

4. Бондарчук В. Заробітчанство в цифрах і фактах / В. Бондарчук // Львівська газета. - №156. – 29.08.2012. – С. 3-4.
5. Гаркавенко Н. О. Проблеми зайнятості та безробіття на національному ринку праці. / Н. О. Гаркавенко // Формування ринкових відносин в Україні – 2010. – №4. – С.168-172.
6. Ушенко Н. В. Напрямки реалізації державного регулювання зайнятості населення України / Н. В. Ушенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – №11. – С.72-75.
7. Шебаніна О. В. Ринок праці та основні напрями його ефективного розвитку / О. В. Шебаніна // Економіка АПК. – 2012. – №6. – С.115-122.

Тимарцев А.Ю.

УДК 336.2

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ЛИЦ: РОССИЙСКО-УКРАИНСКИЙ ОПЫТ

***Аннотация.** В статье дана критическая оценка правил контроля за трансфертными ценами, в основе которых лежит общий «принцип вытянутой руки». Обобщена практика функционирования в системе налоговых органов РФ специальной налоговой инспекции по контролю над ценами. Обоснована целесообразность введения в практику украинского налогообложения принципа консолидированного налогообложения связанных лиц и симметричных корректировок.*

***Ключевые слова:** налогообложение, взаимосвязанные лица, трансфертные цены, консолидированная группа*

***Анотація.** У статті дана критична оцінка правил контролю за трансфертними цінами, в основі яких лежить загальний "принцип витягнутої руки". Узагальнено практику функціонування в системі податкових органів РФ спеціальної податкової інспекції з контролю над цінами. Обґрунтовано доцільність введення в практику українського оподаткування принципу консолідованого оподаткування пов'язаних осіб і симетричних коригувань.*

***Ключові слова:** оподаткування, взаємозв'язані особи, трансфертні ціни, консолідована група*

***Summary.** The critical estimation of new rules of control over transfer prices, which are based on a general "arm's length principle", is given in the article. The Russian and Ukrainian legislation adheres to the principle that transactions between related parties must be carried out according to market (ordinary) prices. The Tax Code contains the methodical approach of their calculation in order to stop the abuse of external transfer prices for diminishing the tax burden. The practice of functioning the special price control tax office in the system of tax authorities of the Russian Federation is summarized. The wisdom of applying the principle of the consolidated taxation of the related parties and symmetric adjustments in the Ukrainian taxation is substantiated. The legal framework of creating the consolidated group is signing the corresponding agreement and preliminary conforming the basic terms of agreements, having signs of the related party transactions, with the tax authorities, that will allow avoiding conflict situations while explaining by the payer the tax of transfer prices.*

***Key words:** taxation, related parties, transfer prices, consolidated group.*

Постановка проблемы и ее связь с важнейшими научными и практическими заданиями. С 2012 года в РФ вступили в силу новые правила контроля за трансфертными ценами, предварительно дискутируемые длительный период времени. На смену одной статье Налогового кодекса пришел целый большой раздел, преследующий целью установить барьеры для вывоза из страны налоговой базы. В основе изменений лежит общий «принцип вытянутой руки» (arm's length principle) - две взаимозависимые организации должны заключать между собой сделки на рыночных условиях, как если бы они были независимыми по отношению к друг другу компаниями [1]. Эта базовая концепция активно продвигается ОЭСР и используется большинством стран. По этому пути пошла и Россия, в этой связи актуальным и ценным для Украины является исследование ее опыта.

Анализ основных исследований и публикаций, в которых есть постановочные вопросы, анализируемые автором. В связи с изменениями законодательства налогообложение операций взаимосвязанных лиц активно обсуждается российскими коллегами. В статьях В.Г. Акимовой, П.А. Попова, В.В. Воинова, К. Ю. Литвинова, И. Б. Штукмастера [2-5] исследуются условия сделок между взаимозависимыми лицами, методы контроля цен. Нелюбиной М.В. выполнен обзор международной практики создания режимов консолидированного налогообложения холдингов [6]. Что касается украинских ученых, то следует отметить, что Дзюбой П.В. [7], Волошанюк Н.В. [8] разработаны рекомендации по предотвращению злоупотребления трансфертными ценами для уменьшения налоговой нагрузки в рамках действующего Налогового Кодекса Украины.

Нерешенные проблемы, которым посвящена статья. Высоко оценивая результаты научных исследований указанных выше авторов, следует отметить целесообразность адаптации к украинским условиям российского опыта налогообложения операций взаимосвязанных лиц, использования трансфертных цен на консолидированной основе.

