

На правах рукописи:

Мамиконян Нарине Владимировна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ  
ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИИ**

Специальность

08.00.10-«Финансы, денежное обращение и кредит»

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва

2019

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ФГБОУ ВО «Государственный университет управления»

Научный  
руководитель:

доктор экономических наук,  
профессор, академик РАЕН  
**Черник Дмитрий Георгиевич**,  
Президент Палаты налоговых  
консультантов

Официальные  
оппоненты:

**Кашин Владимир Анатольевич**  
доктор экономических наук, профессор,  
АНО ВО «Российский новый университет»,  
профессор кафедры налогового  
администрирования и правового  
регулирувания

**Малис Нина Ильинична**  
кандидат экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при  
Правительстве Российской Федерации»,  
профессор Департамента налоговой политики  
и таможенно-тарифного регулирования

Ведущая  
организация:

**Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего  
образования «Российский экономический  
университет имени Г.В. Плеханова»**

Защита состоится «23» декабря 2019 года в 11.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.049.14 при ФГБОУ ВО «Государственный университет управления» по адресу: Рязанский проспект, д. 99, Москва, 109542, зал заседаний диссертационных советов ГУУ, ауд. ГУ-347а.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Государственный университет управления»: <http://www.guu.ru>. Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства науки и высшего образования РФ: <https://vak.minobrnauki.gov.ru>.

Отзывы на автореферат, заверенные печатью, просим направлять по адресу университета.

Автореферат разослан «23» октября 2019 года.

Ученый секретарь  
диссертационного совета Д 212.049.14,  
кандидат экономических наук



Ревзон О.А.

### *Общая характеристика работы*

**Актуальность выбранной темы.** Текущее состояние конкурентной среды и качество инвестиционного климата являются одними из ключевых факторов, сдерживающих потенциал развития экономики. Это обуславливает высокую значимость мер, направленных на обеспечение равных конкурентных условий для различных групп субъектов экономики<sup>1</sup>. В связи с чем, вопросы регулирования трансфертного ценообразования и совершенствования контроля сделок между взаимозависимыми лицами постоянно обсуждаются на международном уровне.

На сегодняшний день ОЭСР в рамках проекта по реформированию международной системы налогообложения (План противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения - BEPS), завершила на определенном этапе работу по пересмотру рекомендаций по трансфертному ценообразованию, изначально появившихся в виде Руководства в 1995 г.

Опыт налогового регулирования трансфертных цен в Российской Федерации характеризуется менее длительной историей. До 2012 года в российском законодательстве данным вопросам были посвящены статьи 20, 40 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Однако на практике многие положения не реализовывались в полной мере, в связи с возникающими проблемами правомерности налогового контроля за ценами на имущественные права и гражданско-правовые обязательства, которые не могут быть отнесены к передаче товаров, выполнению работ, оказанию услуг, определению «официального источника информации» и другими.

В связи с принятием Федерального Закона №227-ФЗ от 18.07.2011 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее – Федеральный Закон № 227-ФЗ), трансфертное ценообразование по настоящее время является предметом научной дискуссии, а практические механизмы трансфертного ценообразования находят свое отражение в правовом поле юриспруденции субъектов налоговых отношений. Действующая активность обусловлена первыми результатами налоговых проверок по трансфертному ценообразованию.

Согласно статистическим данным ФНС России за период 2014 – 2018 годов назначено 38 проверок трансфертного ценообразования. По состоянию на 01.01.2019 вынесено 31 решение с общей суммой доначислений налога на прибыль организаций (включая пени) 4,6 млрд. рублей. Также уменьшены убытки на сумму 2,8 млрд. рублей,

---

<sup>1</sup>Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=119695&area\\_id=4&page\\_id=2104&popup=Y#ixzz5GAKaPJfQ](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=119695&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz5GAKaPJfQ)

что привело к увеличению суммы налога на прибыль к уплате в бюджет на 0,56 млрд. рублей в налоговых периодах использования убытков в уменьшение налоговой базы.

Тема диссертационного исследования «Совершенствование налогового регулирования трансфертного ценообразования в России» актуальна, поскольку обеспечение равных конкурентных условий для различных групп субъектов экономики, посредством регулирования трансфертного ценообразования, способствует повышению эффективности распределения ресурсов в экономике и расширению ее потенциала. Актуальность темы исследования обусловлена:

- недостаточным теоретическим обоснованием положений и норм, регламентирующих порядок трансфертного ценообразования, введенных Федеральным Законом № 227-ФЗ;

- практической значимостью развития теоретико-методических положений применения правил ценообразования для целей налогообложения;

- отсутствием комплексных исследований, рассматривающих особенности налогового регулирования трансфертного ценообразования в России.

Реализация полномочий по осуществлению налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами должна отвечать с одной стороны требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и с другой стороны прав налогоплательщиков. В основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов определена необходимость придерживаться главного подхода – соблюдения баланса между мерами административного (санкционного) и побудительного (стимулирующего) характера, при котором повышение нагрузки и рисков ведения «серых» практик происходит на фоне снижения издержек для легального бизнеса.<sup>2</sup>

#### **Степень научной разработанности проблемы.**

В современной экономической литературе насчитывается немало работ, посвященных различным аспектам трансфертного ценообразования.

В российской научной литературе анализ отдельных проблем налогового контроля был предметом исследования таких специалистов в области налогов и налогообложения как Черник Д.Г., Голишевский В.И, Братухина О.А., Брызгалин А.В., Малис Н.И., Галиев Т.А., Карп М.В., Кашин В.А., Красницкий В.А., Нестеров Г.Г., Пайзулаев И.Р., Попонов Н.А. и других.

---

<sup>2</sup> Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=119695&area\\_id=4&page\\_id=2104&popup=Y#ixzz5GAe0N7h3](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=119695&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz5GAe0N7h3)

Несмотря на актуальность проблематики трансфертного ценообразования, в отечественной литературе учитываются лишь единичные примеры фундаментальных исследований, рассматривающих трансфертные цены в свете проблем налоговой оптимизации при помощи внутрифирменных расчетных цен и, с другой стороны, как один из инструментов повышения эффективности внутрифирменного механизма. В качестве практического аргумента можно привести работы В.Ю. Пашкуса, Д.М. Касаткина, М.А. Вахрушиной, А.В. Валеевой, А.О. Филонова и других.

Всю совокупность исследований зарубежных экономистов можно сгруппировать в два направления.

