освобождает от должности работников аппарата органа регулирования, от имени органа регулирования рассматривает дела об административных правонарушениях, предусмотренных КоАП РФ.

Субъективная сторона (вина) административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.6 КоАП РФ, выражается в форме умысла:

- прямого, когда лицо, совершившее административное правонарушение сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало их наступления;

- косвенного, когда лицо, совершившее административное правонарушение, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия, сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично.

Санкция, предусмотренная ст. 14.6 КоАП РФ за нарушение установленного порядка ценообразования в электроэнергетике, устанавливает наказание:

1) за завышение регулируемых государством цен (тарифов, платы) на товары (услуги), предельных цен (тарифов), завышение установленных надбавок к ценам (тарифам) в виде:

- административного штрафа в отношении должностных лиц в размере пятидесяти тысяч рублей; в отношении юридических лиц в двукратном размере излишне полученной выручки от реализации товара (работы, услуги) вследствие неправомерного завышения регулируемых государством цен (тарифов, надбавок) за весь период, в течение которого совершалось правонарушение, но не более одного года;

- дисквалификации в отношении должностных лиц на срок до трех лет;

2) за занижение регулируемых государством цен (тарифов, платы) на товары (услуги), предельных цен (тарифов), занижение установленных надбавок к ценам (тарифам), нарушение установленного порядка регулирования цен (тарифов, платы), а равно иное нарушение установленного порядка ценообразования в электроэнергетике в виде:

- административного штрафа в отношении должностных лиц в размере пятидесяти тысяч

рублей; в отношении юридических лиц в размере ста тысяч рублей;

- дисквалификации в отношении должностных лиц на срок до трех лет.

В соответствии со ст. 3.2 КоАП РФ наказание в виде административного штрафа и дисквалификации относятся к основным видам наказания и не могут назначаться одновременно.

Кроме того, следует иметь в виду, что наказание в виде дисквалификации может быть назначено только должностному лицу и только судом.

Исполнение постановления о дисквалификации производится путем прекращения договора (контракта) с дисквалифицированным лицом. При заключении договора (контракта) уполномоченное заключить договор (контракт) лицо обязано запросить информацию о наличии дисквалификации физического лица в органе, ведущем реестр дисквалифицированных лиц.

Копия вступившего в силу постановления о дисквалификации направляется вынесшим его судом в орган, уполномоченный Правительством РФ, либо в его территориальный орган.

Дисквалификация как вид административного наказания была впервые применена ФСТ России в 2011 г. за неоднократные нарушения законодательства Российской Федерации о государственном регулировании цен (тарифов) в электроэнергетике в отношении гражданина С., бывшего руководителя органа исполнительной власти, уполномоченного в области государственного регулирования цен (тарифов) одного из субъектов Российской Федерации.

Так, постановлением Таганского районного суда г. Москвы от 07.07.2011 по делу № 7-2165/2011 гражданин С. был признан виновным в совершении административных правонарушений, предусмотренных ч. 5 ст. 19.5 и ч. 2 ст. 14.6 КоАП РФ, с назначением ему наказания в виде дисквалификации сроком на шесть месяцев, заключающейся в лишении гражданина С. права замещать должности федеральной государственной службы субъекта Российской Федерации, должности муниципальной службы, занимать должности в исполнительном органе управления юридического лица, входить в совет директоров (наблюдательный совет), осуществлять предпринимательскую деятельность по управлению юридическим лицом, а также осуществлять управление юридическим лицом в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

При назначении наказания суд учел характер совершенных гражданином С. правонарушений

и личность виновного, который ранее уже привлекался к административной ответственности за совершение однородного правонарушения с назначением наказания в виде штрафа, однако должных выводов для себя не сделал и вновь допустил нарушение установленного порядка регулирования тарифов, что является обстоятельством,отягчающим наказание.

Указанное постановление Таганского районного суда г. Москвы было оставлено без изменения решением Московского городского суда от 20.09.2011 по делу № 7–2165/2011.

Постановлением заместителя председателя Московского городского суда от 10.01.2012 состоявшегося по делу судебные постановления были изменены: резолютивная часть постановления Таганского районного суда г. Москвы была изложена в следующей редакции: признать С. виновным в совершении административного правонарушения, предусмотренного ч. 2 ст. 14.6 КоАП РФ, и назначить ему административное наказание в виде дисквалификации сроком на шесть месяцев.

В остальной части состоявшегося по делу № 7–2165/2011 судебные акты были оставлены без изменения.

Верховный суд Российской Федерации постановлением от 03.09.2012 № 5-АД12–18 подтвердил законность постановления Таганского районного суда от 07.07.2011, решение Московского городского суда от 20.09.2011 и постановление заместителя председателя Московского городского суда от 10.01.2012 по делу № 7–2165/2011, вынесенные в отношении С., и признал обоснованным применение к нему административного наказания в виде дисквалификации.

Выводы

В настоящее время нарушение установленного порядка ценообразования в сфере государственного регулирования цен (тарифов) на электрическую энергию (мощность), а также на соответствующие услуги, оказываемые организациями, осуществляющими регулируемую деятельность на оптовом и розничном рынках электрической энергии (мощности), является наиболее распространенным административным правонарушением, фиксируемым ФСТ России.

В этой связи в целях предупреждения указанных административных правонарушений, представляется необходимым повышение уровня правосознания и правовой культуры, а также исполнительской и трудовой дисциплины как должностных

лиц хозяйствующих субъектов, осуществляющих регулируемые виды деятельности на оптовом и розничном рынках электрической энергии (мощности), находящейся в орбите государственного регулирования цен (тарифов) на электрическую энергию (мощность) и на соответствующие услуги, так и должностных лиц органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, уполномоченных в области государственного регулирования тарифов.

Литература

1. Государственное ценовое регулирование рынков электрической энергии и мощности. Учебно-методическое пособие / А. В. Изотова, И. Г. Степаненко, М. С. Головкин и др.; ответственный редактор И. В. Редькин. М.: АНО «Учебный центр ПП «Совет рынка», 2013. С. 229–230.
2. Постановление Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178 «О ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике» (вместе с «Основными положениями о ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике», «Правилами государственного регулирования (пересмотра, применения) цен (тарифов) в электроэнергетике») / Собрание законодательства Российской Федерации, 23.01.2012, № 4, ст. 504.
3. Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 332 «Об утверждении Положения о Федеральной службе по тарифам» / Российская газета. 15.07.2004. № 150.
4. Приказ ФСТ России от 28.03.2013 № 313-э «Об утверждении Регламента установления цен (тарифов) и (или) их предельных уровней, предусматривающего порядок регистрации, принятия к рассмотрению и выдачи отказов в рассмотрении заявлений об установлении цен (тарифов) и (или) их предельных уровней и формы принятия решения органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации в области государственного регулирования тарифов» / Российская газета 27.05.2013. № 111.
5. Постановление Правительства РФ от 21.02.2011 № 97 «Об утверждении Типового положения об органе исполнительной власти субъекта Российской Федерации в области государственного регулирования тарифов» / Собрание законодательства Российской Федерации, 07.03.2011. № 10, ст. 1379.

УДК 342.951

Правовое регулирование регистрации и деятельности электронных средств массовой информации в сети «Интернет»

**Фатьянов Алексей Александрович**

д-р юрид. наук, профессор, директор Института проблем эффективного государства и гражданского общества Финансового университета
E-mail: AFatyayev@fa.ru

**Саранчук Юрий Михайлович**

канд. юрид. наук, ведущий научный сотрудник Центра правовых основ развития государственного управления и гражданского общества Института проблем эффективного государства и гражданского общества Финансового университета
E-mail: YUMSaranchuk@fa.ru

**Юскова Людмила Борисовна**

мл. научный сотрудник Центра правовых основ развития государственного управления и гражданского общества Института проблем эффективного государства и гражданского общества Финансового университета
E-mail: LyuBYuskova@fa.ru

Рассматриваются формирование среды электронных СМИ и их регистрация, а также так называемое горизонтальное распространение информации посредством электронных ресурсов. Делается вывод о том, что нормативное регулирование деятельности по регистрации, прекращению или приостановлению деятельности СМИ требует совершенствования для усиления его логичности и взаимоувязанности.

Ключевые слова: электронное средство массовой информации; сайт; доменное имя; проам; социальные сети; блог; микроблог.

The article reviews a formation of online media and its registration, as well as the so-called horizontal spread of information through electronic resources. It is concluded that the regulation of registration, termination or suspension of activities of online media requires improvements to enhance regulatory consistency and coherence.

Keywords: electronic media; the site; domain name; Proam; social networks; blog; microblog

Формирование среды блогеров, медиаторов, коммуникаторов

Как отмечается в работе «Информационное право: актуальные проблемы теории и практики» [1, с. 349], пальма первенства в явлении граду и миру идеи нового — горизонтального — информационного порядка принадлежит президенту Международного института коммуникаций, французскому юристу Ж. Д'Арси. Именно он еще в начале 1970-х гг. сформулировал предложение заменить существующую «вертикальную систему» распространения информации, т. е. передачу информации

средствами массовой информации для больших аудиторий, на «горизонтальную», т. е. непосредственный обмен между отдельными людьми и группами людей, вне зависимости от того, находятся они в одном государстве или в разных. С точки зрения Д'Арси, «вертикальная» модель распространения информации практически не рождает коммуникации.

Все новые информационные ресурсы практически не имеют устойчивого правового статуса и воспринимаются правом как обычные сайты, хотя в общем информационном поле они занимают иное место

Технологии создают для человечества новые возможности и меняют его жизнь. Хотя СМИ в традиционном их понимании занимают пока доминирующее место в информационном пространстве, их постепенно теснят так называемые проамы. Как предполагают авторы работы «Информационное право: актуальные проблемы теории и практики», авторство термина «проам» («*pro-am*»), под которым подразумеваются профессиональные (*pro*) любители (от фр. *amateurs*) принадлежит Р. Барбруку, известному британскому социологу, аналитику современного общества. С точки зрения Барбрука, именно проамы представляют собой класс «самых новых» людей нашей планеты. Проамы-блогеры, ведущие не только дневники, но и ленты новостей, именуют себя гражданскими журналистами. Например, новости для южноамериканского сайта *OhMyNews* пишут более 40 тыс. таких журналистов [1, с. 345].

Расширение сообщества проамов уже стало ощущаться и в нашей стране в виде сообщества блогеров, которые замыкают на себя целые группы пользователей и таким образом формируют устойчивую аудиторию, сходную с подписчиками периодических печатных СМИ.

Помимо блогеров, формируется среда медийщиков, в задачи которых входит не преподнесение своей позиции, как у журналистов (в чем, собственно, больше положительного, чем отрицательного, так как без профессиональных обозревателей во многих случаях невозможно детально разобраться в хитросплетениях политической

и экономической жизни), а замыкание на себя множества информационных потоков по определенной теме.

Производными от медиаторов являются профессиональные коммуникаторы, в задачи которых входит не создание новых печатных материалов или теле- и радиопередач, а обеспечение наиболее короткого пути к уже созданным банкам необходимой информации. Деятельность коммуникаторов эффективнее работы автоматизированных программ — «поисковиков» типа *Google* или *Рамблера*, так как является более адресной и детализованной.

Усиление обратной связи СМИ с аудиторией

На новый уровень выходит и обратная связь с аудиторией. Ныне многие сообщения СМИ, которые размещаются на универсальных порталах типа того же *Рамблера*, сопровождаются длинным рядом комментариев простых пользователей «Интернета», чаще выступающих под псевдонимами.

Говоря о группировке пользователей по интересам, нельзя обойти вниманием вики-технологии, что в переводе с гавайского языка означает «быстро». Известный ныне множеству пользователей Рунета информационный ресурс «Википедия» является практическим воплощением данной технологии, суть которой состоит в возможности добавления информации по определенной тематике. В результате формируются энциклопедии, созданные своего рода «коллективным разумом», которые также можно признать СМИ. Вики-технологии ныне настолько распространены, что википедии как информационные ресурсы существуют более чем на сотне языков.

Правовое регулирование функционирования информационных ресурсов

Все новые информационные ресурсы практически не имеют устойчивого правового статуса и воспринимаются правом как обычные сайты, хотя в общем информационном поле они занимают иное место.

Примерно такой же уровень правового регулирования, а точнее — его отсутствие, и у блогов и микроблогов в так называемых социальных сетях, которых становится все больше. Хотя они являются самостоятельными и обособленными информационными ресурсами, которыми

пользуются не только «рядовые» граждане, но и политические и государственные деятели, они не имеют статуса регистрируемых сайтов, так как не обладают обособленными доменными именами. Однако это не мешает привлекать к ответственности лиц, высказывающих противоправные суждения в своих блогах под собственным именем, если эта информация носит оскорбительный для иных лиц характер либо содержит запрещенные к обороту сведения.

При этом следует иметь в виду, что регистрация блога на какое-то лицо возможна под вымышленным именем, равно как и регистрация адреса электронной почты на почтовом сервере.

В отношении доменных имен ситуация противоположная.

В контексте данного исследования представляет интерес постановление ВАС РФ от 08.12.2009 № 9833/09. Суть решаемой в судебном порядке проблемы заключалась в следующем. Юридическое лицо обратилось к физическому лицу с иском о признании его действий по администрированию доменных имен «lad-m.ru» и «ladm.ru» нарушением прав истца на товарные знаки «Лад-м» и «Ладм» и запрещении ответчику использовать обозначение, сходное с фирменным наименованием истца в указанных доменных именах. Предшествующие судебные инстанции в иске отказали. Президиум ВАС РФ постановил решения нижестоящих судов отменить, признать действия ответчика по администрированию доменных имен нарушением прав истца на фирменное наименование и запретить ответчику использовать указанные доменные имена.

Данное решение, на уровне высшей судебной инстанции носящее характер судебного прецедента, примечательно по следующим основаниям.

1. Президиум ВАС РФ поставил субъективное право на товарные знаки и фирменное наименование выше субъективного права, возникающего из факта регистрации доменного имени (т. е. фактически права на создание сайта и его использование).

2. Суд подчеркнул, что у лица, зарегистрировавшего свое право на использование доменного имени, возникает не право собственности на данный объект, а право владения.

Данная позиция является логическим продолжением преюдициальной констатации факта, осуществленной ВАС РФ в 2001 г. Так, в постановлении от 16.01.2001 № 1192/00 данная судебная

инстанция прямо указала следующее: «Доменное имя используется в сети «Интернет», которая представляет собой объединение компьютеров, соединенных между собой посредством телефонной либо иной связи. С помощью этой сети можно передавать, получать информацию с одного компьютера на другой, обмениваться информацией. Возможности данной сети широко используются коммерческими организациями для продвижения своих товаров на рынок, для покупки и продажи товаров.