Цели и задачи статьи – критическая оценка российского опыта налогообложения операций со связанными лицами и обоснований на этой основе рекомендаций для Украины.

Основной материал исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. С 1 января 2012 г. вступил в силу Федеральный закон от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в

отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения». Им вводится в действие статья 105.14 НК РФ, в которой установлен перечень контролируемых сделок.

По новым правилам контролируемые сделки не являются товарообменные (бартерные) операции, ряд внешнеэкономических сделок, а также сопоставимые сделки, совершенные налогоплательщиком в течение непродолжительного времени, цены по которым отклоняются более чем на 20%. Основную группу контролируемых сделок будут составлять сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей и исключений, предусмотренных ст. 105.14 НК РФ). Кроме того, будут контролироваться сделки, по определению не относящиеся к контролируемым, но приравненные к ним.

В системе налоговых органов РФ функционирует специальная налоговая инспекция по контролю над ценами – Межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения (МИ ФНС России по ценам). Она создана в целях реализации положений раздела V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании». Это территориальный орган, осуществляющий функции по автоматизированному контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах в части вопросов ценообразования и информационному обеспечению деятельности ФНС России, органов государственной власти и местного самоуправления, налогоплательщиков в соответствии действующим законодательством РФ.

На МИ ФНС России по ценам возложено, в частности, выполнение следующих функций [8]: прием, обработка, хранение и анализ информации о контролируемых сделках; автоматизированная обработка и ввод получаемой информации в базы данных; мониторинг и использование источников информации, необходимых для анализа и контроля цен для целей налогообложения; сбор, обработка, обобщение, анализ и хранение информации о компаниях – участниках контролируемых сделок, в том числе о компаниях – резидентах иностранных государств; анализ и оценка рыночных процессов и ценообразования на внешних и внутрироссийском рынках; анализ и выявление механизмов возможного занижения налоговой базы в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами; участие в подготовке материалов для проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, проводимых ФНС России; отбор налогоплательщиков для проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, проводимых ФНС России.

Для выполнения своих функций МИ ФНС России по ценам наделена правом: запрашивать и получать сведения и материалы, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности; привлекать в утвержденном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научные и иные организации, ученых и специалистов.

В рамках нового порядка определения налоговых последствий сделок между взаимозависимыми лицами такие лица и стороны сделок, приравненных к сделкам между взаимозависимыми лицами, а также налоговые органы (при проверке) и суды (при возможном споре) должны руководствоваться условиями сделок между самостоятельными сторонами в сравнимых обстоятельствах – условиями сопоставимых сделок (п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

Условия сделки между взаимозависимыми лицами могут стать основой расчета рентабельности сделки способом разделения общей прибыли (ст. 105.13 НК РФ). Закон предписывает учитывать совокупность условий сделок, а не просто их цены.

Сравнение сделок между взаимозависимыми лицами с сопоставимыми сделками и расчет рентабельности способом разделения общей прибыли требуют, прежде всего, определения условия сделок, влияющие на цену.

Следует разграничивать условия сделок в собственном смысле, то есть условия договора, согласованные сторонами в связи с устанавливаемыми ими правами и обязанностями, и условия сделок в более широком понимании – ценообразующие параметры, заданные функциями, активами и рисками сторон, обстановкой совершения операции – рыночной средой – и государственным регулированием.

Законодатель определил обширные и открытые перечни условий сделок, которые могут влиять на цену (ст. 105.5 НК РФ). При выборе значимых условий учитываются любые условия, которые учли бы самостоятельные стороны, если бы перед ними была поставлена задача заключить сопоставимую сделку. При этом следует отбросить малозначительные, произвольные и случайные условия, которые в отношениях самостоятельных сторон при сравнимых обстоятельствах отсутствовали бы или не влияли на цену.

Другими словами, даже если условия поименованы в установленном Законом перечне, в конкретных обстоятельствах они могут не иметь значения.

Новое правовое регулирование налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами существенно меняет порядок определения рыночных цен и методы, которые могут использоваться при проведении налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами.

Теперь согласно статье 105.7 НК РФ налоговый орган вправе применять для контроля цен в сделках пять методов: сопоставимых рыночных цен; цены последующей реализации; затратный; сопоставимой рентабельности; распределения прибыли. В отличие от налогового органа налогоплательщик не ограничен в использовании методов, не предусмотренных названной статьей Кодекса. При определении цен по сделкам и для обоснования своей политики в области ценообразования он вправе применять другие экономически обоснованные методы. Но, проверяя фактическую цену сделки (экономический результат сделки) на ее соответствие рыночному уровню и, как следствие, правильность определения налоговой базы,

налогоплательщик должен использовать методы, установленные Налоговым кодексом РФ (п. 14 ст. 105.7 НК РФ).

