

УДК 338.5 (045)

# АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ МЕТОДОВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

**САМАРИНА ЭЛЬВИРА СЕРГЕЕВНА**

старший государственный налоговый инспектор,  
Межрегиональная инспекция ФНС России по ценообразованию  
для целей налогообложения, Москва, Россия  
**E-mail:** [samarinaelvira@mail.ru](mailto:samarinaelvira@mail.ru)

## АННОТАЦИЯ

Совершенствование налогового контроля за использованием механизмов трансфертного ценообразования в целях минимизации налогообложения является приоритетным направлением налоговой политики любого государства.

Необходимость регулирования данной области связана с ростом глобализации бизнеса, возможностью совершения сложных сделок с лицами – резидентами различных юрисдикций. Для Российской Федерации это направление особенно важное, поскольку крупнейшие налогоплательщики России являются частью сложнейших вертикально-интегрированных холдингов, в финансово-хозяйственной деятельности которых преобладают трансграничные операции.

Действующие нормы раздела V.1 Налогового кодекса (НК) Российской Федерации отвечают международным Рекомендациям в области трансфертного ценообразования, разработанным Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). В связи с этим особенно важно проанализировать основные тенденции в изменении подходов к регулированию в этой сфере.

Мировая практика показала, что одними из наиболее сложных сделок в области трансфертного ценообразования являются сделки с нематериальными активами. Так, в угрожающих масштабах ухода от налогообложения с помощью международного налогового планирования по поручению министров финансов G20 ОЭСР 12 февраля 2013 г. был подготовлен и выпущен отчет «О размывании налоговой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (*Base Erosion and Profit Shifting*). В рамках указанного документа одним из мероприятий является разработка мер по предотвращению размывания налоговой базы в результате перемещения нематериальных активов внутри группы. Поскольку российские компании активно осуществляют трансграничные сделки с нематериальными активами, вопрос совершенствования существующих норм раздела V.1 НК РФ очень актуальный и своевременный.

В статье рассмотрены понятие трансфертного ценообразования, сущность и содержание нематериального актива как объекта трансфертного ценообразования; кроме того, анализируются наиболее сложные вопросы с точки зрения применения действующего налогового законодательства.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование; нематериальные активы; метод сопоставимых рыночных цен; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли; ОЭСР.

## THE USE OF DIFFERENT METHODS OF TRANSFER PRICING: MATTERS OF CURRENT INTEREST

**ELVIRA S. SAMARINA**

Senior State Tax Inspector, Interregional Inspectorate of the Federal Tax Service of Russia for pricing for tax purposes,  
Moscow, Russia  
**E-mail:** [samarinaelvira@mail.ru](mailto:samarinaelvira@mail.ru)

## ABSTRACT

Improving tax control over the use of transfer pricing mechanisms in order to minimize tax is a major policy priority for every country. The need for regulation in this area is dictated by the ongoing globalization of business as well as the possibility of implementing complex transactions with residents in different jurisdictions. For the Russian Federation it is particularly important because the largest Russian taxpayers often represent parts

of complex, vertically integrated holdings which business and financial activities mostly include cross-border transactions. The existing norms set in Section V.1 of the Tax Code (TC) of the Russian Federation meet the OECD recommendations on transfer pricing. In this connection, it is particularly important to analyze the main trends in regulatory approaches in this field.

The world experience proves that transactions involving intangible assets are the most complex ones in transfer pricing. Tax avoidance using international tax planning constitutes a serious risk to tax revenues. On February, 12, 2013 the OECD releases its report «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) commissioned by the G20 Finance Ministers. One target is to develop an Action Plan aimed to prevent tax base erosion resulting from transfers of intangible assets within the same group. Since Russian companies actively participate in cross-border transactions involving intangible assets, the issue of improving existing standards set in Section V.1 of the Tax Code is highly relevant and timely.