Основной функцией доменного имени является преобразование адресов IP (*internet protocol*), выраженных в виде определенных цифр, в доменное имя для облегчения поиска и идентификации владельца информационного ресурса.

Современная коммерческая практика показала, что при выборе доменных имен для сети «Интернет» владельцы информационных ресурсов останавливаются на максимально простых и логичных именах (слово, группа букв и т. п.), которые обычно ассоциируются у потребителей непосредственно с конкретным участником хозяйственного оборота или его деятельностью. Доменные имена фактически трансформировались в средство, выполняющее функцию товарного знака, который дает возможность отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических или физических лиц. Кроме того, доменные имена, содержащие товарные знаки или торговые наименования, имеют коммерческую стоимость».

Позиция ВАС РФ в вопросе о доменных именах в целом, по нашему мнению, правильная, но односторонняя. В сети «Интернет» действует огромное количество сайтов, и далеко не все имеют коммерческое содержание, но приоритет отдается именно совпадению названия фирмы и доменного имени. Таким образом, создается ситуация, при которой лицо получает субъективное право на доменное имя, активно использует его для своих целей, размещая на сайте под данным именем какую-либо информацию, потом появляется некая коммерческая организация, которая считает, что данное доменное имя имеет схожесть с названием его фирмы (фирменным наименованием или товарным знаком), и независимо от того, что право на фирму возникло позже права на доменное имя, право на доменное имя переходит к данной организации без какой-либо компенсации (путем

запрета на использование доменного имени прежним владельцем).

Создавшееся положение, по нашему мнению, связано с отсутствием государственной регистрации доменных имен, хотя регистрация юридических лиц и товарных знаков осуществляется государством. До сего времени регистрационную деятельность в области закрепления доменных имен за конкретными субъектами осуществляют негосударственные организации.

Всего в настоящее время насчитывается порядка двадцати пяти регистраторов в доменах «RU» и «РФ». Единые правила регистрации задаются автономной некоммерческой организацией «Координационный центр национального домена сети «Интернет», созданной в 2001 г.

Рассмотрим в качестве примера Правила регистрации доменных имен в домене «RU», утвержденные решением Координационного совета № 2011–08/39 от 01.07.2011 г. (далее — Правила) [2].

Правила построены весьма логично и содержат основные дефиниции: отражают специфику формирования доменного имени; устанавливают порядок регистрации; сведения, вносимые в реестр о владельце, и т. д.

Однако сразу обращает на себя внимание специфика ряда терминов, рассчитанная даже не на техническую подготовку лиц, применяющих данные нормы, а на устоявшийся сленг в интернет-сообществе, который проникает в нормативное регулирование. Вспомним приведенное выше решение ВАС РФ, где отражено понятие «администрирование домена», которое в Правилах устанавливается как определение пользователем порядка использования домена. С юридической точки зрения дефиниция не совсем четкая — речь должна идти о праве обладания и цели использования, но не о порядке применения. Аналогичная претензия и к дефиниции термина «администратор домена», явно заимствованной из иностранного языка. Сущность правоотношений здесь заключается в распоряжении комплексом возникших прав, но не в администрировании, под которым в русском языке понимается «управление».

К терминологии, примененной в Правилах, имеются претензии и более глубокого свойства. Так, п. 6.1 данного акта устанавливает следующее: «Необходимым условием для использования доменного имени в сети «Интернет» является делегирование домена. Работоспособность делегированного домена обеспечивается серверами DNS

домена — программно-аппаратными комплексами, содержащими необходимую информацию о домене и предоставляющими ее в соответствии с техническими требованиями сети «Интернет». Обеспечение наличия не менее двух серверов DNS делегируемого домена, имеющих надежное подключение и круглосуточно функционирующих, является обязанностью администратора».

Для уяснения существа данных правоположений необходимы специальные знания. В переводе с интернет-языка на деловой русский язык категория «делегирование домена» есть не что иное как определение ему места на сервере, к которому будут адресоваться запросы при обращении к информации, расположенной под данным доменным именем. При этом серверов, на которых будет расположена информация под данным доменным именем, должно быть, как минимум, два — основной и резервный.

Имеются претензии и к юридической сущности ряда иных положений Правил. Так, п. 3.1 содержит следующую норму:

«Условия договора о регистрации доменных имен устанавливаются регистратором. Договор о регистрации доменных имен является публичным договором».

Отсюда следует, что коль скоро условия договора могут быть различны, то цена договора может быть различной. Как же тогда быть с положением, зафиксированным в п. 5.11 Правил, согласно которому администратор (т. е. обладатель права на доменное имя) вправе передать поддержку сведений о доменном имени другому регистратору, который не вправе отказаться от этих функций? Получается, что он зарегистрировал доменное имя по меньшей цене, а затем принудил другую организацию-регистратора с большим объемом сервисных услуг возложить на себя функции поддержки.

Однако, в сущности, — это внутренние проблемы корпорации регистраторов доменных имен. Государственный интерес в регистрации заключается прежде всего в достоверности регистрационной информации, ее полноте и сохранности. Пункт 5.2 рассматриваемых Правил устанавливает следующее:

«К сведениям, необходимым для идентификации администратора, относятся: для физического лица — имя, место жительства и сведения о документе, удостоверяющем личность; для юридического лица — полное наименование, место

нахождения и сведения о его государственной регистрации. Регистратор обязан хранить предоставленные пользователем (администратором) сведения в течение срока действия договора об оказании услуг регистрации доменных имен, а также в течение трех лет с момента окончания его срока действия».

В данной норме нет ни слова о том, о каких именно физических и юридических лицах идет речь — о находящихся под юрисдикцией Российской Федерации либо обо всех вообще. Ведь далеко не для всех иностранных граждан место жительства является идентифицирующим признаком, а государственная регистрация юридических лиц также осуществляется не во всех странах.

Неясно, в каком виде должны храниться документы — в виде надлежащим образом оформленных копий документов на бумажных носителях либо в виде электронных образов. Помимо указанного, очевидно, что срок архивного хранения документов увязан с общим сроком исковой давности по гражданскому законодательству. Между тем интересы борьбы с преступностью и обеспечения безопасности государства требуют большего периода сохранности таких сведений.

Но самое основное заключается в том, какие правовые последствия наступают для организации-регистратора, если он внес в реестр *заведомо недостоверные сведения* о пользователе (администраторе). На сегодняшний момент такие санкции отсутствуют.

В то же время в соответствии с нормами ст. 15.1 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» в Российской Федерации уже сформирован Единый реестр доменных имен, указателей страниц сайтов в сети «Интернет» и сетевых адресов, позволяющих идентифицировать сайты в сети «Интернет», который утвержден постановлением Правительства РФ от 26.10.2012 № 1101.

На этом основании можно сделать вывод о необходимости расширения государственного регулирования отношений по организации и осуществлению регистрации доменных имен в рамках доменов «RU» и «RF».

Регистрация СМИ

Статья 8 Закона РФ от 27.12.1991 № 2124-1 «О средствах массовой информации» (далее — Закон о СМИ) предусматривает, что редакция СМИ

осуществляет свою деятельность после его регистрации. Анализ данной нормы показывает, что законодатель устанавливает скорее не уведомительную регистрацию, а бессрочную лицензию на право деятельности редакции, являющейся центральным элементом самого средства массовой информации.

Дальше следует законодательная ошибка. В ч. 2 ст. 8 этого нормативного акта устанавливается, что сайт в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» может быть зарегистрирован как сетевое издание в соответствии с настоящим Законом.

По своему информационному смыслу блог является интернет-дневником, в котором автор делится событиями своей жизни, разрешая доступ к его содержанию некоторой совокупности других пользователей, именуемых «друзьями»

Получается существенное разночтение. В одном случае речь идет о редакции, т. е. о группе подготовленных сотрудников, которые будут выпускать печатные или аудиовидеоматериалы, а во втором случае регистрации подлежит неодушевленный предмет, т. е. физическое место на дисковом пространстве сервера, идентифицируемое через доменное имя и IP-адрес. Массовую информацию и средства ее распространения создают люди, и никак иначе быть не может. Поэтому сетевое издание должно иметь редакцию, которая может начать действовать только после регистрации такого издания. Юридически это так, а фактически, как авторы настоящего исследования обосновывали выше, любой сайт *de facto* является СМИ.

В соответствии с приказом Минкомсвязи России от 29.12.2011 № 362 «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций государственной услуги по регистрации средств массовой информации» основанием для начала регистрационной процедуры как совокупности административных действий является формализованное заявление, в котором указываются

основные сведения о деятельности будущего средства массовой информации.

Отличительной чертой данной системы регистрации от лицензирования в классическом виде является то, что основная часть сведений является предположительной и будущее средство массовой информации не обязано придерживаться заявленных параметров.

Характерной особенностью блогов является возможность интернет-общения «друзей» путем направления письменных комментариев к тем или иным высказываниям автора интернет-дневника

При регистрации СМИ предусмотрены две административные процедуры отрицательного свойства: отказ в регистрации и возвращение заявления обратно заявителю без рассмотрения.

Определенный научный интерес представляет анализ оснований, механизма и правовых последствий признания свидетельства о регистрации СМИ недействительным.

Оснований для осуществления такого юридического действия четыре. Это установление факта о том, что:

- свидетельство о регистрации получено обманным путем;
- СМИ не выходит в эфир (в свет) более одного года;
- устав редакции или заменяющий его договор не принят и (или) не утвержден в течение трех месяцев со дня выхода в свет данного СМИ;
- имела место повторная регистрация СМИ.

Перечисленные основания вызывают ряд вопросов. Во-первых, что означает основание «получено обманным путем»? Одной из задач регистрирующего органа, как следует из положений п. 146 Административного регламента предоставления Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций государственных услуг по регистрации средств массовой информации, утвержденного приказом Минкомсвязи России от 29.12.2011 № 362, является проверка правильности заполнения документов и проведение экспертизы представленных документов с привлечением

независимых экспертов и специалистов. Как же при таком административном механизме проверки может возникнуть обман и в чем он может заключаться?

Во-вторых, факт невыхода в свет (в эфир) более одного года при делении выпусков СМИ на номера установить несложно. Но как быть с сетевыми СМИ? На сайте возможно проставить любую дату, не изменяя его содержания.

В-третьих, какие негативные последствия для СМИ влечет признание свидетельства о его регистрации недействительным? Следует полагать, что в таком случае СМИ должно быть либо признано незарегистрированным, либо обязано пройти перерегистрацию. Прямого указания на совершение определенного административного последствия Закон о СМИ не содержит. Отсюда следует, что в данном случае применить санкцию, установленную ст. 13.21 «Нарушение порядка изготовления или распространения продукции средства массовой информации» КоАП РФ, будет затруднительно.

Присутствует в законодательстве, регулирующем деятельность СМИ, и противоречие, носящее существенный характер.

В ст. 4 Закона о СМИ имеется общий запрет на использование СМИ для осуществления ряда противоправных действий, в том числе содержащих публичные призывы к осуществлению террористической деятельности или публично оправдывающие терроризм. Описанные выше правовые последствия наступают, напомним, через один календарный год.

Статья 11 Федерального закона 25.07.2002 № 114-ФЗ «О противодействии экстремистской деятельности» в совокупности со ст. 8 данного акта предусматривает возможность прекращения деятельности СМИ после однократно высказанного предупреждения о недопустимости такой деятельности средством массовой информации.

Налицо явное противоречие норм двух законодательных актов, которое должно быть устранено. При этом ссылка на то, что Закон о СМИ содержит нормы общего порядка, а Закон о противодействии экстремистской деятельности — нормы специального порядка, вряд ли будет состоятельной, так как в обоих случаях речь идет об одних и тех же деяниях.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что нормативное регулирование деятельности по регистрации СМИ, прекращению или приостановлению деятельности данных

субъектов права требует совершенствования для усиления его логичности и взаимоувязанности.

Обратимся теперь к анализу категорий «блог» и «мини-блог». По своей технологической природе блог является разновидностью сайта. Однако если сайт в классическом его понимании есть некоторый информационный ресурс, имеющий уникальное доменное имя, к которому возможен доступ из любой области «Интернет» путем набора данного имени в программе, именуемой браузером, либо посредством поисковой программы, то блог располагается в специальном сегменте, как правило, в так называемой «социальной сети», требующий для включения в состав пользователей дополнительной регистрации, которую может осуществить сам пользователь, установив для себя своего рода позывной, заключающийся в его собственном имени или псевдониме.

По своему информационному смыслу блог является интернет-дневником, в котором автор делится событиями своей жизни, разрешая доступ к его содержанию некоторой совокупности других пользователей, именуемых «друзьями». Каждого из «друзей» блогер допускает к дневнику сам, принимая предложение о подключении «друга» либо отклоняя его. Возможно подключение к блогу и неограниченного круга пользователей сети «Интернет» по желанию блогера. В этом случае блог существенно приближается к СМИ.

Характерной особенностью блогов является возможность интернет-общения «друзей» путем направления письменных комментариев к тем или иным высказываниям автора интернет-дневника.

Микроблог по своей сути является тем же самым блогом, но с ограниченной длиной сообщений (100–200 знаков).

Выводы

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что нормативное регулирование деятельности по регистрации средств массовой информации, прекращению или приостановлению деятельности средств массовой информации требует совершенствования для усиления его логичности и взаимоувязанности, при этом отсутствует какое-либо системное правовое регулирование отношений, связанных с оборотом информации в блогах и их разновидностях, в том числе (и особенно) в части их ликвидации при обнаружении информации, распространение которой запрещено законодательством.

Авторы констатируют необходимость расширения государственного регулирования отношений по организации и осуществлению регистрации доменных имен в рамках доменов «RU» и «RF», в том числе формирования соответствующей системы юридических санкций.

Литература

1. Информационное право: актуальные теории и практики / под общ. ред. И. Л. Бачило. М.: Юрайт, 2009. 530 с.
2. URL: <http://www.cctld.ru/ru/docs/RU-2.php>.
3. Социальные сети от А до Я. Путеводитель по социальным сетям Интернета. URL: <http://www.social-networking.ru>.

Из послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию. 12 декабря 2013 г.

Следует повышать прозрачность экономики. За предоставление заведомо недостоверных, неполных сведений о реальном положении банков, страховых компаний, пенсионных фондов, других финансовых организаций необходимо ввести уголовную ответственность в отношении их руководства. Нужно продолжить принципиальную и твердую линию по избавлению нашей кредитно-финансовой системы от разного рода «отмывочных контор», или, как еще говорят, «прачечных». При этом интересы добросовестных клиентов и вкладчиков проблемных банков должны быть надежно защищены. Борьба с размыванием налоговой базы, с разного рода офшорными схемами — сегодня мировая тенденция. Эти темы широко обсуждаются в формате и «восьмерки», и «двадцатки». И Россия будет проводить такую политику как на международном, так и на национальном уровне.