Одной из основных новаций российского трансфертного законодательства является возможность проведения симметричных корректировок налоговых обязательств контрагентов по сделке. В большинстве случаев получение одной из сторон гражданско-правовой сделки дохода в определенном размере влечет признание у другой стороны сделки расхода, например, при исчислении налога на прибыль. Следовательно, увеличение доходов одной стороны сделки при исчислении ее налогов без соответствующего увеличения расходов другой стороны сделки приводит к ситуации двойного налогообложения, что явно несправедливо с точки зрения экономического основания взимания налогов.

Отметим, что не во всех случаях доначисления налогов одной стороне сделки другая сторона может рассчитывать на симметричную корректировку. Очевидное ограничение прямо предусмотрено пунктом 1 статьи 105.18 НК РФ: на симметричную корректировку могут рассчитывать только российские организации-налогоплательщики. Таким образом, иностранные организации, ведущие деятельность на территории РФ через постоянное представительство и уплачивающие российские налоги, и физические лица – налоговые резиденты РФ, также уплачивающие российский налог на доходы физических лиц, права на симметричную корректировку не имеют. Проведение такой корректировки невозможно, когда налоговый орган доначисляет налог без определения цены в конкретной сделке. Такие ситуации возникают, когда налоговые органы применяют метод сопоставимой рентабельности (ст. 105.12 НК РФ) или метод распределения прибыли (ст. 105.13 НК РФ), так как они могут применяться без непосредственного расчета рыночных цен.

Симметричные корректировки требуют применения другой стороной сделки тех рыночных цен, на основании которых первой стороне сделки были доначислены налоги. Соответственно, если в ходе проверки не устанавливались конкретные рыночные цены в конкретных сделках, то и основания для проведения симметричной корректировки отсутствуют. Закон специально отмечает, что применение симметричных корректировок не требует корректировки регистров налогового учета и первичных документов (п. 2 ст. 105.18 НК РФ). Другими словами, симметричные корректировки будут отражаться только в налоговых декларациях налогоплательщика, имеющего право на их проведение.

Возможны ситуации, когда одна сторона сделки успевает получить уведомление о возможности симметричной корректировки до того, как другая сторона начинает судебное обжалование решения о доначислении налогов. В таких ситуациях для лица, проводившего симметричную корректировку, установлена обязанность соответствующей обратной корректировки, если решение ФНС России о доначислении налогов будет изменено (отменено) или признано недействительным. Обратные корректировки проводятся в течение одного месяца на основании уведомлений о необходимости обратных корректировок, полученных от налогового органа по месту учета. Пени на подлежащие уплате суммы налога, увеличенные на основании обратных корректировок, не начисляются.

В 2012 г. в НК РФ введен новый режим консолидированной группы (глава 3.1). Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены Кодексом, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков (налог на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков).

В соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков организации, соответствующие условиям, установленным статьей 25.2 НК РФ, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые установлены настоящим Кодексом.

Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации - ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

В НК Украины аналогом «взаимозависимых» являются «связанные лица» (п. 14.1.159), но их налогообложение не осуществляется на консолидированной основе. Статья 39 НК Украины определяет методы определения и порядок применения обычной цены в операциях со связанными лицами. Они являются аналогичными установленным НК РФ: сравнительной неконтролируемой цены (аналогов продажи); цены перепродажи; "расходы плюс"; распределение прибыли; чистой прибыли.

Выводы и перспективы дальнейшего развития проблемы.

1. Российское и украинское законодательство исходит из того, что сделки между связанными сторонами должны осуществляться по рыночным (обычным ценам), методический подход к расчету которых заложен в Налоговом кодексе, для предотвращения злоупотреблением внешними трансфертными ценами для уменьшения налоговой нагрузки.
2. Для устранения двойного налогообложения связанных лиц в НК Украины целесообразно ввести принцип их консолидированного налогообложения и симметричных корректировок.
3. Правовой основой создания консолидированной группы является подписание соответствующего договора и предварительное согласование с налоговыми органами основных условий соглашений, имеющих признаки операций со связанными лицами, что позволит избежать конфликтных ситуаций при обосновании плательщиком налога трансфертных цен.

Перспективами дальнейших исследований являются предложения по горизонтальному мониторингу деятельности консолидированной группы как нового метода налогового администрирования.