The paper considers the concept of transfer pricing as well as the nature and content of an intangible asset in the context of transfer pricing. Moreover, it provides guidance on how to solve tricky problems related to the application of existing tax legislation.

**Keywords:** transfer pricing; intangible assets; comparable uncontrolled price method; comparable profits method; profit split method; OECD.

В последнее время российское налоговое законодательство претерпевает серьезные изменения, которые связаны с новыми реалиями глобального бизнеса. Одним из таких новшеств стало введение раздела V.1 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), который регулирует отношения в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Данный раздел является воплощением общепринятого мирового принципа *arm's lengths principles* (дословно с англ. — «принцип вытянутой руки»), который закреплен в п. 1 ст. 9 Модельной конвенции по налогам на доход и капитал ОЭСР. Содержание указанного принципа раскрывается в наличии конкурирующих экономических интересов у покупателей и продавцов рынка, что говорит об их независимости. Следуя данной логике, финансовые результаты, полученные по итогам сделок, заключенных между независимыми сторонами, являются рыночными и служат основным ориентиром для оценки и определения результатов по операциям между лицами, которые устанавливают отличные от рыночных коммерческие и (или) финансовые условия.

В мировой практике деятельность компаний по установлению цен в сделках по нерыночным условиям получила название «трансфертное ценообразование». Данная область представляет особый интерес для налогового контроля. С одной стороны, налогоплательщики могут манипулировать

ценами в сделках с аффилированными лицами, которые находятся в различных странах мира, а с другой — определенные страны под влиянием усиления международной налоговой конкуренции специально создают условия, при которых воздействие на цены будет выгодно для таких налоговых юрисдикций.

Поскольку в XXI в. наблюдаются все большие изменения в условиях ведения бизнеса, наиболее существенным из которых становится наличие сложнейших по своей структуре вертикально интегрированных компаний, затрагивающих налоговые юрисдикции различных стран, нормативное регулирование данной области весьма актуально.

Основной рекомендательно-методический документ в этой сфере был принят в 1995 г. в виде Руководства о трансфертном ценообразовании для многонациональных предприятий и налоговых администраций. Необходимо отметить, что страны-участницы и страны-наблюдатели в равной степени применяют данные правила во внутреннем налоговом законодательстве. На сегодняшний день указанные нормы в той или иной форме применяются более чем в 69<sup>1</sup> странах мира, в том числе и в России.

Стоит отметить, что данные рекомендации ОЭСР не являются совершенными,

<sup>1</sup> URL: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml> (дата обращения: 20.10.2014).

**Понятие нематериального актива (НМА) и интеллектуальной собственности  
в различных нормативно-правовых актах**

Норма	Понятие НМА/ интеллектуальная собственность	Содержание понятия
<p>Российские стандарты бухгалтерского учета. Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)</p>	<p>Не содержат определения нематериального актива. Содержат обязательные критерии для принятия объекта в бухгалтерском учете в качестве нематериального актива</p>	<p>Объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем. Организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам. Возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов. Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена. Отсутствие у объекта материально-вещественной формы</p>
<p>Международные стандарты финансовой отчетности. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (ред. от 18.07.2012)</p>	<p>Содержат понятие нематериального актива</p>	<p>Нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы</p>
<p>Налоговый кодекс Российской Федерации (п.3 ст. 257 НК РФ)</p>	<p>Содержит понятие нематериального актива</p>	<p>Нематериальные активы – приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)</p>
<p>Методические рекомендации по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности, утверждены Министерством имущественных отношений Российской Федерации 26.11.2002 № СК-4/21297</p>	<p>Содержат понятие интеллектуальной собственности</p>	<p>Интеллектуальная собственность:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг, в том числе исключительные права на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки и знаки обслуживания, базы данных, топологии интегральных микросхем, селекционные достижения, произведения науки, литературы или искусства и др.;</li> <li>• права на секреты производства (ноу-хау);</li> <li>• права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг, передаваемых по договору, в том числе по лицензионному договору, авторскому договору, договору о передаче прав на использование топологии интегральных микросхем, программы для ЭВМ или базы данных, иному договору</li> </ul>