УДК 338.5

Контроль соответствия цен по правилам раздела V.1 НК РФ и оценка обоснованности налоговой выгоды

В основу раздела V.1 НК РФ положены принципы и подходы Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для мультинациональных компаний и налоговых администраций. Однако активное заимствование зарубежного опыта требует гармоничного взаимодействия внесенных в НК РФ новаций с действующими и применяемыми на практике механизмами и институтами, которые предназначены для схожих или близких по назначению целей. В статье делается попытка анализа уровня и качества взаимодействия правил трансфертного ценообразования и оценки обоснованности налоговой выгоды.

Ключевые слова: налоговые отношения; налоговый контроль; налоговый орган; налоговый кодекс; трансфертное ценообразование; налоговая выгода.

The article V. 1 of the Tax Code of the Russian Federation is based on the principles and approaches of the OECD fund transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. However, extensive borrowing from foreign experience required harmonious interaction between changes in the Tax code innovations with existing and applicable in practice mechanisms and institutions, which are intended to be similar or close to destination. The article attempts to analyze the level and quality of interaction of the transfer pricing rules and assess the reasonableness of the tax benefits.

Keywords: tax relations; tax audits; tax authority; tax code, transfer pricing; tax benefit.



**Яковлев Алексей
Алексеевич**

*руководитель практики нало-
говых споров «ФБК-Право»
E-mail: YakovlevA@fbk.ru*

Границы контроля и компетенций, подходы к обоснованию цен, риски для налогоплательщиков

После того как Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) был допол-

нен разделом V.1, Российская Федерация вошла в число стран, на территории которых действуют отвечающие современным (пусть и с некоторыми оговорками) требованиям правила налогового контроля за ценообразованием между взаимозависимыми лицами (далее — контроль за ТЦО).

Рискнем предположить, что все участники налоговых отношений заинтересованы в том, чтобы контроль за соответствием цен по правилам раздела V.1 НК РФ занимал подобающее место в ряду применяемых в Российской Федерации институтов и инструментов налогового контроля. Причем под подобающим местом мы понимаем устойчивое, гармоничное и непротиворечивое положение контроля за ТЦО, исключающее неоправданное дублирование, элементы конкуренции и пересечение со схожими инструментами и институтами, уже имеющимися в российской налоговой практике и предполагаемыми к введению, а также четкое определение для каждого из них границ применения, компетенций, прав и обязанностей участников налоговых отношений.

История вопроса

Статья 40 НК РФ, устанавливавшая ранее принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, действовала с момента введения в действие части первой НК РФ с 1999 г.

В 2006 г. после ряда громких судебных дел и фрагментарных прецедентных «проблесков» применения доктрин «деловой цели» Пленум ВАС РФ принял постановление от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление Пленума ВАС РФ № 53), в котором термин «налоговая выгода» был установлен как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Есть основания предполагать, что в момент принятия постановления Пленума ВАС РФ № 53, которое изначально было направлено на борьбу с незаконным возмещением НДС, вопрос о ценах и об их применении в целях налогообложения вообще не рассматривался, соответственно искать в тексте этого постановления какие-либо решения по данному вопросу или хотя бы намеки на него не имеет смысла.

Следует, однако, отметить, что под достаточно широкую формулировку «налоговой выгоды», которая дана в п. 1 постановления Пленума ВАС РФ № 53, вполне укладывается понятие, подразумевающее завышение цен для расходов (занижение для доходов).

После принятия постановления Пленума ВАС РФ № 53 в течение некоторого времени в судебной практике не происходили заметные «столкновения» в судах по поводу границ налогового контроля за ценами и оценки обоснованности получения налоговой выгоды.

Только в 2010 г., рассматривая одно из дел (постановление Президиума ВАС РФ от 28.10.2010 № 8867/10), Президиум ВАС РФ затронул вопрос о границах контроля за ценами в целях налогообложения и оценки обоснованности получения налоговой выгоды, указав следующее: «... Признавая факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы либо применения налогового вычета, невозможно ставить под сомнение хозяйственную операцию в части. В подобных случаях

Кодекс предусматривает проверку соответствия примененных налогоплательщиком цен с учетом положений ст. 40 Кодекса при наличии к этому оснований, установленных п. 2 названной статьи».

Какие выводы можно было сделать исходя из этого тезиса?

Во-первых, позиция Президиума ВАС РФ по существу основывается на приоритете специальных правил ценового контроля в целях налогообложения над оценкой обоснованности налоговой выгоды. Иными словами, если речь идет только о размере полученной налоговой выгоды в ее стоимостном (ценовом) выражении, но при этом не затрагивается вопрос относительно принципиальной обоснованности ее получения (в том числе с позиций оценки реальности совершенных операций), применяется только инструментарий налогового контроля за ценами.

Во-вторых, для применения инструментария контроля за ценами в целях налогообложения необходимо наличие предусмотренных в законодательстве оснований, а до 2011 г. такие основания содержались в п. 2 ст. 40 НК РФ (взаимозависимость, внешнеэкономические сделки, бартерные сделки, колебания цен более 20%). Следовательно, если таковые не были установлены, не возникало поводов для того, чтобы корректировать налоговую базу с учетом уровня рыночных цен.

Поскольку эта статья готовится к печати в период, когда в самом разгаре находится проводимая по инициативе Президента Российской Федерации судебная реформа, хочется особенно отметить, что вышеуказанная позиция являет собой один из наиболее ярких примеров прогрессивного подхода ВАС РФ к устранению неясностей в налоговом законодательстве и правоприменении.

К сожалению, в последующем ВАС РФ ушел от идеи такого четкого разграничения и создал благоприятные условия для размывания границ между ценовым контролем и получением необоснованной налоговой выгоды, что было отражено в постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12, где указано следующее:

«...при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды

и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам».

В дополнение к этому доводу ВАС РФ в этом же постановлении возложил бремя доказывания соответствия цен в сделке рыночному уровню на налогоплательщика, если ему предъявлены претензии в получении необоснованной налоговой выгоды и формальном документообороте. При этом ни слова не говорилось о том, как должны определяться рыночные цены.

Поскольку дело было возвращено на новое рассмотрение, организация-налогоплательщик, для того чтобы четче понимать, можно ли сослаться при повторном рассмотрении дела на ст. 40 НК РФ, обратилась в ВАС РФ с просьбой о разъяснении постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12. Однако определением ВАС РФ от 16.07.2013 № ВАС-2341/12 в подобном разъяснении было отказано: «...судом точно и ясно указано, из чего следует исходить при определении предполагаемого размера налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль. Вопрос о применении ст. 40 Кодекса не являлся предметом исследования Президиума ВАС РФ при вынесении Постановления от 03.07.2012 № 2341/12 применительно к спорной налоговой ситуации и не может быть разъяснен».

Что касается самого дела, налогоплательщик не смог доказать соответствие примененных им цен рыночному уровню. При этом суд первой инстанции поддержал налогоплательщика в том числе в необходимости применения ст. 40 НК РФ. Но суд апелляционной инстанции (поддержанный судом кассационной инстанции¹) с таким подходом не согласился и признал правомерным расчет налоговой базы, выполненный налоговым органом, в том числе с использованием данных контрольных мероприятий, проведенных в отношении других налогоплательщиков.

Современный период

Теперь обратимся к тому, как складывается решение вопроса о соотношении контроля за ТЦО и оценки обоснованности налоговой выгоды в свете вступившего в силу с 1 января 2012 г. раздела V.1 НК РФ.

¹ См. постановление ФАС Уральского округа от 22.10.2013 № Ф09-6966/11.

Начиная с осени 2012 г.² стали появляться разъяснения, в которых вопрос о соотношении контроля по правилам ТЦО и оценки обоснованности налоговой выгоды со стороны налоговых органов предлагалось решать следующим образом: «...В отношении сделок, в которых налогоплательщиками искусственно создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой, рекомендуется устанавливать фактическую взаимозависимость лиц, в том числе в соответствии с п. 7 ст. 105.1 Кодекса, или признавать сделку контролируемой на основании положений п. 10 ст. 105.14 Кодекса.

В иных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 Кодекса».

Попробуем разобраться со смыслом вышеприведенного.

Если сделка не является контролируемой, но обнаружен факт манипулирования ценами, цена в такой сделке может быть проверена через оценку обоснованности получения налоговой выгоды. Иными словами, по всей видимости, данное положение касается неконтролируемых (по правилам контроля за ТЦО) сделок. Неконтролируемые сделки могут быть двух видов:

- сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми;
- сделки между взаимозависимыми лицами (включая приравненные к ним), но не подпадающими под критерии для контроля (например, по суммовым порогам).

Однако в соответствии с нормой абз. 3 п.1 ст. 105.3 НК РФ для целей НК РФ цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными.

² Разъяснения по данному вопросу были даны в письмах Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145, от 19.11.2012 № 03-01-18/9-173, от 08.11.2012 № 03-01-18/8-162 и др., а также в письме ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622@ «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

Таким образом, можно сделать вывод, что данной нормой установлена универсальная презумпция рыночности цен в сделках между не взаимозависимыми лицами. Если же обратиться к содержанию п. 2 и 3 ст. 105.3 НК РФ, то можно заключить, что законодатель закрепляет в них еще одну презумпцию — презумпцию рыночности цены в сделке между взаимозависимыми лицами, пока специально уполномоченным органом в рамках специальной процедуры не доказано иное.

В результате складывается ситуация, при которой в вышеуказанных письмах контролирующих органов, утверждающих, что цены могут проверяться налоговыми органами и в рамках оценки обоснованности налоговой выгоды, фактически игнорируются установленные ст. 105.3 НК РФ презумпции.

Отойдя на некоторое время от правовых категорий, зададимся вопросом, какие же причины привели к этому, что со стороны контролирующие органы утверждают, что цены могут проверяться налоговыми органами в рамках оценки обоснованности налоговой выгоды? Может быть, все дело заключается в опасении, что недобросовестными налогоплательщиками могут быть созданы условия для того, чтобы сделка формально не подпадала под категорию контролируемых сделок, например по суммовому порогу [хотя на самом деле в случае применения рыночных цен она бы подлежала ценовому контролю или благодаря участию формально независимых посредников (перепродавцов)].

Однако все эти проблемы решаются в рамках имеющихся правил раздела V.1 НК РФ:

- если цена намеренно занижена, чтобы не достичь установленных суммовых порогов ценового контроля, то с учетом имеющихся разъяснений налоговые органы уже на этой стадии могут брать за основу рыночные цены³;
- если в цепочку поставок включены номинальные посредники, чтобы создать видимость совершения сделок с невзаимозависимыми лицами, то согласно подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ такие сделки являются контролируемыми, а с учетом

³ В письме Минфина России от 28.01.2013 № 03-01-18/1-17 указано, что при определении суммы доходов по сделкам за календарный год для целей ст. 105.14 НК РФ суммируются доходы по сделкам, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций с учетом порядка, установленного главой 25 Кодекса. При этом оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен.

имеющихся разъяснений они контролируются независимо от суммы сделки⁴.

Что же все-таки могло послужить причиной для того, чтобы Минфин и ФНС России выступили за возможность ценового контроля в рамках оценки обоснованности налоговой выгоды?

Итоги подачи первых уведомлений о контролируемых сделках показывают, что даже по количеству сделок, которые самими налогоплательщиками задекларированы как контролируемые, есть опасения, что единственный уполномоченный по контролю за ТЦО орган — ФНС России реально не сможет охватить не столь большой объем операций для более углубленного контроля. Для того чтобы налогоплательщики не были слишком оптимистично настроены относительно того, что за «всеми ценами не углядят», возникла необходимость в нахождении способа, позволяющего разобрататься с уклонистами от уплаты налогов, которые используют нерыночные цены. И очень вовремя появилось постановление ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12, согласно которому о соответствии примененных в сделках цен рыночному уровню могут судить, кроме самого налогового ведомства, территориальные налоговые органы в ходе камеральных и выездных налоговых проверок администрируемых ими налогоплательщиков. Таким образом:

- контроль за ТЦО по правилам раздела V.1 НК РФ осуществляет ФНС России;
- оценку обоснованности налоговой выгоды, в том числе в случае «манипулирования ценами», осуществляют остальные налоговые органы.

Публичные интересы такая конструкция, безусловно, защищает.

Но если посмотреть на нее с позиции интересов налогоплательщиков, то к ее законности и обоснованности возникают вопросы:

1) в данном случае нарушаются презумпции соответствия цен рыночному уровню, установленные ст. 105.3 НК РФ (см. выше);

2) под ценовой контроль в целях налогообложения потенциально может подпасть любая сделка.

Важно отметить, что законодатель, устанавливая правила контроля за ценами в целях налогообложения как при введении ст. 40 НК РФ, так и (особенно) при принятии Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ и введении в НК РФ раздела V.1 НК РФ, уравновешивал дополнительные

⁴ Такое разъяснение дано, например, в письме Минфина России от 09.04.2012 № 03-01-18/3-46.

контрольные возможности налоговых органов предоставлением дополнительных гарантий для налогоплательщиков. В чем это выражается?

Прежде всего, поскольку расчет условной налоговой базы по рыночным ценам представляет собой нестандартный подход к определению налоговых обязательств, связанный с дополнительной административно-контрольной нагрузкой на налогоплательщиков, закон устанавливает закрытый перечень случаев, когда налоговые органы вправе применять рыночные цены. Причем, в отличие от ст. 40 НК РФ, нормы раздела V.1 НК РФ содержат не только перечень подлежащих ценовому контролю сделок, но и закрытый перечень налогов, база по которым может корректироваться до уровня рыночных цен (п. 4 ст. 105.3 НК РФ).

Цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными

Если вспомнить текущее определение налоговой выгоды, о котором было сказано выше, то любая допущенная налогоплательщиком некорректность с ценой позволяет налоговому органу осуществлять контроль сделки с применением рыночной цены вне зависимости от суммы сделки и вида налога;

3) в рамках проверки обоснованности налоговой выгоды налогоплательщики не имеют гарантий, предусмотренных нормами раздела V.1 НК РФ, для контроля за ТЦО;

3.1) у налоговых органов нет ограничений по методам проверки цены сделки.