Первая группа авторов изучала трансфертную цену, как цену, используемую для определения стоимости продукции (товаров или услуг), передаваемой центром прибыли другим центрам ответственности внутри компании. В качестве примера можно указать работы таких зарубежных экономистов, как Р. Энтони, ДЖ. Рис, К. Друри и другие.

Вторая группа ученых строила свои исследования на основании эмпирических данных применения методов трансфертного ценообразования в сделках по передаче товаров, технологий или услуг в транснациональных корпорациях. Среди эмпирических работ можно выделить работы таких зарубежных исследователей, как R. Eden, J. Loren и другие.

Вопросы трансфертного ценообразования достаточно широко исследованы, вместе с тем большинство исследований посвящены: 1) анализу использования трансфертных цен в системе внутрифирменных отношений, направленные на максимизацию совокупной прибыли; 2) выявлению групп факторов, влияющих на выбор метода трансфертного ценообразования; 3) налоговому аспекту трансфертного ценообразования в России до введения новых правил.

Необходимость более глубокого проведения теоретико-методологического анализа норм, введенных Федеральным Законом № 227-ФЗ, конкретизация положений налогового законодательства с целью их практического применения обуславливают важность проведения дальнейших исследований.

Актуальность и недостаточная научная разработанность проблемы налогового регулирования трансфертного ценообразования в России определили выбор темы диссертационной работы.

**Цель и задачи.** Цель диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании предложений по совершенствованию действующего механизма определения цен для целей налогообложения, которые обеспечат равные конкурентные условия для

различных групп субъектов экономики, способствующие повышению эффективности распределения ресурсов в экономике и расширению ее потенциала.

Для достижения поставленной цели были сформулированы следующие задачи, определившие логику и структуру исследования:

1) Определение категориального аппарата «трансфертное ценообразование», посредством рассмотрения действующих подходов, с целью уточнения объектов, подпадающих под регулирование налогового законодательства;

2) Изучение и теоретическое обобщение опыта регламентирования трансфертного ценообразования за рубежом и в России для адаптации лучших зарубежных практик;

3) Исследование и теоретическая систематизация проблем регулирования трансфертного ценообразования на основе международной и российской арбитражных практик, направленные на выявление вопросов, подлежащих совершенствованию в рамках диссертации;

4) Рассмотрение особенностей применения нового механизма, введенного Федеральным Законом № 227-ФЗ, - соглашение о ценообразовании для целей налогообложения, с целью определения возможности осуществления корректировки, не приводящей к уменьшению суммы налога или увеличению убытка, в рамках указанного соглашения;

5) Анализ совокупности норм налогового законодательства по применению симметричных корректировок налоговой базы и выявление практических рисков оптимизационных схем для исключения потерь бюджетной системы Российской Федерации из-за недобросовестного поведения налогоплательщиков;

6) Разработка риск-ориентированного подхода при осуществлении налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, как для определения объектов проверки налоговыми органами, так и для подготовки обосновывающей документации со стороны налогоплательщиков. В отношении отобранных с применением критериев риск-отбора сделок разработать математическую модель расчета экономической обоснованности проведения проверок;

7) Внесение предложений по совершенствованию налогового законодательства регулирования трансфертного ценообразования на основании выявленных в рамках диссертационного исследования проблемных вопросов.

**Объектом исследования** является трансфертное ценообразование в России.

**Предмет исследования** – налоговые аспекты сделок между взаимозависимыми лицами, связанные с особенностями осуществления контроля за трансфертным

ценообразованием, применения методов ценообразования, симметричных корректировок и заключения соглашений о ценообразовании в России.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в развитии действующего механизма определения цен для целей налогообложения, которое обеспечит равные конкурентные условия для различных групп субъектов экономики.

В работе сформулированы и обоснованы следующие положения, обладающие элементами научной новизны и выносимые на защиту:

1) На основании анализа особенностей трактовки понятия трансфертного ценообразования, дана формулировка определения «Трансфертная цена» в связи с необходимостью интерпретации в рамках налогового законодательства Российской Федерации. «Трансфертная цена - цена, используемая внутри группы компаний, в сделках между взаимозависимыми лицами, и подлежащая налоговому контролю в случае отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанных сделок от коммерческих и финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми». Данное определение отличается от ранее предлагаемых тем, что интегрирует и подходы, которые под трансфертной ценой подразумевают сделки между взаимозависимыми лицами, так и подходы, учитывающие отличие трансфертных цен от рыночных (с. 15-23);

2) Исходя из опыта регламентирования трансфертного ценообразования при глобальной унификации подходов налогового контроля в разных странах, предложен альтернативный расчет корректировки налоговой базы и суммы налога, исходя из медианного значения интервала вместо интерквартильного диапазона. Предложен механизм корректировки налоговой базы при наличии отклонений от рыночных цен, позволяющий стимулировать налогоплательщиков к самостоятельным корректировкам до вынесения решения о назначении проверки (с. 37-39);

3) В результате анализа особенностей заключения соглашений о ценообразовании для целей налогообложения с целью минимизации риска налогового контроля трансфертного ценообразования в сделках с иностранными контрагентами предложен подход определения сопоставимости результатов, полученных в рамках анализа сделки при применении методов трансфертного ценообразования иностранного государства и методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ. Предлагается использовать пересечение полученных интервалов рыночных цен (рентабельности), и только интервал пересечения признавать рыночным (с. 68-69).

Также разработана схема возможности корректировки налоговой базы в рамках соглашения о ценообразовании в зависимости от уровня налоговой нагрузки (эффективной

ставки налогообложения) и экономического состояния (убыточности) контрагентов – участников соглашения (с. 115-118).

4) Выявлены возможные оптимизационные схемы с применением симметричных корректировок налоговой базы, а также совокупность норм, ограничивающих право налоговых органов на корректировку непропорционально осуществленных корректировок (с. 77 - 86). Предложены ограничения возможности проведения указанной симметричной корректировки для избежания потерь бюджетной системы Российской Федерации.

5) Предложено установление риск – ориентированного подхода при совершении налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами. Критерии риск – отбора возможны для применения не только налоговыми органами в рамках определения контролируемых сделок, условия которых отличаются от рыночных, но и для налогоплательщиков с целью определения состава сделок, по которым необходимо готовить обосновывающую уровень цен документацию. Порядок применения разработанных критериев риск-отбора отражен в блок-схеме (с. 87 – 100). Разработана экономико-математическая модель расчета экономической обоснованности проведения проверок (с. 100-102).