Норма	Понятие НМА/ интеллектуальная собственность	Содержание понятия
Международные стандарты оценки (МСО, 2011)	Содержат понятие нематериального актива	Нематериальный актив – это не денежный актив, который обладает экономическими свойствами. Он не имеет физической субстанции, но предоставляет права и экономические выгоды своему правообладателю
Гражданский кодекс Российской Федерации (4-я часть)	Содержит понятие интеллектуальной собственности. Устанавливает 16 охраняемых результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации	На результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации) признаются интеллектуальные права, которые включают исключительное право, являющееся имущественным правом, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, также личные неимущественные права и иные права (право следования, право доступа и др.)
Конвенция, учреждающая Всемирную организацию интеллектуальной собственности (ВОИС)	Содержит понятие интеллектуальной собственности	Интеллектуальная собственность включает права, относящиеся: <ul style="list-style-type: none"> <li>• к литературным, художественным и научным произведениям;</li> <li>• исполнительской деятельности артистов, звукозаписи, радио- и телевизионным передачам;</li> <li>• изобретениям во всех областях человеческой деятельности;</li> <li>• научным открытиям;</li> <li>• промышленным образцам;</li> <li>• товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям и коммерческим обозначениям;</li> <li>• защите против недобросовестной конкуренции, а также все другие права, относящиеся к интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях</li> </ul>

более того, в результате сформированной правоприменительной практики выявлены наиболее актуальные вопросы в области трансфертного ценообразования, которые требуют выработки новых подходов. Одним из таких вопросов является контроль трансфертного ценообразования по сделкам с нематериальными активами.

Современная инновационная экономика показывает, что с каждым годом растет количество нового оборудования и технологий, инновационных товаров, и это, как следствие, ведет у экономических субъектов к росту потребности в создании все новых нематериальных активов. Так, по оценкам, до 50% ценности компании может приходиться на нематериальные активы [1, с. 79].

Понятие «нематериальные активы» достаточно многогранно и регулируется различными российскими и международными нормативно-правовыми актами. При этом важно различать понятие «нематериальные

активы» и «интеллектуальная собственность». Последний термин, отражает *право* субъекта владеть и распоряжаться каким-либо нематериальным объектом. Таким образом, интеллектуальная собственность является одной из главных составляющих нематериальных активов предприятий [2, с. 37] (таблица).

Поскольку предметом рассмотрения статьи являются нематериальные активы для целей налогообложения, далее по тексту под нематериальными активами понимаются объекты в смысле, указанном п.3 ст. 257 НК РФ: приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (свыше 12 месяцев).

К нематериальным активам, в частности, относятся<sup>2</sup>:

1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

6) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта;

7) исключительное право на аудиовизуальные произведения.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Кроме того, в налоговом законодательстве, так же как и в законодательстве о бухгалтерском учете, не признаются в качестве нематериальных активов не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Поскольку нематериальные активы в соответствии с п. 2 ст. 132 Гражданского кодекса Российской Федерации являются частью имущественного комплекса предприятия, с ними могут совершаться самые различные сделки:

- купли-продажи;
- безвозмездной передачи и дарения;
- предоставления прав пользования взамен соответствующих платежей (данные платежи подразделяются на паушальные, т.е.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), п. 3 ст. 257 от 05.08.2000 № 117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/> (дата обращения: 20.10.2014).

установленные договором в фиксированной сумме, и роялти, т.е. периодические платежи);

- прочие виды.