Источники и литература:

1. Йоуни Хонка-ахо. О некоторых аспектах практики трансфертного ценообразования в европейских странах / Йоуни Хонка-ахо // Правовед. – 2012. – № 2. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.nalogoved.ru/art/1373>
2. Акимова В. Г. Условия сделок между взаимозависимыми лицами, значимые в налоговых целях / В. Г. Акимова, П. А. Попов // Правовед. – 2012. – №3. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.nalogoved.ru/art/1385>
3. Акимова В. Г. Методы контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами: общая характеристика / В. Г. Акимова // Правовед. – 2012. – №5. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.nalogoved.ru/art/1410>
4. Акимова В. Г. Статья 105.18 НК РФ : симметричные корректировки / В. Г. Акимова, В. В. Воинов // Налоговед. – 2012. – №7. [Электронный ресурс] Режим доступа : <http://www.nalogoved.ru/art/1441>
5. Литвинова К. Ю. Контролируемые сделки : особенности налогообложения / К. Ю. Литвинова, И. Б. Штукмастер // Правовед. – 2012. – № 1. [электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.nalogoved.ru/art/1351>
6. Нелюбина М. В. Обзор международной практики создания режимов консолидированного налогообложения холдингов / М. В. Нелюбина // Налоговед. – 2013. – №4. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nalogoved.ru/art/1578>
7. Дзюба П. В. Трансферне ціноутворення у фінансовій системі ТНК: Автореф. дис... канд. екон. Наук : 08.05.01 / П.В. Дзюба ; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2006. – 20 с.
8. Волошанюк Н. В. Фінансова реструктуризація підприємств (на прикладі підприємств гірничо-металургійного комплексу України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / Н. В. Волошанюк ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". – К., 2009. – 20 с.
9. Осин В. В. Создана специальная налоговая инспекция по контролю над ценами / В. В. Осин // Правовед. – 2012. – №8.[Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.nalogoved.ru/art/1458>

Усманов А.С.

УДК 336

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДОМИНИРУЮЩЕГО ПОЛОЖЕНИЯ НА РЫНКЕ ФИНАНСОВЫХ УСЛУГ

Анотация. В статье рассматриваются принципы и порядок определения доминирующего положения хозяйствующих субъектов на рынке финансовых услуг, разработанные в соответствии с Законом Республики Узбекистан «О конкуренции» и распространяются на отношения хозяйствующих субъектов, складывающиеся на рынке финансовых услуг.

Ключевые слова: конкуренция, конкурентная политика, финансовый рынок, рынок банковских услуг, доминирующее положение, анализ финансового рынка, финансовая организация, продуктовые границы финансовой услуги, границы финансового рынка, объем финансового рынка.

Анотація. У статті розглядаються принципи і порядок визначення домінуючого положення господарюючих суб'єктів на ринку фінансових послуг, розроблені відповідно до Закону Республіки Узбекистан «Про конкуренцію» і поширюються на відносини господарюючих суб'єктів, що складаються на ринку фінансових послуг.

Ключові слова: конкуренція, конкурентна політика, фінансовий ринок, ринок банківських послуг, домінуюче становище, аналіз фінансового ринку, фінансова організація, продуктові кордону фінансової послуги, межі фінансового ринку, обсяг фінансового ринку.

Summary. During the various periods of transitional economy the various priorities in the policy of competition and antimonopoly regulation are placed in the forefront. Today in Uzbekistan the most priority task is the development of the competition and antimonopoly regulation in the markets of financial and, first of all, banking services. The markets of these services have a number of essential differences from the commodity markets, especially in defining a dominant position of economic entities. For this reason the given issue is also the subject of the present article.

The article studies the principles and the order of defining a dominant position of economic entities in the financial service market developed according to the Law of the Republic of Uzbekistan "About the competition". It covers the economic entities relations developing in the market of financial services.

Key words: competition, competitive policy, financial market, market of banking services, dominant position, financial market analysis, financial organization, product range of financial service, borders of financial market, financial market volume.

Постановка проблемы. Конкурентной политике в Республике Узбекистан уделяется достаточно большое внимание с самого начала переходного к рыночной экономике периода. Если проследить, как развивалась эта ветвь законодательства, – даже по одним названиям нормативных актов можно сделать определенные выводы. Они отражают государственные приоритеты каждого этапа переходного периода, степень актуальности тех или иных проблем.

Первый закон о конкуренции, принятый в 1992 году, назывался - «Об ограничении монополистической деятельности». Рынки были тогда заняты, главным образом, крупными предприятиями, и именно