б) На основании выявленных проблем в рамках диссертационного исследования:

– предложен порядок определения интервала рыночных цен (рентабельности) с использованием обозначений языков программирования (с. 105 – 106);

– разработана математическая модель проверки выборки сопоставимых сделок (организаций) на однородность (с. 106-109);

– предложены изменения в порядок определения соответствия рыночному уровню цены в сделках с нематериальными активами и предоставления займов (с. 109-115);

– обоснована необходимость расширения утвержденного списка товаров мировой биржевой торговли (с. 125-126);

**Теоретическая значимость результатов диссертации** заключается в разработке категориального аппарата определения трансфертной цены; предложении применения корректировки налоговой базы при отклонении от рыночного интервала на основании интерквартильного диапазона только в целях самостоятельной корректировки налогоплательщиками, а по результатам проведенных проверок полноты исчисления и уплаты налогов в сделках между взаимозависимыми лицами осуществление корректировки, исходя из медианного значения рыночного интервала; в связи с международной интеграцией экономики предложение подхода сопоставления результатов от применения методов иностранных государств и Российской Федерации, позволяющее заключение соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки с

участием компетентного органа иностранного государства; а также в разработке математических моделей проверки выборки сопоставимых сделок (организаций) на однородность и расчета экономической обоснованности проведения проверок.

**Практическая значимость диссертационной работы** состоит в возможности использовать результаты исследования субъектами налоговых правоотношений при выявлении рисков в контролируемых сделках, а также применении новых механизмов, введенных Федеральным Законом № 227-ФЗ, таких как соглашение о ценообразовании и симметричные корректировки налоговой базы. Результаты исследования могут быть использованы органами законодательной и исполнительной власти при разработке программ совершенствования налогового регулирования трансфертного ценообразования в России, налогоплательщиками при разработке структуры бизнес взаимодействия.

В частности, практическую значимость имеют:

– выявленные риски применения симметричных корректировок, которые позволяют оценить как налоговыми органами, так и налогоплательщиками возможность получения необоснованной налоговой выгоды;

– предложенный риск – ориентированный подход для определения контролируемых сделок, условия которых могут отличаться от рыночных. Практическое применение критериев риск-отбора направлено на возможность для налогоплательщиков заблаговременно подготовить обосновывающую уровень цен в сделках документацию, а для налоговых органов определить перечень сделок для углубленного анализа;

– разработанная схема возможности корректировки налоговой базы в рамках соглашения о ценообразовании в зависимости от уровня налоговой нагрузки и экономического состояния контрагентов – участников соглашения. Данное предложение позволит оценить взаимозависимым лицам необходимость заключения соглашения о ценообразовании по группе однородных сделок, а органам законодательной и исполнительной власти предусмотреть изменения в законодательство;

– предложенные изменения в порядок определения соответствия рыночному уровню цены в сделках с нематериальными активами и предоставления займов обеспечат возможность применения методов определения цены в условиях ограниченности информации о рыночном уровне цен (рентабельности).

**Методология и методы исследования.** В качестве метода исследований использован историко-диалектический подход, предполагающий выявление объективных причин и взаимосвязей, позволяющий определять причинно-следственную связь между процессами, явлениями и закономерности развития. При этом применялся метод

системного анализа. В работе использовался метод сопоставления механизмов регулирования трансфертных цен в разных странах.

Теоретической основой исследования являлись труды отечественных и зарубежных экономистов, посвященные проблемам налогового регулирования трансфертного ценообразования, механизмам их практической реализации.

В качестве информационной базы исследования использовались: данные Федеральной налоговой службы, статистические материалы Банка России, Министерства финансов РФ, картотека арбитражных дел «Электронное правосудие», а также специальные выпуски по тематике трансфертного ценообразования международных консалтинговых компаний. Для оценки международного опыта анализировались данные ОЭСР, законодательство иностранных государств и др. Информационным источником при проведении исследования также являлся самостоятельный анализ автора норм НК РФ и арбитражной практики.

Помимо анализа нормативно - правовых актов в рамках диссертационного исследования изучались проекты федеральных законов, вносящие изменения в раздел V.I НК РФ.

**Область исследования.** Диссертация выполнена в соответствии с п. 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики»; п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы»; п. 2.23. «Государственный контроль налоговых правонарушений» Паспорта научной специальности **08.00.10-«Финансы, денежное обращение и кредит».**

**Апробация и внедрение полученных результатов.** Основные авторские теоретические положения и практические рекомендации были доложены на открытой лекции «Особенности налогового регулирования трансфертного ценообразования: теория и практика», (г. Москва, ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 14.12.2018); конференции «Трансфертное ценообразование и необоснованная налоговая выгода. Ключевые нововведения и перспективы 2018», (г. Москва, Интерфакс, 22.03.2018); Международной научно-практической конференции «Финансы, налоги и учет в странах дальнего и ближнего зарубежья: инновационные решения» (г. Москва, ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 16.06.2017); 20-й Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления-2015» (г. Москва, ФГБОУ ВО «ГУУ», 2015); 28-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых «Реформы в России и проблемы управления» (г. Москва, ФГБОУ ВО «ГУУ», 2013); 18-ой Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления-2013» (г. Москва, ФГБОУ ВО «ГУУ», 2013); 27-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых «Реформы в России и проблемы

управления» (г. Москва, ФГБОУ ВО «ГУУ», 2012) и круглом столе РАСТАМ: секция НТС по трансфертному ценообразованию (г. Москва, 07.11.2013).

Материалы диссертации используются в практической деятельности Управления трансфертного ценообразования ФНС России, в частности, используется порядок осуществления корректировки, не приводящей к уменьшению суммы налога или увеличению убытка, в рамках соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. Материалы исследования в части критериев риск-анализа для выявления сделок, в которых возможно трансфертное ценообразование, используются для формирования критериев риск-отбора.

Материалы диссертации используются в практической деятельности Дирекции по налогам, риск-менеджменту и страхованию АО «СУЭК», в частности, используется предложенный порядок определения соответствия рыночному уровню цены в сделках по предоставлению займов.

Материалы диссертации используются кафедрой Налогового права ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» в преподавании учебной дисциплины «Трансфертное ценообразование».