Таким образом, нематериальные активы являются предметом совершения сделок в рамках действующего налогового законодательства при совершении сделок между взаимозависимыми лицами (т.е. трансфертного ценообразования), такие операции могут быть признаны контролируруемыми при наличии оснований, перечисленных в ст. 105.14 НК РФ. Наиболее распространенными основаниями для признания сделок с нематериальными активами контролируемыми являются:

- наличие взаимозависимости лиц в соответствии со ст. 105.1 НК РФ;

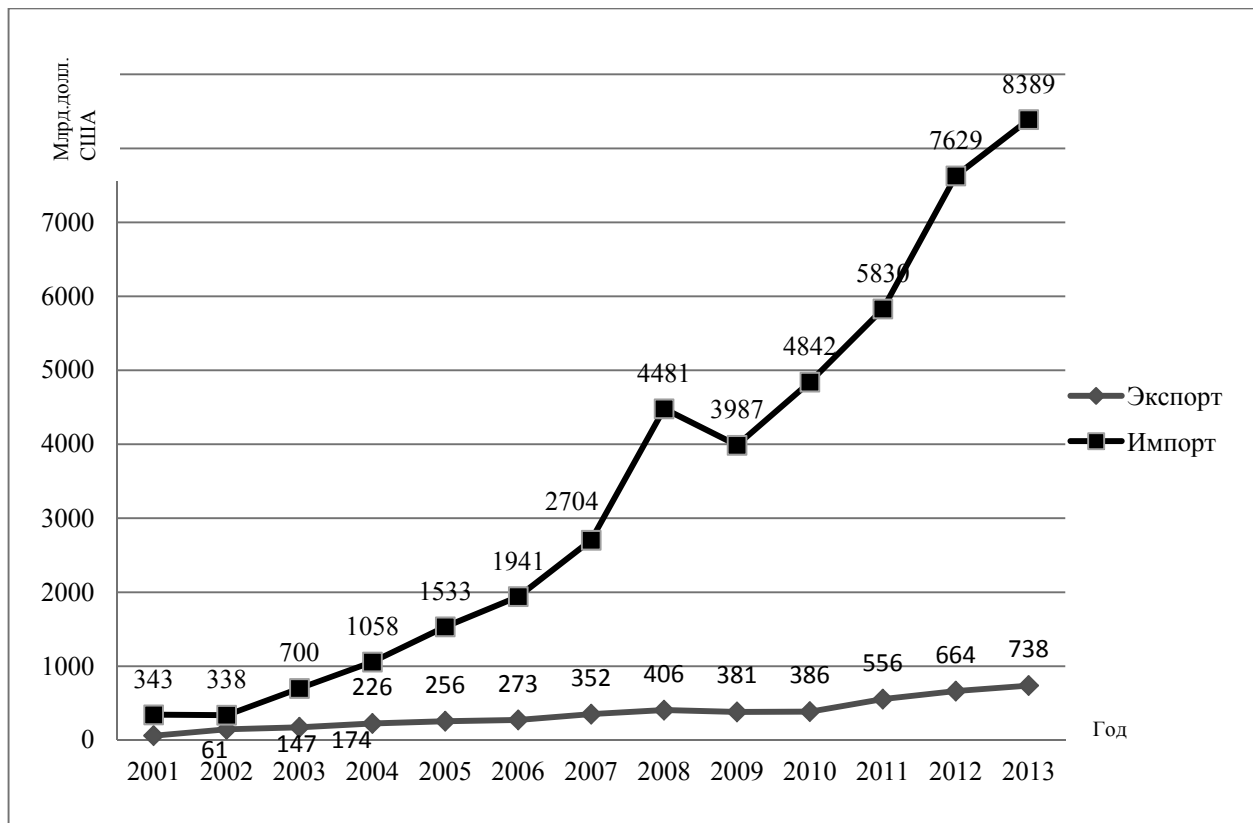
- наличие стороны в сделке, местом налогового резидентства которой является государство или территория с льготным режимом налогообложения. Одно из преимуществ осуществления таких операций с нематериальными активами заключается в их сложности и, следовательно, большей привлекательности для налогоплательщика в вопросах снижения глобального федерального налога на прибыль, выплачиваемого лицами, входящими в одну группу (холдинг).