Так, нормами раздела V.1 НК РФ установлены пять методов контроля за ТЦО (указаны в п. 1 ст. 105.7 НК РФ), используя которые ФНС России может проверить цену в контролируемой сделке на соответствие рыночному уровню. При этом, если для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми,

налогоплательщик применил эти методы или их комбинацию, то ФНС России должна применить этот же метод (комбинацию методов). Применение иного метода (комбинации методов) возможно в случае, если ФНС России докажет, что метод (комбинация методов), примененный (примененная) налогоплательщиком исходя из условий совершения контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми (п. 5 ст. 105.17 НК РФ).

Если цены проверяются через оценку обоснованности налоговой выгоды, то такая проверка, как указывают Минфин России и ФНС России, может осуществляться «... в том числе с использованием методов, предусмотренных главой 14.3 НК РФ» (методов ТЦО), т. е. совсем не обязательно с их применением, что дает ни чем не ограниченные возможности. Однако даже в ст. 40 НК РФ были предусмотрены три метода определения цены и закреплена последовательность тестирования возможности их применения;

3.2) у налоговых органов нет ограничений по источникам информации.

Положением п. 4 ст. 105.6 НК РФ установлено, что при сопоставлении для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, используются исключительно общедоступные источники информации, а также сведения о налогоплательщике.

Для проверки обоснованности налоговой выгоды такое ограничение отсутствует. На практике это приводит к тому, что налоговые органы используют источники и данные (базы), получение доступа к которым налогоплательщику невозможно. Например, широкое распространение при налоговых проверках получило использование для доначислений базы «Таможня», к которой доступ имеют налоговые органы, а налогоплательщики — нет. При этом статус этой базы, в том числе с точки зрения норм НК РФ и АПК РФ, определяющих состав доказательств и требования к ним, не установлен. Однако проверяющих это никоим образом не останавливает;

3.3) нет права на симметричные корректировки.

Правила раздела V.1 НК РФ предусматривают возможность осуществления симметричных корректировок для контрагентов налогоплательщика по тем сделкам, по которым ФНС России будет

осуществлено определение налоговой базы по рыночным ценам с соответствующими доначислениями (ст. 105.18 НК РФ).

Аналогичный механизм для доначислений в результате оценки обоснованности налоговой выгоды отсутствует;

3.4) взыскание доначислений осуществляется в обычном порядке.

Согласно подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ (введен Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ), если обязанность по уплате налога возникла у организации или индивидуального предпринимателя по результатам проверки ФНС России исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, то взыскание налога осуществляется в судебном порядке. Несмотря на то что содержательное наполнение судебного порядка взыскания налога по ст. 45 НК РФ с учетом имеющейся судебной практики не выглядит безупречным, дополнительная гарантия для налогоплательщика формально имеется.

При этом взыскание налога, доначисленного при оценке обоснованности налоговой выгоды, выполненной в рамках обычной камеральной или выездной налоговой проверки, осуществляется в беспорядном порядке, по общим правилам ст.ст. 46, 47 НК РФ;

3.5) отсутствует «переходный» период.

Учитывая принципиальную новизну норм раздела V.1 НК РФ, Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ предусмотрен переходный период, в течение которого в течение первых двух лет (2012–2013 гг.) не применяются штрафы за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми (согласно ст. 129.3 НК РФ).

Если занижение базы ввиду применения нерыночных цен квалифицировать через получение необоснованной налоговой выгоды, то никаких ограничений «переходного» периода нет;

4) возникает почва для чрезмерно широкого выбора действий правоприменителями в лице территориальных налоговых органов в той или иной ситуации.

Предположим, что в ходе выездной налоговой проверки территориальный налоговый орган обнаружил не задекларированную путем подачи уведомления сделку, которая подлежит ценовому контролю

по правилам раздела V.1 НК РФ. В соответствии с п. 6 ст. 105.16 НК РФ он обязан направить извещение в адрес ФНС России, а сам проверять корректность налоговой базы по этой сделке не вправе.

Но предположим также, что ФНС России не успеет проверить этого налогоплательщика и (или) территориальный налоговый орган решает в рамках демонстрации собственной контрольной эффективности довести дело «до конца». Что ему может помешать назвать возникшую ситуацию «манипулированием ценами»? С учетом занятой Минфином и ФНС России позиции препятствий нет.

Причем конструкция «манипулирование ценами» заслуживает отдельного внимания. В целом она несколько похожа на терминологию из антимонопольного законодательства и на практике обычно означает неожиданное (ничем не оправданное) понижение (повышение) цены по сравнению с ранее применяемыми ценами.

Однако если на подобные ситуации «наложить» правила раздела V.1 НК РФ, то при наличии у налогоплательщика сопоставимых сделок, совершенных по рыночным ценам, именно они могут быть взяты в соответствующую выборку и послужить ориентиром для корректировки налоговой базы по тем сделкам, в которых цены были понижены (повышены) в результате манипулирования. Такое «манипулирование» ничего хорошего налогоплательщику не дает. В чем же тогда должно выражаться поведение налогоплательщика, чтобы его можно было назвать «манипулированием» ценами? Опять неясность и простор для правоприменителей.

Подводя итог этим критическим замечаниям, следует отметить, что если такая ситуация будет иметь тенденцию к развитию, мы можем получить суррогатные формы ценового контроля в целях налогообложения, которые могут оказаться крайне живучими (как более простые и дающие гораздо больше простора для налоговых органов) и начать замещать контроль по правилам ТЦО. И самое плохое в этом, что налогоплательщики могут оказаться в неравных условиях.

Литература

1. Копина А. А. К вопросу о взаимосвязи рыночной цены и взаимозависимости лиц // Финансовое право, 2013. № 9.
2. Овсянникова М. Рыночные цены: проблемы регулирования // Расчет. 2013. № 7. С. 36–40.
3. Лазарева Я. Ценопередача // Расчет. 2013. № 2. С. 42–45.

УДК 338.5

Сравнительная характеристика применения методов трансфертного ценообразования в России и за рубежом

Анализируются законодательства стран, где действуют специальные правила трансфертного ценообразования. Рассматриваются методы определения рыночных цен, порядок и практика их применения, традиционные (транзакционные) методы и методы, основанные на анализе рентабельности.

Ключевые слова: методы трансфертного ценообразования; метод сопоставимых рыночных цен; метод цены последующей реализации; затратный метод; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли.

The author analyzes legislation in countries where there are special rules for fund transfer pricing. He discusses methods for market prices determination, terms and practices, traditional (transactional) methods and methods based on the analysis of cost effectiveness.

Keywords: fund transfer pricing methods; comparable market prices method; price follow-up method; cost method; comparable profitability method; a method of profit distribution.



**Грундел Лариса
Петровна**

канд. экон. наук, зам. заведующего кафедрой «Налоговое консультирование» Финансового университета
E-mail: lpgrundel@gmail.com

Контроль налоговых органов за ценообразованием

Несмотря на действие объективных рыночных механизмов, которые побуждают субъекты хозяйственной деятельности формировать цены с учетом рыночных факторов, контрагенты могут при установлении цены исходить из субъективных соображений, в том числе желания уклониться от уплаты налога на прибыль организаций или косвенных налогов, взимаемых по адвалорным ставкам. Для этой цели они часто используют механизм трансфертного ценообразования.

Поскольку трансфертное ценообразование может применяться организациями как инструмент управления рисками и как элемент системы оценки эффективности деятельности организаций, на налоговые органы возложена обязанность регулировать условия ценообразования в пределах, установленных законодательством, с целью осуществления контроля за методикой ценообразования (рис. 1).

Применение специальных правил трансфертного ценообразования

Лица, являющиеся резидентами отдельных государств и территорий, могут уклоняться от налогового контроля за ценообразованием и не учитывать рыночные факторы при совершении сделок, заключаемых между взаимозависимыми лицами. В юрисдикциях таких государств и территорий, как Ангола, Бермуды, Британские Виргинские острова, Гана, Гватемала, Гернси, Джерси, Доминиканская республика, Кипр, Мальта, Намибия, Остров Мэн, Панама, Сьерра Леоне, Уганда, специальные правила трансфертного ценообразования не применяются (рис. 2, А). Таким образом, если компании являются резидентами этих стран, то не могут свободно устанавливать рыночные цены между взаимозависимыми лицами.



Рис. 1. Особенности ценообразования в рыночной экономике

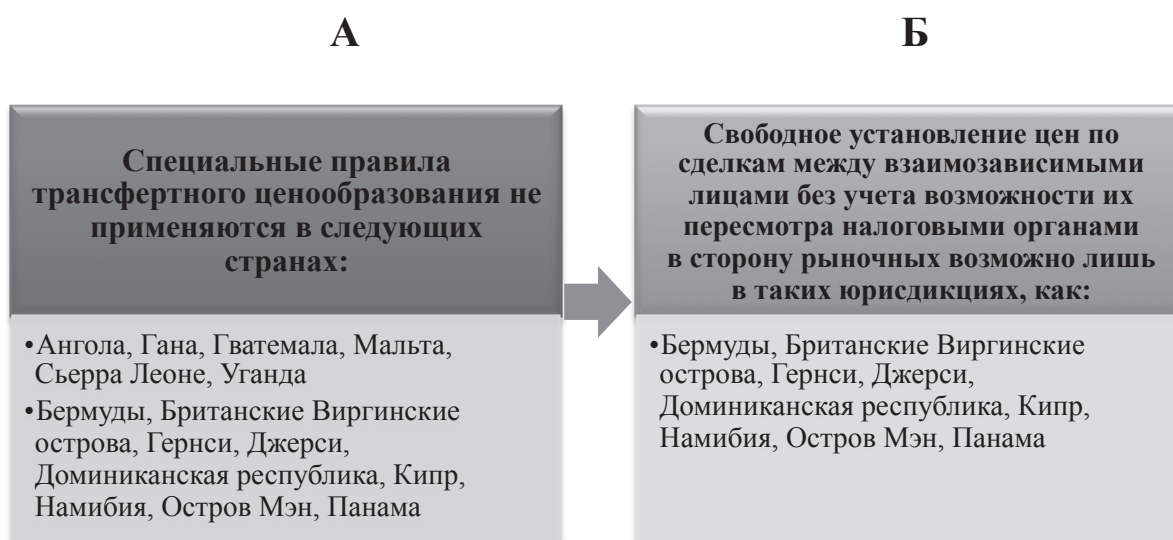


Рис. 2. Применение специальных правил трансфертного ценообразования

Так, налоговый орган Ганы может изменить или отменить уже совершенную сделку, если она направлена на занижение налогооблагаемой базы, а налоговый орган Сьерра-Леоне — пере-квалифицировать такую сделку. В Гватемале и на Мальте ограничения по трансфертному ценообразованию могут коснуться цен внешнеторговых сделок со связанными сторонами. Налоговые органы Анголы могут изменить сумму прибыли, заявленную иностранной организацией, если ее размер отличается от размера, который мог быть получен ангольской компанией при аналогичных условиях. Власти Уганды имеют полномочия на

распределение доходов, удержаний и задолженностей между взаимозависимыми участниками сделки, если это необходимо для отражения полученных доходов для целей налогообложения.

Свободно устанавливать цены по сделкам между взаимозависимыми лицами без учета возможности их пересмотра налоговыми органами могут только резиденты государств, приведенные на *схеме Б рис. 2*. Компаниям, являющимся резидентами таких территорий, как Бермуды, Британские Виргинские острова, Гернси, Джерси, Доминиканская республика, Кипр, Намибия, Остров Мэн, Панама, учитывать какие-либо методы трансфертного ценообразования

Таблица 1

Методы трансфертного ценообразования и порядок их применения

Методы трансфертного ценообразования	Порядок применения методов
Традиционные (транзакционные) методы	
Метод сопоставимых рыночных цен (метод СРЦ) под названием в ОЭСР «Comparable uncontrolled price method» (CUP)	Первый, приоритетный
Метод цены последующей реализации (метод ЦПР) под названием в ОЭСР «Resale price method».	При невозможности применения метода СРЦ, а также если он не позволяет получить надежные результаты соответствия цены рыночному уровню
Затратный метод (ЗМ) под названием в ОЭСР «Cost plus method»	Применяется при невозможности применения метода СРЦ, а также если он не позволяет получить надежные результаты соответствия цены рыночному уровню
Методы, основанные на анализе рентабельности	
Метод сопоставимой рентабельности (метод СР) под названием в ОЭСР «Transactional net margin method» (TNMM).	Применяется при невозможности применения метода СРЦ, а также если он не позволяет получить надежные результаты соответствия цены рыночному уровню
Метод распределения прибыли (метод РП) под названием в ОЭСР «Transactional profit split method»	Применяется лишь при невозможности применения всех вышестоящих методов

не требуется. Эти государства являются так называемыми «налоговыми гаванями».

Методы, регулирующие процесс трансфертного ценообразования

Наиболее важным инструментом, регулирующим трансфертные цены, являются методы, определяющие для целей налогообложения соответствие цен, устанавливаемых между взаимозависимыми лицами, их рыночному уровню. По сравнению с первоначальной редакцией ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации количество этих методов, после принятия Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее — Закон № 227-ФЗ) увеличилось с трех до пяти, их перечень стал исчерпывающим, была исключена жесткая иерархия в последовательности их применения, и в настоящее время они мало чем отличаются от методов, рекомендованных Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (табл. 1).

Но бывают ситуации, при которых ни один из этих методов не может быть использован для определения соответствия цены товара (работы, услуги), примененной в разовой сделке (сделке, экономическая суть которой отличается от основной деятельности организации и которая осуществляется на разовой основе), рыночной цене. В этом случае могут

быть использованы результаты независимой оценки — заключение оценщика.

Данные методы определения рыночной цены для целей налогообложения, рекомендуемые к применению Руководством ОЭСР, используются в полном объеме в законодательствах таких государств, как Австралия, Австрия, Бельгия, Венгрия, Германия, Дания, Ирландия, Италия, Канада, Люксембург, Нидерланды, Норвегия, Польша, Соединенное Королевство, Финляндия, Франция, Чехия, Швейцария, Швеция, Эстония, а также в большинстве государств-наблюдателей ОЭСР (Аргентина, Малайзия, Китай, Сингапур, ЮАР).

Ряд государств, которые являются членами ОЭСР, применяет методы соответствия природы сделки принципу «вытянутой руки», с учетом национальных особенностей. Суть принципа «вытянутой руки» при контроле за трансфертным ценообразованием, который основывается на сопоставлении условий контролируемых сделок, заключается в следующем:

- взаимозависимые компании в своих отношениях применяют цены, отличные от рыночных;
- независимые компании (находящиеся друг от друга «на расстоянии вытянутой руки») применяют рыночные цены;
- государство корректирует такие нерыночные цены так, как если бы компании были независимыми.