Материалы диссертации рекомендованы в качестве источников дополнительной литературы по дисциплинам в ФГБОУ ВО «Государственный университет управления» и ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова».

Внедрение результатов диссертационного исследования подтверждено соответствующими документами.

Результаты диссертационного исследования использовались при выполнении научно-исследовательских работ в ФГБОУ ВО «Государственный университет управления» в рамках Государственного задания в 2013 году по теме «Налоговые инструменты стимулирования инновационной деятельности, модернизации и повышения уровня жизни населения» (№ гос. регистрации 01201280750) и в 2016 году по теме «Проблемы формирования и реализации налоговой политики Российской Федерации на современном этапе» (№ гос. регистрации 115062410062).

**Публикации.** Основные положения и результаты исследования отражены в 11 публикациях общим объемом 2,9 п.л. (авторский объем – 2,5 п.л.), в том числе в 6 статьях в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России общим объемом 2,0 п.л. (авторский объем – 1,7 п.л.).

**Структура и объем диссертации** определены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 81 источников и 10 приложений. Текст диссертации изложен на 149 страницах (с учетом приложений – 166 страниц).

## II ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПОЛОЖЕНИЯ ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. На основании анализа особенностей налогового регулирования трансфертного ценообразования предложены изменения в порядок определения соответствия рыночному уровню цены в сделках с нематериальными активами и предоставления займов (с. 109-115).

Сформулировав понятие «Трансфертное ценообразование» и определив спектр сделок между взаимозависимыми лицами, подпадающих по регулирование раздела V.1 НК РФ, необходимо уточнить возможность их проверки на соответствие рыночному уровню, в частности, по наиболее сложно анализируемым видам:

➤ *сделки с нематериальными активами.* Для анализа нематериальных активов Руководство ОЭСР рекомендует применение метода сопоставимых рыночных цен или метода распределения прибыли, при этом отмечается возможность применения метода сопоставимой рентабельности для оценки соответствия рыночному уровню дополнительных рутинных функций, осуществляемых также в рамках передачи нематериального актива.

Для осуществления контроля с нематериальными активами, применяя закрепленные в НК РФ методы трансфертного ценообразования, необходимо учитывать, что, как правило, анализу подлежат международные холдинги. В связи с отсутствием общедоступных рыночных индикаторов, устанавливающих размеры роялти в зависимости от показателей финансово - хозяйственной деятельности лицензиата (например, валового объема реализации лицензионной продукции), отсутствие общедоступных источников информации о размерах лицензионных платежей в различных отраслях, обеспечить эффективный анализ сделок с нематериальными активами затруднительно, что приводит к невозможности использования метода сопоставимых рыночных цен с использованием общедоступных источников информации. Рекомендуемый ОЭСР метод распределения прибыли сложен в применении и зависит от возможности оценки отдельных функций методом сопоставимой рентабельности и установленного внутри международной группы компаний метода распределения затрат, не предусмотренного налоговым законодательством Российской Федерации.

Таким образом, единственным возможным методом оценки нематериальных активов в России является метод сопоставимой рентабельности. Ограничения по особенностям признания организаций сопоставимыми, установленные статьей 105.8 НК РФ, позволяют формировать выборку сопоставимых организаций исключительно из организаций малого и среднего бизнеса, что не позволит обоснованно оценить уровень рыночной рентабельности в оценке нематериального актива.

Предлагается комплексный анализ норм налогового законодательства. Статьей 105.5 НК РФ установлено, что сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой. При этом в случае если между коммерческими и (или) финансовыми условиями есть различия их можно скорректировать.

Следовательно, для обеспечения сопоставимости условий при анализе нематериальных активов в холдинговых компаниях с, так называемыми, компаниями без имени («no name company») рекомендуется оценивать превышение уровня рентабельности над максимальной границей рыночного интервала. Предложенный подход обеспечит оценку прироста рентабельности, который формируется за счет брэнда (международного имени).

➤ *сделки предоставления займов.* Пунктом 11 статьи 105.5 НК РФ определены дополнительные критерии сопоставимости. Предлагается в качестве рыночного индикатора использовать доходность по корпоративным облигациям со следующими особенностями:

– в части срока долгового обязательства – используются облигации с погашением в конце срока «At maturity» со сроком погашения, сопоставимым со сроком предоставления анализируемых займов. Использование облигаций с опционом (отзывные (callable) или с правом досрочного погашения (putable)) возможно только в случае, если период, по истечению которого указанные облигации могут быть погашены, равен сроку анализируемых займов, а также оценивается финансовое состояние заемщика и возможность досрочного погашения анализируемых займов;

– в части кредитоспособности заемщиков – используется рейтинг заемщика и (или) рейтинг облигации. Причиной учета рейтинга облигаций наравне с рейтингом заемщика является особенность выпуска евро-облигаций российскими организациями через специально учрежденные за рубежом дочерние компании (SPV). Формальным эмитентом облигаций выступает дочерняя компания, привлекающая средства под гарантию российского учредителя, которые, как правило, без рейтинга. Полученные от эмиссии средства передаются российской компании в виде кредита, условия которой аналогичны условиям выпуска облигаций. Естественно, не аналогичность условий, например, увеличение ставки при выдаче кредита, это повод для анализа и оценки «приращения стоимости» привлеченных денежных средств.

В отношении кредитоспособности необходимо отметить возможность учета гало-эффекта при определении рейтинга. При применении гало-эффекта, то есть признания

организации зависимой от головной, необходимо учитывать, что функции и риски заемщика сводятся к минимуму, и как следствие, например, использование облигаций с опционом в большинстве случаев не применимо.

— доходность облигаций определяется на дату заключения «последнего» дополнительного соглашения, в соответствии с которым изменяется одно или несколько условий займов: (1) тело займа, (2) срок займа, (3) валюта займа, (4) процентная ставка (порядок определения процентной ставки), (5) обеспеченность и (или) гарантированность.

В заключение важно отметить, при выборе сопоставимых сделок предлагается оценка того, что рыночная модель долгового финансирования предполагает погашение процентов в течение срока предоставления займа. В противном случае, неполученный процентный доход должен капитализироваться к основной сумме займа при определении тела долга на момент установления рыночной процентной ставки.

2. В рамках норм, касающихся порядка заключения соглашения о ценообразовании, сформулированы предложения сопоставления результатов от применения методов иностранных государств и Российской Федерации, позволяющее заключение соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки с участием компетентного органа иностранного государства, а также разработана схема осуществления корректировки контрагентами – участниками соглашения, не приводящей к уменьшению суммы налога или увеличению убытка (с. 68-69, 115-118).