Поскольку перечень нематериальных активов достаточно обширный и возможны многочисленные варианты совершения с ними сделок в области трансфертного ценообразования, автор статьи предлагает рассмотреть наиболее актуальные вопросы трансфертного ценообразования по нематериальным активам на примере сделок по передаче прав на объекты интеллектуальной собственности.

Действительно, международная судебная практика свидетельствует о том, что большинство сложных дел в области трансфертного ценообразования связано с обоснованием установления размера ставки роялти<sup>3</sup>. Данный вопрос особенно

<sup>3</sup> Пример судебных дел: дело *DHL CORPORATION AND SUBSIDIARIES* (решение № 99-71580, 2002 г.); дело *VERITAS SOFTWARE CORPORATION AND SUBSIDIARIES* (решение № 12075-06, 2009 г.); дело *GLAXOSMITHKLINE INC* (дело № T-833-068, по итогам спора заключено соглашение с *Internal Revenue Service*). URL: <http://www.irs.gov/uac/IRS-Accepts-Settlement-Offer-in-Largest-Transfer-Pricing-Dispute> (дата обращения: 20.10.2014).





**Динамика объемов экспорта и импорта платежей за пользование интеллектуальной собственностью с 2001 по 2013 г. (млрд долл. США)**

Рассчитано по: Статистика внешнего сектора. Внешняя торговля Российской Федерации услугами в структуре расширенной классификации услуг (по методологии платежного баланса). URL: [http://www.cbr.ru/statistics/? PrtlId=svs](http://www.cbr.ru/statistics/?PrtlId=svs).

актуален для России, поскольку объем ежегодных выплат российскими компаниями роялти и лицензионных платежей в отношении стран-нерезидентов вырос с 2001 г. более чем в 24 раза. На *рисунке* представлена динамика объемов экспорта и импорта соответствующих лицензионных платежей в адрес различных стран в течение последних 13 лет.

В случае приобретения права пользования объектом интеллектуальной собственности по лицензионному договору российская организация может осуществлять манипулирование в установлении размера ставки лицензионных платежей, которая не всегда отвечает «принципу вытянутой руки». Заинтересованность в таких действиях раскрывается в наличии права налогоплательщика уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций на расходы, связанные с периодически (текущими) платежами за пользование правами на результаты интеллектуальной

деятельности и средств индивидуализации (пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В данном случае для оценки размера ставки роялти по контролируемым сделкам федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует следующие методы<sup>4</sup>:

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

В соответствии с положениями НК РФ метод сопоставимых рыночных цен для определения в целях налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным является приоритетным<sup>5</sup>. Здесь

<sup>4</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.1 ст. 105.7, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 20.10.2014).

<sup>5</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.3 ст. 105.7, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 20.10.2014).

очень важно отметить, что международная правоприменительная практика также говорит об использовании данного метода как наиболее предпочтительного, однако кажущаяся легкость при применении данного метода таит свои тонкости, которые могут послужить достаточно серьезным препятствием при его использовании.

Метод сопоставимых рыночных цен является методом определения соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен, определенным в порядке, предусмотренном НК РФ<sup>6</sup>. При этом законодатель в п. 2 ст. 105.5 закрепил норму, согласно которой сделки признаются сопоставимыми с контролируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой.

Следовательно, для того чтобы определить размер вознаграждения по «принципу вытянутой руки» за предоставление права пользования каким-либо результатом интеллектуальной собственности (изобретение, товарный знак, ноу-хау и др.), необходимо, чтобы рассматриваемые объекты были сопоставимы, т.е. относились к одному классу, использовались в одной и той же отрасли, на том же рынке и обладали практически одинаковым потенциалом получения прибыли. Кроме того, должен обязательно проводиться анализ финансовых и коммерческих условий сделок, особую роль отводя их функциональному анализу. Среди особых условий сделки при передаче прав пользования результатами интеллектуальной собственности можно выделить следующие:

- условия передачи, т.е., например, наличие исключительных прав на использование или присутствие ограничений;
- уникальность объекта передачи;
- стадия разработки нематериального актива (ранняя стадия технологической жизни

актива или актив уже пригоден для производства коммерческого продукта);

- срок полезного использования;
- срок контракта, наличие права на его аннулирование или продление;
- принимаемые обеими сторонами риски;
- ожидание будущих выгод от использования нематериального актива;
- право на использование объекта для дальнейшей модернизации, усовершенствований, обновления.