Российская Федерация, являясь наблюдателем и кандидатом на вступление в ОЭСР, в результате

включения в НК РФ раздела V.1 законодательно закрепила применение при регулировании трансфертного ценообразования методов, рекомендованных ОЭСР, однако без их разделения на традиционные методы сделок и методы, основанные на анализе рентабельности (валовая рентабельность, валовая рентабельность затрат, рентабельность продаж, рентабельность затрат, рентабельность коммерческих и управленческих расходов, рентабельность активов).

Несмотря на то что США являются членом ОЭСР, методы трансфертного ценообразования кардинально отличаются от методов, рекомендованных ОЭСР, и в зависимости от предмета сделки подразделяются на:

- методы, применяемые к займам и авансам. К ним относятся метод по местонахождению заемщика, метод, базирующийся на применяемой федеральной ставке, и другие неспецифические методы;
- методы, применяемые в отношении сделок с вещными правами. К ним относятся методы, аналогичные *CUP*, *Resale price*, *Cost plus*, *Profit split*, *TNMM*, и другие неспецифические методы;
- методы, применяемые в отношении сделок с нематериальными активами, в состав которых входят *CUP*, *TNMM* и другие неспецифические методы, метод, используемый при осуществлении основных вложений в соответствии с соглашением о распределении затрат;
- метод, применяемый к сделкам, связанным с распределением затрат (метод разумного ожидаемого распределения прибыли);
- методы, применяемые по сделкам оказания услуг (*CUP*, *Cost plus*, *Profit split*, *TNMM* и другие неспецифические методы);
- методы, используемые по сделкам, связанным с основными вложениями, такие как *CUP*, метод по доходам, метод по цене приобретения, метод рыночной капитализации, *Residual profit split* и другие неспецифические методы.

Факторы, оказывающие влияние на выбор метода трансфертного ценообразования

Выбранный метод трансфертного ценообразования должен позволять наиболее точно определять цену контролируемой сделки, которая соответствовала бы рыночному уровню.

При выборе наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования должны учитываться следующие факторы:

- природа и сложность сделки;
- степень сопоставимости налогоплательщика и потенциально сопоставимых компаний;
- полнота и достоверность финансовой информации и обоснованность допущений, используемых в процессе анализа;
- неприменимость каждого из иных методов не должна доказываться.

Самое сложное на практике — это найти сопоставимые сделки и сопоставимые компании и определить критерии их сопоставимости. Сопоставимые сделки бывают *внешними* (сделки независимых лиц) и *внутренними* (сделки того лица, цены которого находятся под контролем, с независимыми компаниями).

При этом анализу подлежат пять критериев сопоставимости:

- природа и сопоставимость товара (или услуги);
- сопоставимость экономических условий;
- сопоставимость бизнес-стратегий;
- сопоставимость условий договора;
- сопоставимость функционала сторон — функции, риски и активы.

Законом № 227-ФЗ предусмотрены методы трансфертного ценообразования в целях налогообложения, которые должны применяться налоговыми органами при осуществлении налогового контроля за совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Рассмотрим особенности каждого метода определения рыночных цен исходя из российского законодательства и специфику их применения (см. также табл. 3).

1. *Метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ)* — это метод определения соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке с интервалом рыночных цен, который определяется на основе информации о ценах.

При данном методе цену сделки, заключенной с взаимозависимым лицом, сравнивают с ценами других сделок, заключенных с лицами, не являющимися взаимозависимыми по отношению к организации. Суть этого метода состоит в том, что организации в основном реализуют товары (работы, услуги) по одинаковым ценам. Анализируемая сделка может сравниваться с другой сделкой (при наличии у налогового органа информации только об одной этой сделке), предметом которой являются идентичные товары (работы, услуги), рис. 3.

2. *Метод цены последующей реализации (ЦПР)* — это метод определения соответствия цены

в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного в результате совершения сделки с рыночным интервалом валовой рентабельности (*resale price method*).

Применение данного метода обосновано при установлении соответствия цены товара в контролируемой сделке рыночным ценам на основе сопоставления не цен на товары (как в предыдущем методе), а валовой рентабельности, полученной лицом, участвующим в контролируемой сделке при дальнейшей реализации товара. При этом такой продавец не должен обладать объектами нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на уровень его валовой рентабельности. Например, если посредник оказывает услуги по договору фрайчайзинга, интервал его валовой рентабельности может оказаться больше, чем у первоначального продавца товара или услуги.

Анализируемой стороной в контролируемой сделке выступает сторона А (продавец), которая продает товар стороне Б — взаимозависимому покупателю, перепродающему данный товар независимым покупателям или независимым перепродавцам. Этот метод определения рыночных цен является приоритетным в случае, если товар перепродается без существенной переработки.

Данный метод является сложным в применении в силу того, что он требует большей степени сопоставимости стандартов финансового учета анализируемой сделки и учета потенциально сопоставимых сделок, ведь анализируется и сопоставляется в данном случае валовая рентабельность.

3. *Затратный метод (ЗМ)* — это метод определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках (*cost plus method*).

При отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем, используется затратный метод, который заключается в сравнении валовой рентабельности затрат тестируемого лица (продавца товаров, работ, услуг) с интервалом валовой рентабельности, определенным на основании анализа сопоставимых организаций. В данном случае используется

Условия сравнения анализируемой сделки:

коммерческие и (или) финансовые условия этих сделок полностью сопоставимы друг с другом (либо сопоставимость достигается с помощью корректировки, которая не приводит к уменьшению налоговой базы)

продавец товаров (работ, услуг) в сопоставимой сделке не занимает доминирующее положение на рынке идентичных товаров (работ, услуг). Однако понятие «доминирующее положение» в НК РФ не расшифровано

Рис. 3. Условия сравнения сделок для применения метода сопоставимых рыночных цен

фактическая себестоимость реализованных продавцом товаров (работ, услуг), которая должна отражать выполняемые анализируемой стороной функции.

Затратный метод применяется в следующих случаях:

- выполняются работы (оказываются услуги) лицами, являющимися взаимозависимыми с продавцом [за исключением выполнения работ (оказании услуг), когда используются нематериальные активы, оказывающие существенное влияние на уровень затрат продавца];
- оказываются услуги по управлению денежными средствами;
- оказываются услуги по исполнению функций единоличного исполнительного органа организации;
- продается сырье / полуфабрикаты взаимозависимыми с продавцом лицами;
- реализуются товары (работы, услуги) по долгосрочным договорам с взаимозависимыми лицами.

Данный метод предусматривает сопоставление валовой рентабельности затрат стороны (продавца) контролируемой сделки (группы однородных сделок) с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках.

Этот метод прост в использовании при определении цены по контролируемой сделке, предусматривающей оказание услуг, но сложен в установлении затрат (как прямых, так и косвенных).

На практике затратный метод применяется чаще всего при безвозмездной передаче товаров (работ,



Рис. 4. Показатели рентабельности при определении доходов (прибыли, выручки) для целей налогообложения

услуг), когда невозможно определить рыночную стоимость исходя из цен, которые установлены на идентичные (однородные) товары (работы, услуги), реализуемые в сопоставимых условиях. При безвозмездной передаче нет цены, а возмездные сделки не могут считаться сопоставимыми с безвозмездными сделками.

ВАС РФ в определении от 05.09. 2012 № ВАС-8277/12 в отношении ООО «Лукойл-Коми» указал, что затратный метод определения рыночной цены по сделкам реализации нефти, совершенным между взаимозависимыми лицами (обществом и ООО «ЛУКОЙЛ-Коми»), является единственным возможным ввиду несопоставимости условий продажи нефти, оказывающих влияние на цену товара (качества и количества нефти, способа транспортировки). Определением ВАС РФ дело передано в Президиум ВАС РФ. Решив вопрос о ценах для целей исчисления НДС, налогоплательщик вправе использовать эти же цены для исчисления других налогов (НДС, налога на прибыль). Иными источниками информации о ценах являются данные международных информационных агентств «Platts» и «Argus», которыми пользуются организации как Российской Федерации, так и страны Таможенного союза. Котировки российской нефти «Юралс Западная Сибирь СПОТ» отвечают признакам биржевых цен, поскольку формируются на основе информации, собираемой агентством «Argus» ежедневно у независимых участников рынка нефти о совершенных сделках, уровне спроса и предложения. Котировки «Юралс

Западная Сибирь ФОРМУЛА» привязаны к международным ценам.

4. *Метод сопоставимой рентабельности (СР)* — это метод, который заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках (*transactional net margin method, TNMM*).

Метод СР применяется при невозможности достоверного сопоставления цены в контролируемой сделке и рыночной цены в сопоставимых сделках, заключаемых с независимыми лицами посредством применения предыдущих трех методов. При осуществлении метода сопоставимой рентабельности анализируется не валовая, а операционная рентабельность, т. е. оценивается не рентабельность конкретной сделки, а результаты деятельности всей компании по данным бухгалтерского учета и отчетности. При расчете операционной рентабельности принимается во внимание выручка, полученная от обычной деятельности (счет 90), и не учитываются доходы от прочих видов деятельности (счет 91).

Данный метод основывается на сравнении операционной рентабельности с рыночным интервалом операционной рентабельности. Особенностью метода СР является то, что он используется непосредственно той стороной контролируемой сделки, которая выполняет меньше функций, принимает меньшие риски в сделке и не владеет нематериальными активами, которые оказывают существенное влияние на рентабельность.

С целью применения метода СР могут использоваться показатели рентабельности, представленные на рис. 4.

Метод сопоставимой рентабельности характеризуется доступностью аналитических данных, распространенностью применения, а также возможностью самостоятельно выбирать показатель рентабельности, который отразит наиболее полную картину деятельности компании в определенной ситуации.

5. *Метод распределения прибыли (РП)* — это метод, который заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок (*transactional profit split method*).

Метод распределения прибыли используется в случае невозможности применения всех предшествующих методов и одновременно при

Таблица 3

Анализ судебной практики

Дата номер дела	Описание ситуации	Аргументы суда в пользу выигравшей стороны	Метод определения рыночной цены	Выигравшая сторона	Заявленная сумма налога к доначислению
18.05.2012 № А43-25603/2010 ФАС Волго-Вятского округа	ИФНС определила рыночную стоимость реализованного ООО «Облсовпроф» объекта недвижимого имущества на основании экспертизы, так как метод определения рыночной цены по цене последующей реализации не может быть применен в связи с тем, что покупатель при последующей реализации был обязан передать данный объект в безвозмездное пользование лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком	ИФНС не доказала наличия оснований, препятствующих применению метода определения рыночной стоимости здания по методу последующей реализации, а также правомерность использования результатов экспертизы	Метод последующей реализации	Налогоплательщик (решение суда – без изменения)	Доначисление в размере 15 253 920 руб. налога на прибыль
05.05.2012 № А78-771/2011 ФАС Восточно-Сибирского округа	ИФНС доначислила ООО «Торгово-Выставочный Центр Забайкальский» суммы налога расчетным путем, привлекла эксперта для определения рыночной стоимости	Суд постановил, что из положений пп. 11 п. 1 ст. 31, ст. 96 НК РФ следует, что налоговый орган имеет право привлечь специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля	Метод сопоставимых рыночных цен	Налогоплательщик (решение суда – без изменения)	Доначисление налога на прибыль в сумме 9 288 102 руб., НДС в сумме 7 074 077 руб.
11.03.2012 № А53-10568/2011 ФАС Северо-Кавказского округа	ИФНС определила, что ЗАО «Азовская судовой верфь» занизило рыночную стоимость реализации доли в уставном капитале третьего лица. В целях исчисления налога на прибыль должна применяться к сделке стоимость последующей реализации	У ИФНС нет основания для проверки цены по спорной сделке. Отсутствует информация о стоимости аналогичной сделки. ИФНС не доказала, что цена последующей реализации 100% доли в уставном капитале третьего лицу соответствует рыночной стоимости	Метод сопоставимых рыночных цен	Налогоплательщик (решение суда – без изменения)	Доначисление налога на прибыль в сумме 9149 тыс. руб.
11.03.2012 № А52-29/2011 ФАС Северо-Западного округа	ИФНС при определении размера расходов и вычетов ООО «Технокомплект» исходила из рыночных цен руководствовалась ценами, установленными заводом-изготовителем, исключив из них ту часть, которая приходится на наценки поставщиков	Примененный порядок определения цен в целях налогообложения не предусмотрен действующим законодательством, что является самостоятельным основанием для признания решения налогового органа недействительным	Метод сопоставимых рыночных цен	Налогоплательщик (решение суда – без изменения)	Доначисление 42 463 руб. налога на прибыль, 155 094 руб. – НДС
25.01.2011 № А12-5811/2010 ФАС Поволжского округа	ОАО «Сибур-Волжский». По мнению ИФНС, налогоплательщик в проверяемом периоде необоснованно завысил сумму убытка при исчислении налога на прибыль, поскольку цена заключенной с контрагентом сделки не предусматривала покрытие всех расходов налогоплательщика по исполнению данной сделки	Суд указал, что фактически в данной ситуации при расчете налога на прибыль применен затратный метод. Однако ИФНС в ходе налоговой проверки не исследовала вопрос ценообразования на рынке услуг, оказываемых налогоплательщиком	Затратный метод	Налогоплательщик (решение суда остается без изменения)	Доначисление 3133 руб. НДС, 104 руб. – НДС
24.08.2013 № А29-10146/2012 ФАС Волго-Вятского округа	По мнению ИФНС, расчет рыночной цены реализованных ООО «АРС» транспортных средств правомерно произведен затратным методом, так как официальные информационные источники для определения рыночной цены отсутствовали, определить рыночную цену по сделкам с идентичными (однородными) товарами было невозможно, а последующая реализация транспортных средств не осуществлялась	Суд указал, что расчет рыночной стоимости реализованных транспортных средств основан не на фактически произведенных затратах налогоплательщика на их приобретение. Фактически произведенные затраты ИФНС не определила	Затратный метод	Налогоплательщик (решение суда без изменения)	Начисления 82 922 руб. 80 коп. налога на прибыль и НДС в сумме 36 599 руб. 22 коп.
26.07.2013 № Ф09-4555/11 ФАС Уральского округа	По мнению ИФНС, занижение цен реализации нефтепродуктов ООО «Башрегион» подтверждено сведениями, полученными информационно-аналитическим центром «КОРТЕС» и публикацией «Eurorean Marketscan» о котировках цен на нефтепродукты агентства «Piatts»/McGraw-Hill Companies, Inc., являющегося основным источником информации о текущем состоянии и краткосрочных перспективах развития мирового рынка нефти и нефтепродуктов	Суд указал, что при установлении рыночных цен не были учтены такие обязательные требования, как идентичность (однородность) продукции, сопоставимость экономических условий хозяйствования субъектов рынка, производящих данную продукцию, не приняты во внимание условия совершения сделки	Метод сопоставимых рыночных цен	Налогоплательщик (решение суда остается без изменения)	Доначисление налогов в сумме 44 455 136 руб.