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.20 НК РФ в случае совершения однородных контролируемых сделок между несколькими российскими взаимозависимыми организациями (группой налогоплательщиков) с указанными организациями может быть заключено многостороннее соглашение о ценообразовании. При этом условия указанного Соглашения распространяются на всю группу налогоплательщиков, его заключивших.

Следовательно, устанавливаемый в Соглашении порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения распространяется на всю группу налогоплательщиков, его заключивших. В статью 105.3 НК РФ в конце 2017<sup>3</sup> года были внесены изменения разрешающие корректировку по результатам Соглашений дохода (прибыли, выручки) даже если она приводит к уменьшению суммы налога или увеличению суммы убытка.

При этом никаких изменений не было внесено для применения максимального и минимального значений рыночных интервалов в рамках методов, предусмотренных разделом V.I НК РФ, и по-прежнему корректировка предусмотрена только, если это не

---

<sup>3</sup> Федеральный закон от 28.12.2017 N 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации"

приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ.

Для определения возможности или невозможности применения для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рыночных цен необходимо оценивать изменение суммы налога, уплаченного сторонами Соглашения, исходя из показателей анализируемого периода. Так как Соглашение заключается в отношении контролируемых сделок и тестирование совершенных сделок на соответствие критериям контролируемости, установленным статьей 105.14 НК РФ, осуществляется за соответствующий календарный год.

Что касается критерия невозможности применения для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рыночных цен при увеличении суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ, в рамках Соглашения необходимо оценивать изменения величины налоговой базы группы налогоплательщиков, являющихся сторонами Соглашения.

Применение для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рыночных цен в рамках Соглашения можно регламентировать сводными данными, представленными в таблице 1.

Таблица 1 Осуществление корректировки, не приводящей к уменьшению суммы налога или увеличению убытка, в рамках соглашения о ценообразовании для целей налогообложения

	Стороны сделки		Стороны сделки		Стороны сделки		Стороны сделки	
	Продавец	Покупатель	Продавец	Покупатель	Продавец	Покупатель	Продавец	Покупатель
Цена в сделке								
Финансовый результат сторон сделок:	Прибыль	Прибыль	Прибыль	Убыток	Убыток	Прибыль	Убыток	Убыток
у Продавца и Покупателя одинаковая ставка по налогу на прибыль организации								
ниже min		+		+	не корректируется			+
выше max		+	не корректируется			+		+
у Продавца ставка по налогу на прибыль организации выше, чем у Покупателя								
ниже min		+		+	не корректируется			+
выше max	не корректируется		не корректируется			+	не корректируется	
у Продавца ставка по налогу на прибыль организации ниже, чем у Покупателя								
ниже min	не корректируется			+	не корректируется		не корректируется	
выше max		+	не корректируется			+		+

Источник: составлено автором

Также необходимо отметить, что при заключении соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговых сделок с участием компетентного органа иностранного государства очень актуальным является вопрос сопоставимости результатов определенных рыночных индикаторов.

Национальные законодательства многих стран основываются на принципах и методах, определенных в рекомендациях ОЭСР, но не являются идентичными. Следовательно, при различиях в подходах, даже при анализе одной и той же сделки возможен различный результат. Какова же степень различия может признаваться сопоставимым результатом? Предлагается сопоставимыми считать результаты, имеющие пересечения в полученных интервалах рыночных цен (рентабельности), и именно интервал пересечения признавать рыночным. Например, если по правилам налогового законодательства российской федерации при применении метода сопоставимых рыночных цен необходимо рассчитывать интервал рыночных цен – интерквартильный диапазон, а по правилам Австрии – медианное значение, то сопоставимыми результаты, применения метода сопоставимых рыночных цен и СUP метода, будет признаваться ситуация, когда медианное значение будет значением из интерквартильного диапазона. Данный подход исключает установление каких-либо оценочных показателей возможного отклонения результатов, что минимизирует причины спорных ситуаций в разных странах.

Поскольку нельзя утверждать, что объекты выборки подчиняются нормальному распределению, то критерий Стьюдента в качестве теста на однородность не применим. Коэффициент вариации, часто рассматриваемый в качестве показателя однородности совокупности при условии, что он меньше 0,33, не может быть использован в данном случае. Он не имеет возможности отсечь минимальные и максимальные значения, являющиеся ошибками. Для малых выборок ( $\leq 10$ ) проверка однородности выборки может быть проведена на основе размаха выборки  $R = |R_1 - R_n|$  с помощью Q- критерия. Необходимо отметить, что Q- критерий Для минимизации расхождений рыночных интервалов, рассчитанных по правилам иностранного государства и Российской Федерации, предлагается проверять отобранную выборку на однородность с применением Q-критерия способен отделить грубые ошибки (резко выпадающие данные) на концах упорядоченной по возрастанию совокупности рассматриваемых элементов.

Согласно методике вычисляются значения выражения  $Q_i = (R_{i+1} - R_i) / R$ , где  $i=1, \dots, n-1$ . Необходимо определить доверительную вероятность  $p$  (от 0,9 до 0,99), с какой требуется гарантировать однородность выборки после отбрасывания «ошибочных» значений. На основе  $p$  и объема выборки по таблице для Q- критерия определяется табличное значение, величину которого не могут превосходить значения выражения  $Q_i = (R_{i+1} - R_i) / R$ , вычисленные для всех элементов выборки. Элементы выборки, не удовлетворяющие данному ограничению, удаляются, а оставшиеся составляют однородную совокупность. Таким образом, можно избежать заведомо некорректного

интервала рыночных цен, связанного с ограниченностью общедоступных источников информации.

3. С целью стимулирования самостоятельных корректировок предложение применения корректировки налоговой базы при отклонении от рыночного интервала на основании интерквартильного диапазона в целях самостоятельной корректировки налогоплательщиками, а по результатам проведенных проверок полноты исчисления и уплаты налогов в сделках между взаимозависимыми лицами осуществление корректировки, исходя из медианного значения рыночного интервала. При развитии самостоятельных корректировок важны выявленные риски манипулирования симметричными корректировками на проведенные самостоятельные корректировки налоговой базы и разработанные предложения по их минимизации (с.37-39,77-86).