Последнее обстоятельство особо пристально рассматривается в новых поправках к гл. 6 Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию, поскольку ограничения на модернизацию переданного нематериального актива или возможность как цедента, так и приобретателя прав по договору на получение коммерческой выгоды от результатов такой модернизации может повлиять на стоимость переданных прав и сопоставимость двух сделок<sup>7</sup>. Представляется, что в сделках между независимыми лицами предусматривается оставление за цедентом полных прав на модернизацию лицензированного нематериального актива, который может быть улучшен во время его использования. Однако существует и обратный пример, по которому приобретатель прав на нематериальный актив будет иметь права на модернизацию нематериального актива как на момент лицензионного договора, так и на бессрочной основе.

Таким образом, процесс поиска сопоставимых сделок, в которых достаточно схожие нематериальные активы передаются при аналогичных обстоятельствах, довольно затруднителен. Учитывая, что при сопоставлении для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, используются исключительно общедоступные источники информации, некоторые факторы могут

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.1 ст. 105.9, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 20.10.2014).

<sup>7</sup> Paragraph 6.88 Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. C. URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles\\_9789264219212-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles_9789264219212-en#page1) (дата обращения: 20.10.2014).

оказаться не поддающимися оценке в ходе анализа трансфертного ценообразования ввиду отсутствия соответствующей информации<sup>8</sup>.

Следующий метод, использование которого наиболее приемлемо в рассматриваемой сделке, — **метод сопоставимой рентабельности**. Данный метод заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках, определенным в порядке НК РФ<sup>9</sup>. Поскольку оценивается рентабельность сделки с нематериальным активом, представляется, что данный метод применим, если, оценивая, сторона является владельцем ценных, «нерутинных» нематериальных активов. Однако общее правило подхода к выбору тестируемой стороны заключается в отборе именно такой стороны, которая участвует в контролируемой сделке на наиболее несущественных основаниях<sup>10</sup> (выполняет неосновные функции, несет минимум рисков, затрат и т. д.). В рамках указанного метода наиболее важным является отраслевой отбор сопоставимых сделок (например, в рамках ОКВЭД, SIC). Однако основная проблема в том, что НК РФ предусматривает определение выбранного показателя рентабельности не стороны сделки, а именно самой сделки. Поскольку в открытых источниках информации практически не содержится соответствующих подробных финансовых сведений о конкретных сделках с нематериальными активами, использование данного метода на практике представляется весьма затруднительным.

Следующий метод — **метод распределения прибыли**. В международной практике

позиционируется как особо приоритетный. В США данный метод включает в себя три метода разделения прибыли для оценки трансфертной цены или ставки роялти по нематериальным активам и интеллектуальной собственности: правило остаточного распределения, правило используемого капитала и правило разделения сопоставимой прибыли [3, с. 695].

В НК РФ данный метод представлен как сопоставление фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок. Для правильного применения данного метода оцениваются<sup>11</sup>:

1) размер затрат, понесенных лицом, являющимся стороной анализируемой сделки, на создание нематериальных активов, использование которых оказывает влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) по анализируемой сделке;

2) характеристики персонала, занятого у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, включая его численность и квалификацию (затраченное персоналом время, величина расходов на оплату труда), оказывающие влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;

3) рыночная стоимость активов, находящихся в пользовании (распоряжении) лица, являющегося стороной анализируемой сделки, использование которых влияет на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;

4) другие показатели, отражающие взаимосвязь осуществляемых функций, используемых активов с принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и величиной фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке.