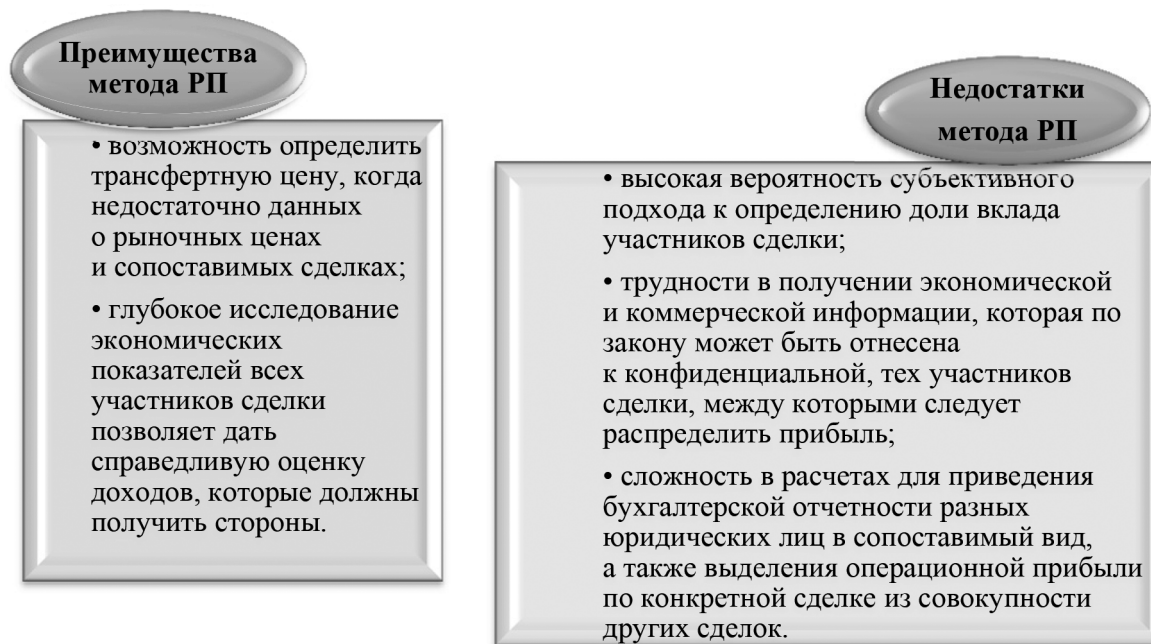


Рис. 5. Преимущества и недостатки метода распределения прибыли

наличии взаимосвязанной деятельности сторон, совместном использовании объектов интеллектуальной собственности, а также, когда у участников сделки можно определить центры прибыли и затрат. Этот метод основан на сопоставлении порядка распределения совокупной прибыли всех сторон сделки с порядком, который применили бы независимые стороны в сопоставимых сделках, и предполагает наличие двух подходов:

- распределение совокупной прибыли;
- распределение остаточной прибыли.

Особенности применения метода распределения прибыли состоят в следующем:

- этот метод может быть использован в случае, если невозможно выявить сопоставимые независимые сделки;
- в результате применения данного метода наименее вероятна возможность недополучения прибыли одной из сторон;
- распределение прибыли субъективно — нет сравнения с независимыми лицами;
- сложно выявить всю выручку и расходы для сторон, между которыми будет распределяться прибыль;
- важно, чтобы этот метод основывался на проверенной информации либо на информации, которую можно разумно предвидеть на момент совершения сделки.

При этом законодатель устанавливает диспозитивную норму использования комбинации

двух и более методов (рис. 5). Выбор конкретного метода определения рыночной цены должен осуществляться с учетом выполняемых функций, принимаемых коммерческих (экономических) рисков, а также активов, используемых сторонами контролируемой сделки. При выборе этого метода должны учитываться полнота и достоверность исходных данных, а также обоснованность корректировок, осуществляемых в целях обеспечения сопоставимости сделок с анализируемой сделкой.

Литература

1. Гончаренко Л. И., Грундел Л. П. Методологические и правовые аспекты налогового администрирования применения трансфертного ценообразования. Сб. научных статей «Вопросы теории и практики налогообложения». Вып. 10. М., 2012. С. 5–16.
2. Голишевский В. И., Кизимов А. С. Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования // Финансы. 2011. № 7.
3. Шаталов С. Налоговый кодекс Российской Федерации и проблемы налогового законодательства. // Бухгалтерский учет. 2011. № 4
4. OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Articles 7, 9.
5. Transfer Pricing Global Referecce Guide // Ernst&Young, LLP, October 2010.

УДК 336.2

Мировые тенденции совершенствования контроля за трансфертным ценообразованием

Одной из актуальных задач в сфере международного и российского реформирования налогового законодательства является разработка совместных действий, направленных на повышение прозрачности налоговой системы и улучшение выполнения международных налоговых договоренностей, которая должна быть осуществлена в рамках Организации экономического сотрудничества и развития. В статье рассматриваются особенности российского законодательства по трансфертному ценообразованию, выдвигаются предложения по его улучшению.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование; консолидированная группа; холдинг; налогоплательщики; бухгалтерский учет.

One of the most urgent tasks in the sphere of international and Russian tax law reform is the development of a joint action aimed at increasing transparency of the tax system and improving implementation of international tax agreements, which should be carried out within the framework of the Organization for economic cooperation and development. The article features Russian legislation on funds transfer pricing and proposes its improvement.

Keywords: funds transfer pricing; consolidated group; holding; taxpayers; accounting.



**Шебзухова Фатима
Тобиевна**

аспирант кафедры «Налоги
и налогообложение» Финансо-
вого университета
E-mail: fshebzuhova@mail.ru

Принятие мер, направленных на улучшение выполнения международных налоговых договоренностей

Одной из актуальных задач в сфере международного и российского реформирования налогового законодательства является разработка совместных действий, направленных на повышение прозрачности налоговой системы и улучшение выполнения международных налоговых догово-

ренностей, которая должна быть осуществлена в рамках Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

12 февраля 2013 г. ОЭСР опубликовала развернутый отчет, касающийся размывания налогооблагаемой базы и вывода прибыли из-под налогообложения под сокращенным названием *BEPS*. Но налоговые потери стран, понесенные вследствие налоговой политики организаций, направленной на вывод прибыли в зоны с благоприятным налоговым режимом, оказались гораздо существеннее, чем ранее предполагалось, что потребовало принятие дополнительных мер. Больше всего вопросов у правоприменителей вызывает мера, предусматривающая пересмотр документации трансфертного ценообразования и разработку правил, которые улучшат прозрачность налогового администрирования, не создавая для корпораций дополнительных расходов. В данном случае корпорации будут вынуждены предоставлять соответствующим правительствам информацию о размещении дохода, экономической деятельности и налогах. Причем

налогоплательщикам придется раскрывать информацию об агрессивных схемах налогового планирования.

Планируемое создание к февралю 2014 г. нового стандарта на основе Модельной конвенции ОЭСР и Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для мультинациональных предприятий и налоговых администраций позволит использовать механизм мониторинга и обмена информацией между странами. Заложенный в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию подход имеет целью избежать разногласий в применении принципа «вытянутой руки».

Особенности российского законодательства по трансфертному ценообразованию

В российском налоговом законодательстве внедрен предложенный Руководством ЕС инструмент эффективного применения соглашения о предварительном ценообразовании и взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

Положения Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), касающиеся сделок с взаимозависимыми лицами, во многом базируются на международных стандартах регулирования трансфертного ценообразования, но в то же время имеют свои особенности.

Например, применение метода сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения соответствия примененных в сделках цен рыночным ценам. Использование последующих методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его использование не позволяет сделать обоснованный вывод о соответствии или несоответствии примененных в сделках цен рыночным ценам для целей налогообложения.

Законодательством допускается использование комбинации двух и более методов при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, в частности применяются:

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

Установленные законом требования о соблюдении очередности при выборе методов ценообразования и указание на обязательность применения приоритетного метода фактически ограничивают права налогоплательщика в выборе методики исчисления цены и обязывают организации доказывать право на применение иных методов.

Закрепленный механизм не способствует минимизации риска доначисления сумм по результатам налоговой проверки и не исключает необходимости проведения трудоемких проверок.

Следует отметить, что в российском налоговом законодательстве по трансфертному ценообразованию отсутствует методика проведения корректировок, если в сделке участвует иностранное юридическое лицо, что приводит к ситуации, при которой транснациональные компании сталкиваются с проблемой практического применения соглашений об устранении двойного налогообложения. В ЕС, если установлен факт несоблюдения взаимосвязанными компаниями принципа «вытянутой руки», юридически обоснованным считается применение процедур, предусмотренных Арбитражной конвенцией ЕС об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий.

Более эффективным для практического применения соглашений об устранении двойного налогообложения в России будет соблюдение правил и стандартов взаимодействия стран по устранению двойного налогообложения для ассоциированных предприятий. Соглашения об устранении двойного налогообложения, заключенные Российской Федерацией, ограничиваются числом стран-участниц этих соглашений и не учитывают особенности налогообложения каждого государства-участника Таможенного союза.

Отсутствие в российском законодательстве норм контроля за перемещением налоговой базы по финансовым операциям позволяет транснациональным компаниям использовать в качестве минимизирующего прибыль фактора расходы по процентам. Среднегодовой банковский процент в развитых странах Европы редко превышает 4% годовых, в Российской Федерации средний показатель в 2013 г. составил 16% годовых, в развивающихся странах — 36% годовых. Необходимость в разработке правил, контролирующих перемещение прибыли с помощью движения

нематериальной прибыли среди членов финансовой группы, очевидна.

В Практическом руководстве по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран ООН (*Un Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries*) **изложен** опыт применения трансфертных цен в разных странах мира, который может быть полезен и для России. В частности, в законодательных актах, регламентирующих вопросы контроля за трансфертным ценообразованием в Российской Федерации, отсутствует методика отбора контролируемых сделок и организаций в следующих случаях:

- динамика показателей прибыли (убытка) налогоплательщика существенно отличается от среднеотраслевых показателей без очевидных для этого причин;

- налогоплательщик заявляет налоговые убытки в течение ряда лет, особенно если убытки возникли после того, как завершились налоговые каникулы;

- доля операций налогоплательщика с взаимозависимыми лицами (по их сумме) высока по отношению к выручке от реализации и операционной прибыли налогоплательщика;

- доля расходов в виде лицензионных платежей за использование объектов исключительных прав в пользу взаимозависимых лиц высока, особенно если эти исключительные права не зарегистрированы юридически или есть признаки того, что исключительные права возникли на территории нашего государства.

Больше всего ОЭСР заинтересована в прекращении злоупотреблений в налоговой сфере посредством использования налоговых схем, имея в виду, что создание странами наиболее привлекательных налоговых режимов для организаций не должно означать, что эти режимы используются для уклонения от уплаты налогов.

Транснациональные компании и холдинги уплачивают основную часть налогов на территории своей юридической регистрации, но не в месте фактического осуществления деятельности и нахождения источника доходов (в месте нахождения производства, торговли, добычи сырья). И данное обстоятельство является не только международной проблемой, но и внутренней проблемой страны, возникающей при распределении налоговых поступлений между субъектами. Новая система распределения налоговых доходов между субъектами должна предусматривать

уплату налогов в месте физического нахождения источника налогооблагаемого дохода организации. Учитывая быстроразвивающуюся глобализацию экономики, внесение поправок в порядок распределения налоговых доходов позволит решить проблему дотационных регионов.

Введение понятия «консолидированная группа налогоплательщиков»

Одним из самых значительных нововведений в налоговое законодательство Российской Федерации стало принятие Федерального закона от 04.10.2013 № 267-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации о стимулировании реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации», который предъявляет к налогоплательщикам-участникам региональных инвестиционных проектов следующие требования:

- юридическое лицо должно быть зарегистрировано на территории указанных регионов;

- организация не должна иметь в своем составе обособленных подразделений, расположенных за пределами регионов, в которых реализуется инвестиционный проект;

- организация не должна быть участником консолидированной группы налогоплательщиков;

- организация не должна применять специальные налоговые режимы, предусмотренные частью второй НК РФ;

- организация не должна быть резидентом особой экономической зоны.

Однако применение данного нормативного акта будет тормозиться увеличением сторон сделок как средства уклонения от контроля за трансфертным ценообразованием. Консолидированные и холдинговые компании признаются таковыми независимо от их организационно-правовой формы и наличия контрольных пакетов акций других организаций. В результате особые критерии экономической зависимости юридически самостоятельных организаций в гражданском, антимонопольном, налоговом законодательствах, различный понятийный аппарат, используемый в каждой отрасли, создают существенные трудности в правоприменительной практике. В Гражданском кодексе Российской

Федерации (далее — ГК РФ), являющемся основным источником гражданского и предпринимательского права, институт холдингов отсутствует. Однако в ГК РФ устанавливаются основы регулирования отношений между «материнскими» и дочерними (зависимыми) обществами (ст. 105–106), что соответствует существу отношений, складывающихся внутри холдинга. Понятие дочернего общества содержится, в частности, в ст. 6 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», где сказано, что общество признается дочерним, если другое хозяйственное общество в силу преобладающего участия в уставном капитале либо иным образом имеет возможность определять принимаемые им решения. Аналогичное положение приведено в п. 2 ст. 6 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Усложненная процедура контроля и регламентирования взаимозависимых лиц и контролируемых сделок не позволяет использовать в полной мере установленные законом инструменты для контроля трансфертных сделок.

Мировая практика рассматривает холдинги как консолидированную группу предприятий, представляющих собой не просто совокупность самостоятельных организаций, а некое экономическое единство — принципиально новый обособленный объект бухгалтерского учета. Методической базой консолидированной отчетности европейских стран является Седьмая директива Европейского сообщества от 13.06.1983, которая предусматривает составление консолидированной отчетности на основе отдельных отчетов всех входящих в группу компаний, включая головную и подчиненные. Интеграция таких объединений осуществляется в двух направлениях:

- посредством последовательного присоединения или получения контроля над компаниями, которые объединены одним видом бизнеса (машиностроение, пищевая промышленность, сельское хозяйство и т. д.), основной целью которых является завоевание новых секторов рынка;
- объединение предприятий единого технологического цикла (от сырья до готовой продукции).

Введение в действие главы 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков» НК РФ не решает вопроса установления признаков объединения компаний в одну структуру без прямого участия в уставном капитале, так как их

признаки четко регламентированы п. 2 ст. 25.2 настоящего Кодекса: «Консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Доля участия одной организации в другой организации определяется в порядке, установленном настоящим Кодексом».