На основании анализа особенностей национального законодательства иностранных государств, предлагается использование значения медианы (вместо максимального или минимального) интервала рыночных цен (рентабельности) для определения соответствия примененной в сделке цены (рентабельности) рыночному уровню при проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в соответствии со статьей 105.17 НК РФ.

А при самостоятельной корректировке налоговой базы и суммы налога, согласно пункту 6 статьи 105.3 НК РФ, сохранить применение интерквартильного диапазона.

Эффективность (сумма доначислений) проверок цен при использовании медианы (а не минимальной границы интервала в случае занижения рыночных цен) может увеличиться более чем в 2 раза.

Данное предложение обеспечит мотивирование налогоплательщиков к самостоятельной корректировке цены в сделках. А также осуществление контроля за полнотой исчисления и уплатой налога в соответствии со статьей 105.17 НК РФ только недобросовестных налогоплательщиков.

Развитие самостоятельных корректировок повлечет увеличение количества симметричных корректировок. Анализ статьи 105.18 НК РФ, в совокупности с другими нормами НК РФ, позволяет выявить следующие риски злоупотребления симметричными корректировками недобросовестными налогоплательщиками:

*– Риск осуществления симметричной корректировки и возврата налога из бюджета второй стороной контролируемой сделки без уплаты налога первой стороной контролируемой сделки.*

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 105.18 НК РФ для возникновения права применять симметричную корректировку достаточно факта представления первой стороной контролируемой сделки налоговой декларации (в которой отражена

самостоятельная корректировка) и погашения недоимки (возникшей в результате самостоятельной корректировки) при ее наличии.

Необходимо установить момент возникновения недоимки - недоимка может возникнуть у налогоплательщика в том случае, если налог на прибыль организаций не будет уплачен в срок до 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

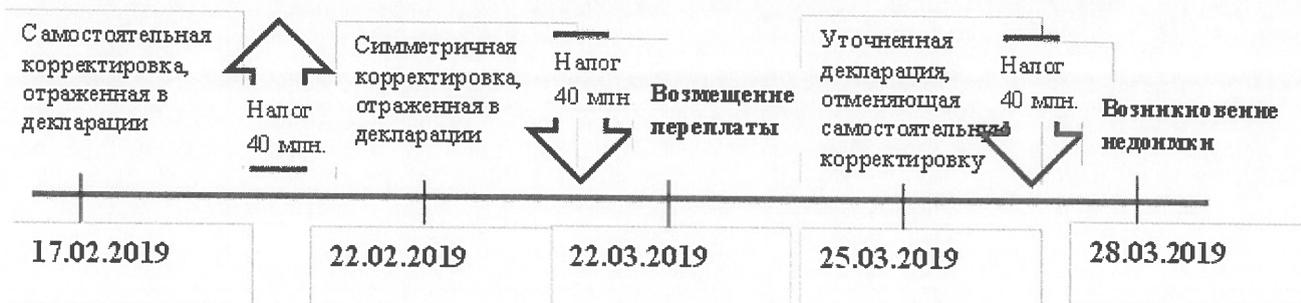


Рис.1 Отображение риска и модели поведения налогоплательщиков

Источник: составлено автором

– Риск возврата из бюджета второй стороной контролируемой сделки суммы налога в размере большем, чем первая сторона контролируемой сделки самостоятельно уплатит.

В соответствии с абзацем 3 пункта 11 статьи 105.18 НК РФ величина, на которую может быть изменен размер налоговой базы (убытка) в результате симметричной корректировки, произведенной по основаниям, предусмотренным подпунктами 1 и 2 пункта 2 статьи 105.18 НК РФ, должны соответствовать величине, на которую изменен размер налоговой базы (убытка) в случаях, предусмотренных пунктами 5 и 6 статьи 105.3 НК РФ.

Таблица 2 Расчет риска описанной модели поведения налогоплательщиков

Показатели, млн. руб.	Первая сторона контролируемой сделки	Вторая сторона контролируемой сделки
Доход (убыток) отчетного периода	-100	250
Убытки прошлых лет	-400	-
Сумма налога на прибыль до корректировки	-	50
Сумма корректировки	200	200
Сумма налога после корректировки	$(-100+200)=100-(\text{убытки прошлых лет})=0$	$(250-200)=50*20\%=10$
ИТОГО сумма налога, подлежащая уплате в бюджет до/после корректировки	0/0	50/10

Источник: составлено автором

– Риск ограничения полномочий ФНС России при администрировании положений статьи 105.18 НК РФ.

Невозможность корректировки убытков в большую сторону при признании неправомерной корректировки налоговой базы у первой стороны контролируемой сделки.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 105.3 НК РФ учет для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в соответствии с принципом «вытянутой руки» производится в случае, если это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему РФ, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ.

Следовательно, в случае применения налогоплательщиками вышеуказанной схемы, описанной в предыдущем пункте, в которой первая сторона контролируемой сделки, имеющая убытки, при осуществлении самостоятельной корректировки (в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ), сознательно пересчитает налоговую базу исходя из нерыночных цен, с целью возврата налогов второй стороной контролируемой сделки, то даже в случае назначения проверки цен в соответствии со статьей 105.17 НК РФ, ФНС России будет не вправе скорректировать (увеличить) убытки у первой стороны контролируемой сделки.

В целях минимизации рисков злоупотребления возможностью проведения симметричных корректировок налоговой базы предлагается внести в статью 105.18 НК РФ положения об ограничении сумм симметричных корректировок размером суммы самостоятельно уплаченного налогоплательщиком (первой стороной контролируемой сделки) налога в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, что позволит исключить потери поступлений в бюджеты.

4. Предложен риск – ориентированный подход контроля сделок между взаимозависимыми лицами, разработана блок-схема по порядку применения критериев риск – отбора (с.87-100). По результатам риск – отбора для экономической обоснованности проведения проверок разработана экономико – математическая модель (с.100-102).

С целью увеличения эффективности контрольных мероприятий со стороны ФНС России и подготовленности к подтверждению рыночного уровня установления цен в сделках между взаимозависимыми лицами со стороны налогоплательщиков, предлагается закрепить критерии риск-анализа для выявления сделок, в которых возможно трансфертное ценообразование.

Риск – ориентированный подход предлагается формировать путем группировки контролируемых сделок по двум направлениям:

1) Внешнеэкономические сделки, то есть, сделки сторонами которых являются лица, зарегистрированные в разных юрисдикциях.