Как видно из перечисленных показателей, метод требует установления

<sup>8</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.4 ст. 105.6, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 20.10.2014).

<sup>9</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.1 ст. 105.12, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 20.10.2014).

<sup>10</sup> Revision Of The Special Considerations For Intangibles In Chapter Vi Of The Oecd Transfer Pricing Guidelines And Related Provisions, 6 June to 14 September 2012. URL: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/50526258.pdf> (дата обращения: 20.10.2014).

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.10 ст. 105.13 от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 20.10.2014).



сопоставимых сделок не только в качественном, но и количественном выражении. При этом ОЭСР в новой редакции Руководства отмечает, что нечеткие оценки наличия и использования неопределенных нематериальных активах не могут быть использованы при методе распределения прибыли. Таким образом, применение данного метода бывает достаточно усложнено отсутствием соответствующих финансовых данных.

Анализ действующих норм налогового законодательства показал, что при анализе сделок по передаче прав на объекты интеллектуальной собственности использование основных методов трансфертного ценообразования достаточно затруднительно, поскольку в большинстве случаев необходимая информация по сопоставимым сделкам в общедоступных источниках информации отсутствует. Вопрос применения данных методов также является актуальным и для других сделок с нематериальными активами.

Проблема определения правильной цены нематериального актива может решаться путем использования косвенных методов, когда не имеется аналогичных нематериальных активов для применения метода сопоставимой цены. Так, в Австралии налоговая служба предлагает применять такие методы, как дисконтирование будущей выгоды от использования нематериального актива на основе прогнозов его доходности; установление стоимости замены нематериального актива; применение исторических издержек, хотя связи рыночной цены нематериального актива с расходами на его создание может и не быть [4, с. 125].

В качестве дальнейшего совершенствования трансфертного ценообразования сделок с нематериальными активами требуется разработка специальных норм, которые позволят сосредоточиться не столько на поиске неких сопоставимых сделок, сколько на самих финансовых результатах, которые получают стороны в результате совершения операций с нематериальными активами.

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Гаранина Т.А.* Роль нематериальных активов в создании ценности компании: теоретические и практические аспекты // Корпоративные финансы. 2009. № 4 (12). С. 79–96.
2. *Хурматуллин В.В.* Интеллектуальная собственность как товар в современных условиях // Вестник Российской академии естественных наук. 2012. № 1. С. 35–44.
3. *Рейли Р., Швайс Р.* Оценка нематериальных активов: пер. с англ. М.: Квинто Консалтинг, 2005. 792 с.
4. *Непесов К.А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007. 233 с.

## REFERENCES

1. *Garanina T.A.* Rol» nematerial'nykh aktivov v sozdanii tsennosti kompanii: teoreticheskie i prakticheskie aspekty [The role of intangible assets in the creation of the company's values: theoretical and practical aspects]. *Korporativnye Finansy — Corporate Finance*, 2009, no 4 (12), pp. 79–96. (In Russ.)
2. *Khurmatullin V.V.* Intellektual'naia sobstvennost» kak tovar v sovremennykh usloviakh [Intellectual property as a commodity in the present conditions]. *Vestnik Rossiiskoi akademii estestvennykh nauk — Bulletin of the Russian Academy of Natural Sciences*, 2012, no 1, pp. 35–44. (In Russ.)
3. *Reili R., Shvais R.* Otsenka nematerial'nykh aktivov: per. s angl. [Assessment of intangible assets: Translated from English.]. Moscow, Kvinto Konsalting — Quinto Consulting, 2005, 792 p. (In Russ.)
4. *Nepesov K.A.* Nalogovye aspekty transfertnogo tsenoobrazovaniia: sravnitel'nyi analiz opyta Rossii i zarubezhnykh stran [Tax aspects of transfer pricing: comparative analysis of the experience of Russia and foreign countries]. *Volters Kluver — Wolters Kluwer*, 2007, 233 p. (In Russ.)