В сфере налогового законодательства холдинг как предпринимательское объединение или совокупность связанных отношениями экономической зависимости юридических лиц не рассматривается в качестве самостоятельного субъекта права.

На практике же объединение в группу происходит между компаниями, структуры которых по формальным признакам являются абсолютно независимыми; следовательно, в данном случае надо пересмотреть уже существующие нормы определения признаков взаимозависимых компаний.

Литература

1. Бюджетное послание Президента России о бюджетной политике в 2012–2014 годах. URL: <http://президент.рф/acts/11779>.
2. Васильева М. В. Новации законодательства в сфере налогового контроля трансфертного ценообразования / Сбор. докл. Всеросс. межвуз. научно-практ. конф. «Актуальные проблемы современного законодательства». М., 18.04.2012.
3. Голишевский В. И. Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР рекомендует // Налоговая политика и практика. 2011. № 10.
4. Гончаренко Л. И. Налоговое стимулирование развития инновационной экономики России. М.: Цифровичок, 2008.
5. Мамбеталиева А. Н. Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах — членах ЕврАзЭС (правовой обзор) // Финансовое право. 2010. № 6.
6. Михайлович Т. Контроль за трансфертным ценообразованием // Аудит и налогообложение. 2011. № 11.

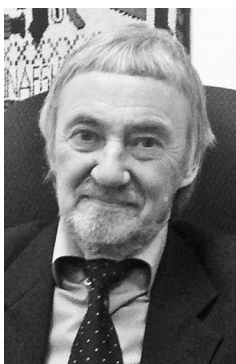
Рецензия на монографию профессора Т. Айнхорн «Международное частное право Израиля»

Рецензия посвящена анализу монографии израильского ученого Талии Айнхорн, изданной в 2009 г. в издательстве Волтерс Клувер на английском языке [1], где отмечается, что работа профессора Т. Айнхорн представляет собой одно из первых фундаментальных исследований международного частного права Израиля.

Ключевые слова: международное частное право; корпоративное, обязательственное и семейное право; судебная практика.

The review is devoted to the analysis of the monograph by the Israeli legal scholar Talia Einhorn published in 2009 by the publishing house Wolters Kluwer in English. The reviewer points out that the work of Professor T. Einhorn is a fundamental research that has been carried out to intensify understanding of fundamental concepts and principles of private international law in Israel.

Keywords: international private law; corporate, obligation law; family law; court practice.



**Прокопьев Евгений
Вячеславович**

канд. юрид. наук, доцент
Российской правовой академии
Минюста России
E-mail: ike-eugene@rambler.ru

Анализируемая монография представляет собой первый фундаментальный труд, в котором дана всеобъемлющая характеристика международного частного права (далее — МЧП) Израиля. Как представляется, профессор Айнхорн преследовала при написании монографии, по крайней мере, две цели: дать представление о современном состоянии МЧП в Израиле и создать своеобразное пособие для физических и юридических лиц других стран, в первую очередь предпринимателей и адвокатов, которые участвуют в частноправовых отношениях с израильтянами. Несомненно, что их заинтересует перечень судебных решений судов Израиля по различным видам таких отношений, который представлен на с. 361–376 монографии.

Структура и источники монографии

Следуя сложившемуся в науке подходу при анализе содержания национального МЧП, профессор Айнхорн изложила материал в определенной последовательности.

Предваряет правовой материал о собственно МЧП краткая характеристика генезиса и эволюции права Израиля на протяжении веков (с. 29–30). Отмечается, что правовая система Израиля носит смешанный или гибридный характер, элементами которой являются право Оттоманской империи, которая владела землями современного Израиля на протяжении четырех веков (1517–1917 гг.), английское общее право, которое применялось в период британского мандата с 1917 по 1948 г. После образования независимого государства в 1948 г. был взят курс на рецепцию континентального права, в первую очередь немецкого и швейцарского. Важными элементами современного права Израиля являются нормы религиозного иудейского права, а также судебные прецеденты, в связи с чем большое значение среди источников израильского права имеют решения Верховного Суда Израиля, многочисленные ссылки на которые приведены в тексте исследования.

В структурном плане монография разбита на три части, объединяющие 15 глав.

Первая часть «Основные принципы (Основы выбора применимого права)» включает три главы, в которых раскрываются (1) источники МЧП, (2)

принципы выбора применимого права и (3) основные термины.

В первой главе отмечено, что МЧП Израиля не кодифицировано и даже в предлагаемом проекте гражданского кодекса Израиля¹ не предусмотрена глава о международном частном праве, в связи с чем многие нормы МЧП содержатся в специальных правовых актах, таких как Закон № 5765–1965 о наследовании, Закон по вопросам расторжения брака № 5729–1969 (юрисдикция в специальных случаях) и ряде других. Основные аспекты, связанные с признанием и исполнением решений иностранных судов, закреплены в Законе № 5718–1958 о признании иностранных судебных решений.

Следующим источником израильского МЧП названа судебная практика. Как отмечает автор, «Израильская правовая система следует традициям английского права» и, как следствие этого, «... суд, в частности Верховный Суд, зачастую находит ответы на основе толкования принципов МЧП, прецедентов и доктрины» (с. 41–42).

Третьим, но по значимости, вероятнее всего, важнейшим источником являются десять основных принципов, которые автор перечисляет на с. 42–43. К ним относятся:

- 1) принцип примата норм международных договоров, участником которых является Израиль;
- 2) принцип наиболее тесной связи;
- 3) принцип недискриминации;
- 4) принцип автономии воли сторон;
- 5) принцип формальной действительности, предполагающий возможность использования одной из альтернативных форм, при соблюдении любой из которых признается действительность соглашения;
- 6) принцип универсальности правосубъектности;
- 7) принцип защиты интересов ребенка;
- 8) принцип отсутствия у судов обязанности применения иностранного права. Сторона, настаивающая на применении иностранного права, должна доказать необходимость такого применения;
- 9) принцип возможного учета судом императивных норм иностранного права;
- 10) принцип публичного порядка.

¹ О содержании и перспективах Гражданского кодекса Израиля см., в частности, *The Draft Civil Code for Israel in Comparative Perspective*. Ed. by Kurt Siehr and Reinhard Zimmermann. 2008.

Научная доктрина также относится к источникам израильского МЧП, особенно та, которая исходит из академических кругов. Автор объясняет это тем, что в современном мире с его высокой мобильностью проблемы возникают так часто и быстро, что суды не в состоянии сами провести необходимые исследования и сравнительное изучение с тем, чтобы выработать новые правила. В области МЧП такие обширные исследования особенно необходимы в целях повышения гармонизации выносимых судами решений с решениями, уже принятыми в других развитых странах, с одной стороны, и, чтобы избежать принятия таких решений, которые уже были опробованы и отвергнуты в другом месте, с другой (с. 43).

И, наконец, в качестве источника названы многосторонние и двусторонние международные договоры, участником которых является Израиль.

Во второй и третьей главах исследования дана характеристика базовых положений по выбору применимого права и основных терминов с точки зрения права Израиля. Автор рассматривает эти вопросы на основе использования текстов законов и судебных решений, широко применяя сравнительно-правовой метод. Даны многочисленные отсылки к нормативно-правовым актам и судебным прецедентам многих стран мира.

Вторая часть монографии посвящена анализу правового регулирования конкретных частноправовых отношений, осложненных иностранным элементом и объединяет семь глав: «Лица»; «Обязательства»; «Право собственности»; «Право интеллектуальной собственности»; «Корпоративное право»; «Семейное право»; «Наследственное право».

Впечатляют объем и глубина проведенной автором работы, особенно по вопросам семейного права. Соответствующий раздел включает 89 страниц текста, в то время как вопросам корпоративного права посвящено всего 17 страниц. Немногим более — 40 страниц раскрывают содержание такой важной части современного МЧП, как обязательства.

Характеристика корпоративного, обязательственного и семейного права

Израильское право, как отмечает автор, не содержит закрепленных в законодательстве коллизионных норм, определяющих правовой статус компаний, но судебная практика исходит из теории инкорпорации (с. 148), однако те иностранные

компании, которые намерены осуществлять бизнес в Израиле, подпадают под действие норм Закона № 5769–1999 о компаниях и подлежат регистрации в соответствии с положениями § 346 и 348 данного Закона (с. 155–156). Если же компания не является юридическим лицом по праву страны организации, то должно применяться право, регулирующее договорные обязательства с участием такой компании (с. 148). Данный тезис кажется весьма проблематичным. Учитывая, что в договорных отношениях широко используется принцип автономии воли сторон, то могут возникнуть ситуации, при которых правовой статус одной и той же компании будет в одно и то же время определяться на основе различных правопорядков.

Из текста данной главы можно сделать вывод, что вопросы деятельности международных компаний не закреплены в праве Израиля, что находит отражение в том, что профессор Айнхорн во многих случаях ссылается, помимо судебных решений, на положения зарубежного законодательства, в первую очередь швейцарского (с. 154, 155 и др.), или высказывает собственные предложения по правовому регулированию, например на с. 153 она отмечает, что: «В принципе трансграничные реорганизации компаний должны быть разрешены, так как соответствующие законные права охраняются в соответствии с *lex societatis*».

Как отмечалось выше, одним из принципов израильского МЧП является автономия воли сторон. Различные аспекты применения данного принципа рассмотрены на тех страницах работы, которые посвящены вопросам обязательственного права (с. 80–119). Необходимо отметить, что, как и в правовом регулировании деятельности международных компаний, большинство правил регулирования обязательств с участием иностранных лиц не закреплены в законодательстве Израиля, а основываются на общих принципах права и наполняются конкретным содержанием в практике Верховного Суда. На этот факт неоднократно указывает профессор Айнхорн (с. 80, 82, 92, 93, 98, 104). Тем не менее израильские суды не изобретают собственное правовое регулирование обязательственных отношений, осложненных иностранным элементом, а широко используют как опыт других стран, так и подходы, закрепленные в соответствующих международно-правовых актах. Такой вывод можно сделать на основе сравнения выводов, сделанных израильскими судами, и содержания норм законодательства европейских, в первую очередь,

стран и международных договоров и конвенций, причем даже тех из них, в которых Израиль не участвует. К примеру, на страницах монографии автор часто обращается к текстам Регламентов ЕС «Рим – I» и «Рим – II» (с. 81, 83, 84, 89, 90, 93, 96, 98, 100, 107, 108–109, 111, 113, 115).

Таким образом, можно констатировать, что, хотя израильское право не содержит, как правило, норм, регулирующих обязательственные отношения, осложненные иностранным элементом, судебная практика в большей своей части исходит из подходов, характерных для большинства стран мира, в первую очередь европейских, что, несомненно, создает благоприятные правовые предпосылки для иностранных участников таких отношений на территории Израиля.

Практически половину особенной части монографии занимает анализ норм израильского семейного права (89 страниц из 194). Тому есть, на наш взгляд, несколько причин. Во-первых, профессор Т. Айнхорн является признанным специалистом именно в сфере семейного права, а во-вторых, семейное право Израиля занимает особое место с точки зрения его правового регулирования. Пожалуй, это единственная страна мира, в которой семейно-брачные отношения регулируются четырьмя правовыми системами, иначе говоря, оно является интерперсональным правом (с. 165). Можно, разумеется, привести в качестве примера Филиппины, где в отношении мусульманского населения применяется Кодекс персональных прав мусульман, утвержденный Указом Президента Филиппин от 04.02.1977 № 1083, но семейное право Израиля поистине уникально. Применимое для регулирования этих отношений право зависит, как отмечает автор, от национальности, места жительства, религиозной принадлежности, места заключения брака, формы семейного союза, выбранного супругами (с. 165). Учитывая и тот факт, что сами по себе семейно-брачные отношения представляют совокупность различных по своей природе правовых институтов (заключение брака, признание брака недействительным, личные и имущественные отношения между супругами, отношения между родителями и детьми, расторжение брака, алиментные обязательства, опека, усыновление), вполне объяснимо, что данный раздел исследования самый объемный.

В монографии анализируется влияние таких факторов, как национальность, место жительства и религиозная принадлежность, на правовое

регулирование семейно-брачных отношений в современном Израиле применительно к различным группам населения страны (с. 173–176). Согласно израильскому праву выделяется четыре группы населения: иудеи, мусульмане, друзы и лица, не исповедующие никакой религии, и для каждой из них существует особое правовое регулирование². На последующих страницах исследования рассматривается правовое регулирование отдельных видов семейно-брачных отношений. При этом отмечается, что выбор применимого права осуществляется как судом, так и на основе немногих коллизионных норм законодательства.

В третьей части исследования, объединяющей пять параграфов, рассмотрено правовое регулирование международного гражданского процесса (с. 271–346) и международного коммерческого арбитража (стр. 347–359) в израильском праве.

Автор отмечает, что вопрос об иммунитете иностранного государства в отсутствие соответствующего закона³ решается судами, и в целом он (иммунитет) признается, за исключением случаев, связанных с деликтными обязательствами.

В работе подробно проанализировано правило 500 Правил гражданского процесса Израиля (Закон № 5774–1984), на основе которого в первую очередь и определяется международная подсудность судов Израиля. Отмечается, что израильское гражданское процессуальное право основано на традициях английского общего права, но оно более либерально. В целом, из рассуждений профессора Айнхорн можно сделать вывод, что в праве Израиля закреплен смешанный подход по определению международной юрисдикции, представляющий

сочетание территориального принципа и принципа эффективности.

Подходы английского права прослеживаются и по вопросу признания и исполнения иностранных судебных решений, что нашло свое отражение в Законе № 5718–1958 о признании иностранных судебных решений, применение норм которого подробно проанализировано в работе.

Заключительная глава исследования посвящена международному коммерческому арбитражу, правовое регулирование организации и деятельности которого, включая признание и исполнение иностранных решений, осуществляется на основе Закона № 5728–1968 об арбитраже, который «был изменен в 1974 г. в целях реализации международных обязательств Израиля в отношении иностранных арбитражных решений» (с. 348). Приведенный автором анализ израильской практики по данному вопросу свидетельствует о значительном ее сходстве с позициями многих стран мира, и это не случайно, так как Израиль является участником большинства соответствующих международных конвенций.

Выводы

На основании анализа монографии профессора Т. Айнхорн можно сделать вывод, что перед нами фундаментальный труд об одной из трудных с точки зрения правового регулирования отрасли современного права — МЧП. Автором представлена всесторонняя характеристика правового регулирования гражданско-правовых отношений, осложненных иностранным элементом в Израиле. Несомненным достоинством работы является обращение автора к анализу судебных решений, который дан на многих страницах, что, несомненно, окажет значительную помощь зарубежным участникам таких отношений.