2) Внутророссийские сделки, сторонами которых являются российские налогоплательщики. В соответствии с указанной группировкой устанавливаются критерии риск – отбора.

По первой группе риск применения трансфертных цен значим для бюджета Российской Федерации, так как возможно перемещение прибыли за границу:

- сделки с офшорными юрисдикциями, которые приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами. Так как в офшорных зонах предусмотрено льготное налогообложение, а также отсутствует обмен информацией по запросу иностранного налогового органа, сделки с контрагентами из таких зон подлежат первичному анализу, как высоко рискованные;

- сделки с неклассическими офшорами. Данная территория не приравнивается к сделкам между взаимозависимыми лицами, то есть, для них не предусмотрено специальное положение для контроля, в связи с чем, контрагенты из таких стран часто используются для оптимизационных схем бизнеса;

- сделки с товарами мировой биржевой торговли (далее – ТМБТ). Так как для ТМБТ публикуются котировки рыночных цен информационно-ценовыми агентствами или биржей, анализировать сделки можно в полуавтоматическом режиме. Для сырьевой страны риск-анализ ТМБТ очень важен и позволит проанализировать большой объем контролируемых сделок;

- сделки с нематериальными активами (далее – НМА). Сделки с НМА очень сложные, комплексные, ввиду чего, условия договора могут фактически не совпадать с функциями и рисками сторон сделки. Отсутствие рыночных индикаторов также позволяет манипулировать ценой сделки с НМА. В связи с чем, в целях риск-анализа предлагается указанные сделки анализировать, исходя из уровня рентабельности организации;

- сделки по предоставлению (привлечению) денежных средств – займов. Критерием риска является не соответствие ставки займов предусмотренным статьей 269 НК РФ интервалам процентных ставок. Для целей налога на прибыль организаций фактическая ставка процента по займам признается обоснованным расходом, в случае если она находится в пределах установленных интервалов;

- сделки, в которых контрагент - российский налогоплательщик является убыточным на протяжении нескольких лет. Основная цель коммерческой деятельности – извлечение прибыли. В случае, когда налогоплательщик осуществляет внешнеторговые операции, величина расходов больше или равна выручке на протяжении нескольких лет, возникает необходимость проверки цели осуществления деятельности и недопущения формирования центра затрат на территории Российской Федерации.

По второй группе риск применения трансфертных цен подлежит анализу, исходя из занижения суммы налога, уплаченного в консолидированный бюджет Российской Федерации. Перемещение прибыли между бюджетами субъектов Российской Федерации не рассматривается в качестве критерия риска:

- одна из сторон сделок убыточный налогоплательщик. При оценке убытков необходимо учитывать убытки прошлых лет, переносимые на будущие налоговые периоды;

- одна из сторон сделок применяет пониженную ставку по налогу на прибыль организаций. При оценке данного критерия необходимо учитывать освобождения от налогообложения по налогу на прибыль, специальные территории (ТОСЭР, СПИК и тд.), а также право субъектов Российской Федерации на понижение региональной части ставки по налогу на прибыль;

- сделки, признаваемые контролируруемыми по специальным нормам (подпункты 2-10 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ).

Предложенные критерии направлены на развитие и поддержание общей тенденции применения в контрольной работе риск-ориентированного подхода, которая позволила сократить количество налоговых проверок, одновременно повысив их эффективность. В первом квартале 2019 года количество выездных налоговых проверок сократилось на 36 %, при этом поступления по выездным проверкам выросли на 10% и составили 48 млрд. руб.

Порядок применения разработанных критериев риск-отбора можно отобразить в следующей блок-схеме:

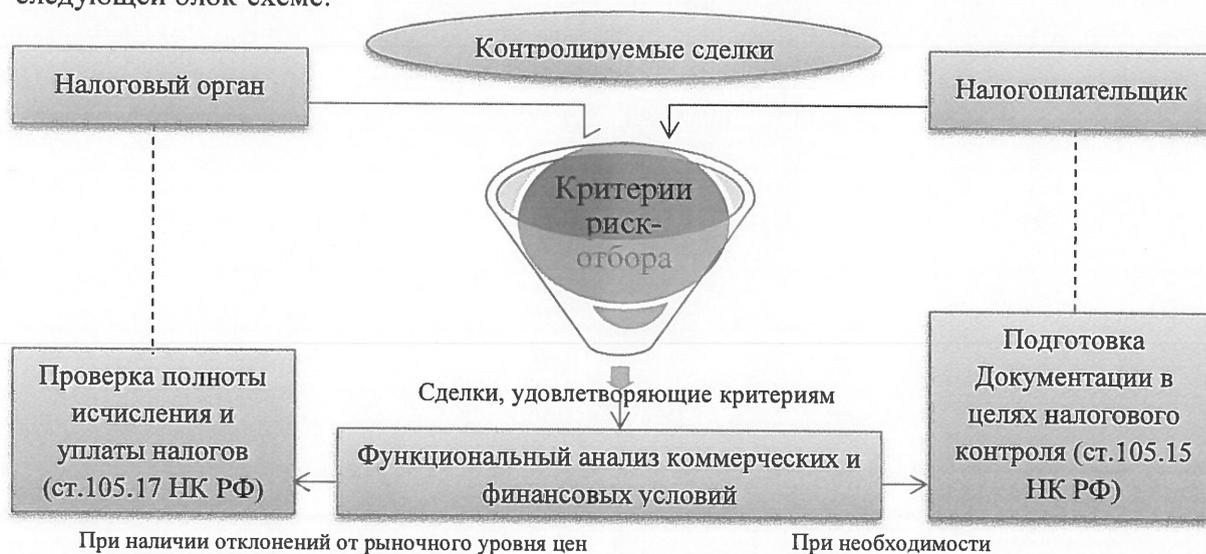


Рис. 2 Порядок применения критериев риск-отбора сделок

Источник: составлено автором

В отношении отобранных с применением критериев риск-отбора сделок возможно просчитать экономическую обоснованность проведения проверок. Применение