Литература

1. Einhorn Talia: Private International Law in Israel.
2. Wolters Kluwer (2009). 393 S.

² Наиболее «обделенными» оказались лица, не исповедующие никакой религии. Закон № 5770–2010 о гражданском браке в Израиле был принят только 15 марта 2010 г. и вступил в силу 22 сентября 2010 г.

³ В 2008 году в Израиле был принят закон 5669–2008 об иммунитете иностранного государства, который, как и соответствующие законы ряда других стран, исходит из доктрины ограниченного иммунитета иностранного государства.

Круглый стол «Налоговые риски государства в условиях применения правил трансфертного ценообразования»

Ежегодно осенью в Финансовом университете кафедры «Налоги и налогообложение» проводит Круглый стол, посвященный наиболее актуальным налоговым проблемам года. Четырнадцатое заседание было проведено 24 октября 2013 г. на тему «Налоговые риски государства в условиях применения правил трансфертного ценообразования». Обсуждались такие вопросы, как:

- основные проблемы законодательства Российской Федерации о трансфертном ценообразовании и перспективы развития;
- что имел в виду законодатель в законе о налоговом контроле цен;
- документация по трансфертному ценообразованию. Мировой опыт и лучшие практики;
- роль независимых оценщиков при определении рыночной цены сделки;
- предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации методы определения цен. Примеры применения;
- соглашения о ценообразовании — практические аспекты.

В заседании круглого стола традиционно принимали участие департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России, Контрольное управление ФНС России, Комитет по налоговой политике РСПП, компании КПМГ, «Пепеляев Групп», «ФБК-Право», российское отделение IFA, Палата налоговых консультантов, а также преподаватели, аспиранты, студенты Финансового университета и других московских вузов.

Сегодня в России применение трансфертного ценообразования так же актуально, как и во всем мире. Современное российское законодательство существенно сближено с принципами ОЭСР, к тому же появился и первый практический опыт его применения. Рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию в текущей редакции были опубликованы в 2010 г. В настоящее время активно разрабатывается специальная часть по ценообразованию нематериальных активов, что стало

особенно актуально в век крупных инновационных прорывов в области Интернет-технологий.

Открывая заседание круглого стола, зав. кафедрой «Налоги и налогообложение», д-р экон. наук, проф. Л. И. Гончаренко отметила, что новые нормы и правила контроля применения трансфертного ценообразования в российском законодательстве стали намного больше соответствовать мировой практике, более однозначны с точки зрения применения. Однако как для налогоплательщиков, так и для государства все еще остаются взаимные риски, имеются существенные резервы приведения практики налогового контроля к мировым стандартам. При этом риски государства связаны как с расходами, связанными с реализацией новых положений налогового законодательства (обучение персонала, создание новых структурных подразделений, информационные базы и др.), так и расходами на деятельность судебных органов.

Не следует абсолютизировать проблему применения трансфертного ценообразования только с позиции налоговой оптимизации, хотя это важнейший канал утечки бюджетных средств (особенно с конца XX в.). Трансфертные цены позволяют эффективно управлять финансовыми потоками в крупных и растущих корпорациях. Грамотно построенная система трансфертных цен способствует повышению ответственности управляющих внутренних структурных единиц транснациональных компаний. Именно такое противоречивое положение трансфертных цен предопределило необходимость поиска иных форм налогового контроля по сравнению с традиционными. Ими стали соглашения о ценообразовании, горизонтальный мониторинг и др. К безусловным преимуществам новой формы налогового администрирования (а именно — заключение соглашений о ценообразовании) относятся обеспечение прозрачности информации, налаживание взаимовыгодного сотрудничества между налогоплательщиками и налоговым органом, в том числе благодаря экономии ресурсов при проведении трудоемких налоговых проверок и последующих налоговых споров.

Как отметила **Ю. С. Давыдова** (старший менеджер компании КПМГ) еще в 1994 г. только 15 стран задумывались о рисках государства в связи с применением трансфертного ценообразования, а сейчас наблюдается всеобщая озабоченность утечкой капитала в низконалоговые регионы. Германия с 1993 г. стала постепенно вводить правила контроля трансфертного ценообразования, и с 2005 г. в этой стране действует полноценный пакет документального оформления нового характера отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. При этом значительно возросли санкции за отсутствие или предоставление неполной документации. Кроме того, лишь спустя три года после начала изменений в области применения трансфертного ценообразования был разрешен четвертый способ оценки сопоставимости, а именно по рентабельности. В российской практике наиболее активно применяется метод средней цены, что ухудшает положение налогоплательщика по сравнению с корректировкой по минимальной рыночной цене.

Зам. директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России **А. С. Кизимов** в своем выступлении рассмотрел международные аспекты контроля за трансфертным ценообразованием, возможность использования Руководства ОЭСР при обосновании рыночности цен и обратил особое внимание присутствующих на специфику признания лиц взаимозависимыми. Налогоплательщики могут сами объявить себя взаимозависимыми. При этом за рубежом запрещено перекрестное участие налогоплательщиков в капитале друг друга. Спорным критерием выступает соотношение уставного капитала с фактической задолженностью кредиторам. А. С. Кизимов также сделал акцент на очередность применения четырех методов определения сопоставимости для целей трансфертного ценообразования.

Начальник Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России **Д. В. Вольвач** отметил, что на практике реализована программа заключения соглашений о ценообразовании для целей налогообложения. Важной их составляющей является возможность самостоятельной корректировки заявленных ранее цен. Установлен и порядок представления отчетной документации. Спорным вопросом остается симметричная корректива при проведении налоговых проверок.

Программу круглого стола продолжила начальник отдела налогообложения прибыли специальных налоговых режимов ФНС России **С. О. Базанова**, которая рассмотрела основные цели и преимущества создания консолидированных групп налогоплательщиков. В настоящее время зарегистрировано 15 КГН, в которые входят более 400 налогоплательщиков, платежи которых по налогу на прибыль организаций составили 20–25% поступлений в консолидированный бюджет. Региональные бюджеты, где находится большая часть работников КГН, выиграли (65 регионов). Однако другие регионы потеряли (18 регионов), в частности Москва не получила около 40 млрд руб. Но остается вопрос: может ли в КГН входить головная организация, дающая до 90% объема производства.

Опыт в сфере применения трансфертного ценообразования с коллегами поделились юристы аудиторско-консалтинговой компании ФБК. Так, вице-президент ФБК, зам. председателя Комитета по налоговой политике РСПП **А. В. Тихоновский** выступил с предложениями актуализировать Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию в свете международного сотрудничества России.

В свою очередь руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» **А. А. Яковлев** в выступлении, озаглавленном «Контроль соответствия цен и оценка обоснованности налоговой выгоды», коснулся вопросов, связанных с границами компетенций ФНС России и территориальных налоговых органов по контролю за ценами, и обозначил ключевые риски для налогоплательщиков.

Сложнейшей задачей урегулирования интересов государства и налогоплательщиков, о которой говорил в своем выступлении **Г. Н. Тимоничев**, юрист аудиторской компании «ПепеляевГрупп», является нахождение эффективных способов оценки нематериальных активов, операций с ними. В этом случае экспертами выделяется значительно большее количество критериев определения сопоставимости сделок по сравнению с товарными сделками, в частности, дополнительные, а именно: эксклюзивность прав использования НМА, степень и продолжительность юридической защиты прав использования; срок полезного использования, степень разработанности, возможность получения обновлений, ожидаемые прибыли. К сложностям трансфертного ценообразования сделок с НМА относятся уникальность объектов интеллектуальной собственности (6.13 Руководства ОЭСР), отсутствие внешних сопоставимых сделок в силу

свойственности передачи НМА только в рамках групп компаний; сложность оценки стоимости НМА на момент совершения сделки; углубленный функциональный анализ. Решению стоящей перед налоговой общественностью задачи будет способствовать реализация 8-го пункта BEPS — достижение единообразия в понимании НМА и распределения прибыли (сентябрь 2014–2015 гг.).

Спорной позицией по применению российского законодательства о налогах и сборах в части налогового контроля применения трансфертного ценообразования между налогоплательщиками и налоговыми органами является документальное оформление исполнения соглашений о ценообразовании. Если Д. В. Вольвач отметил, что многие вопросы сняты или будут исчерпаны в процессе введения единой автоматизированной системы, то **А. В. Торопцев** (начальник финансового отдела компании VAT) привел пример, согласно которому в настоящее время отчет по нашим методикам достигает 180 тыс. листов (по методике ОЭСР — 200 листов). Налоговому контролю должна подлежать компания, а не каждая транзакция — в этом и ОЭСР видит перспективы сокращения предоставляемой документации, а значит, и снижения налогового бремени. Кроме того стоит задача унификации документации, используемой налоговыми органами разных стран.

Председатель российского отделения IFA, председатель российского отделения Международной налоговой ассоциации, советник компании PricewaterhouseCoopers, канд. экон. наук, проф. кафедры «Налоги и налогообложение» **И. Г. Русакова** и зам. начальника Контрольного управления ФНС России **К. В. Новоселов** рассмотрели значение отчета ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения и вопросы трансфертного ценообразования» для развития налогообложения в России. В этих условиях резко возрастает значение международных организаций. Особую роль в помощи налоговым администрациям разных стран в практическом решении затруднительных ситуаций, возникающих в области налогообложения международных доходов, играют Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Международная налоговая ассоциация (ИФА).

О признании особой роли этих двух организаций свидетельствует тот факт, что важнейшими событиями в международной налоговой жизни последних лет стали юбилеи Модельной конвенции

ОЭСР — 50 лет (2008 г.) и ИФА — 75 лет (2013 г.). Помимо этих событий, следует также отметить:

- 75-летие Международного бюро налоговой документации IBFD (2013 г.);
- вступление в силу с 1 января 2013 г. Закона США о налогообложении иностранных счетов;
- заключение сепаратных соглашений государств, известных как «соглашение Рубика», разработанное Ассоциацией иностранных банков Швейцарии и предполагающее автоматическую уплату банком фиксированного налога со счетов иностранных клиентов, но при условии сохранения их полной анонимности;
- принятие директивы ЕС и Конвенция ЕС и ОЭСР в отношении взаимопомощи по налоговым вопросам;
- публикация документа ОЭСР по бенефициарному собственнику;
- борьба с уклонением от налогообложения (на национальных уровнях принимаются специальные меры по борьбе с уклонением от уплаты налогов).

Особое место в научных дискуссиях и практических семинарах сегодня занимает Отчет ОЭСР, известный под названием «BEPS» (в пер. с англ. «размывание налогооблагаемой базы и вывод прибыли из-под налогообложения»), который был опубликован 12 февраля 2013 г.

Докладчики отметили, что сегодня возрастает не только роль международных налоговых организаций, но и значение международного налогообложения. В настоящее время возникает необходимость сотрудничества налоговых органов в связи с тем, что изменения в налоговом законодательстве становятся причинами возникновения новых проблем. В заключение выступления было предложено пересмотреть п. 1.37 Рекомендаций ОЭСР по трансфертному ценообразованию в отношении обстоятельств, позволяющих переклассифицировать сделку.

В ходе круглого стола была также рассмотрена зарубежная и российская практика использования источников информации о рыночных сделках: риски достоверности и полноты информации; создание и развитие независимых внешних информационных источников (индикаторов), необходимых для планирования цен налогоплательщиками и эффективного контроля правомерности применения трансфертных цен контролирующими органами.

Обзор подготовила Л. И. Гончаренко

Уважаемые коллеги!

- Санкт-Петербургский государственный университет
- Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина
- Харьковский национальный экономический университет имени С.Кузнеця
- Тернопольский национальный экономический университет
- Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
- Национальный университет Государственной налоговой службы Украины
- Институт экономики Уральского отделения Российской академии наук
- Научно-исследовательский центр индустриальных проблем развития НАН Украины

приглашают принять участие

в Шестом Российско-Украинском симпозиуме

«Теория и практика налоговых реформ»

1–6 июля 2014 года

г. Санкт-Петербург

Цель симпозиума – обсуждение актуальных проблем реформирования налоговых систем, выработки рекомендаций по совершенствованию налоговой политики России и Украины, формирование творческих коллективов для проведения совместных исследований налоговой направленности.

Регламент: программа симпозиума предусматривает проведение пленарного заседания и ряда круглых столов, возможна также организация одной-двух тематических секций и Дня докторанта. На пленарное обсуждение, секции и круглые столы выносятся ограниченное число докладов, предварительно прошедших рецензирование и отобранных программным комитетом по заранее объявленным критериям. Процедура обсуждения единая: доклад – 15 мин, ответы на вопросы – 5 мин, обсуждение и принятие решения – 5 мин.

Планируется организация круглых столов:

1. Власть и бизнес: поиск компромисса в налогообложении.
2. Формирование адекватной модели налогового федерализма как стратегический ориентир налоговой политики.
3. Уклонение от уплаты налогов как комплексная проблема.
4. Налоговые льготы: теория и практика применения.
5. Коррекция налоговой политики в контексте обеспечения глобальной конкурентоспособности.
6. Инновационные подходы к налоговому администрированию.

Планируется также проведение **Дня докторанта**.

К участию в нем приглашаются соискатели ученой степени доктора экономических наук, выносящие на публичную экспертизу основные научные результаты своих исследований. Экспертами выступают ведущие специалисты по налоговой проблематике. Процедура обсуждения докладов идентична указанной выше. По итогам обсуждения наиболее готовые к защите исследования получают сертификаты о прохождении публичной экспертизы.

К началу симпозиума планируется издание:

- коллективной монографии (**язык – русский**);
- статей симпозиума (**язык – русский**).

Календарь проведения симпозиума:

- 1 июля** – заезд участников;
- 2 июля** – пленарное заседание, круглый стол;
- 3 июля** – работа секций и круглый стол;
- 4 июля** – работа секций и День докторанта;
- 5 июля** – подведение итогов, экскурсионная программа;
- 6 июля** – отъезд участников.

АДРЕС ОРГКОМИТЕТА СИМПОЗИУМА

в России:

Санкт-Петербургский государственный университет,
Экономический факультет, ул. Чайковского 62,
191123, Санкт-Петербург, Россия
Справки: **+7 (921) 774-57-91; +7 (911)134-31-97**
E-mail: **ruukspb@gmail.com**
Землянская Лидия

в Украине:

Харьковский национальный экономический университет
им. С. Кузнеця, Кафедра налогообложения,
пр. Ленина, 9-а,
61001, Харьков, Украина
Справки: **+38 (057) 702-18-35, доб. 3-64**
Астафьева Лариса Анатольевна