экономико-математической модели позволяет создавать новые механизмы отбора сделок для углубленного анализа. В первую очередь необходимо обеспечить положительный экономический эффект от проведения проверок: затраты на обнаружение недоплативших налогов не должны превышать величину доначислений и штрафов. Экономико-математическая модель в таком случае может быть представлена функцией, стремящейся к максимуму вообще (но в случае изменения налогового законодательства в сторону упрощения и прозрачности, а также в случае регламентирования порядка определения цены при ранее проведенных проверках, данная функция может быть перенаправлена к минимуму):

$$U = \sum_{i=1}^t \alpha_i^k \bar{V}_i^{kg} + \sum_{j=1}^a \beta_j^l \bar{P}_j^l + \sum_{m=1}^b \gamma_m^n \bar{VT}_m^n + \sum_{s=1}^d \delta_s^f \bar{CT}_s^f - \sum_{r=1}^z C_r > 0$$

Где

$\bar{V}_i^{kg}$  – среднее значение доначисленных налогов по проверяемой сделке за предыдущие отчетные периоды;  $i$  – номер проверяемой сделки,  $k$  – пункт, регулирующий уровень взаимозависимости и принимающий значения от 1 до 11 (в соответствии с подпунктами пункта 2 статьи 105.1 НК РФ),  $g$  – номер, определяющий одно из обстоятельств признака контролируемой сделки, с учетом суммы доходов за календарный год, и принимающий значения от 1 до 2 (1 - 60 млн. руб.; 2 – 1 млрд. руб.);

$\bar{V}_i^{kg} = \frac{1}{w} \sum_{q=1}^w \frac{\bar{V}_{i0}^{kg}}{\bar{V}_{iq}^{kg}} V_{iq}^{kg}$ , где  $\bar{V}_{i0}^{kg}$  – сумма проверяемой сделки,  $\bar{V}_{iq}^{kg}$  – сумма сделки за прошлый период  $q$ ,  $V_{iq}^{kg}$  – сумма доначисленных налогов и сборов за прошлый период  $q$ .

$\alpha_i^k$  – коэффициент, характеризующий уровень взаимозависимости согласно пункту 2 статьи 105.1 НК РФ и принимающий значения от 0,25 до 1;

$\bar{P}_j^l$  – среднее значение доначислений налогов и штрафов за предыдущие отчетные периоды;  $j$  – порядковый номер проверяемой сделки,  $l$  – номер фактора, определяющий тип контролируемых сделок, совершенных через посредника;

$\bar{P}_j^l = \frac{1}{w} \sum_{q=1}^w \frac{\bar{P}_{j0}^l}{\bar{P}_{jq}^l} P_{jq}^l$ , где  $\bar{P}_{j0}^l$  – сумма проверяемой сделки,  $\bar{P}_{jq}^l$  – сумма сделки за прошлый период  $q$ ,  $P_{jq}^l$  – сумма доначисленных налогов и сборов за прошлый период  $q$ .

$\beta_j^l = \begin{cases} 0, & \text{если за предыдущие отчетные периоды не было обнаружено нарушений} \\ 1, & \text{если за предыдущие отчетные периоды были обнаружены нарушения} \end{cases}$ , в случае отсутствия проверок данной организации в качестве значений функции  $\beta_j^l$  принимаются факты нарушений в целом по отрасли.

$\overline{VT}_m^n$  - среднее значение доначислений налогов и штрафов за предыдущие отчетные периоды для организаций в области внешней торговли; m – порядковый номер проверяемой сделки, n – номер, определяемый типом биржевого товара, соответствующий Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности (Коды ТН ВЭД);

$\overline{VT}_m^n = \frac{1}{w} \sum_{q=1}^w \frac{\overline{VT}_{m0}^n}{\overline{VT}_{mq}^n} VT_{mq}^n$ , где  $\overline{VT}_{m0}^n$  – сумма проверяемой сделки,  $\overline{VT}_{mq}^n$  – сумма сделки за прошлый период q,  $VT_{mq}^n$  – сумма доначисленных налогов и сборов за прошлый период q.

$\gamma_m^n = \begin{cases} 0, & \text{если за предыдущие отчетные периоды не было обнаружено нарушений} \\ 1, & \text{если за предыдущие отчетные периоды были обнаружены нарушения} \end{cases}$ , в случае отсутствия проверок данной организации в качестве значений функции  $\gamma_m^n$  принимаются факты нарушений в целом по отрасли.

$\overline{CT}_s^f$  - среднее значение доначислений налогов и штрафов за предыдущие отчетные периоды для сделок, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации либо местом налогового резиденства которого является государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Минфином России в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ; s – порядковый номер проверяемой сделки, f – тип контролируемой сделки;

$\overline{CT}_s^f = \frac{1}{w} \sum_{q=1}^w \frac{\overline{CT}_{s0}^f}{\overline{CT}_{sq}^f} CT_{sq}^f$ , где  $\overline{CT}_{s0}^f$  – сумма проверяемой сделки,  $\overline{CT}_{sq}^f$  – сумма сделки за прошлый период q,  $CT_{sq}^f$  – сумма доначисленных налогов и сборов за прошлый период q.

$\delta_s^f = \begin{cases} 0, & \text{если за предыдущие отчетные периоды не было обнаружено нарушений} \\ 1, & \text{если за предыдущие отчетные периоды были обнаружены нарушения} \end{cases}$ , в случае отсутствия проверок данной организации в качестве значений функции  $\delta_s^f$  принимаются факты нарушений в целом по отрасли.

$C_r$  – среднее значение стоимости налоговой проверки представленных документов,  $r=s+m+j+i$ .

### III ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного анализа была достигнута поставленная в диссертации цель, которая заключалась в разработке и обосновании предложений по совершенствованию действующего механизма определения цен для целей налогообложения, которые обеспечат равные конкурентные условия для различных групп субъектов экономики, способствующие повышению эффективности распределения ресурсов в экономике и расширению ее потенциала.

### IV СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

#### Публикации в рецензируемых научных изданиях,

#### определенных ВАК при Минобрнаука России:

1. Мамиконян, Н.В. Перспективы изменения подхода к корректировке налоговой базы и суммы налога (убытка) в контролируемых сделках: максимальное и минимальное значения интервала рыночных цен (рентабельности) против медианного значения/ Н.В. Мамиконян // Экономика и предпринимательство.- 2019.- № 6. С.1049 - 1052 (0,4 п.л.).
2. Мамиконян, Н.В. Установление критериев риск - отбора для выявления рисков сделок из всей совокупности контролируемых сделок/ Н.В. Мамиконян // Экономика и предпринимательство.-2017.- № 4 ч.2.- С. 1224-1226 (0,4 п.л.).
3. Мамиконян, Н.В. Проблемы налогового регулирования трансфертного ценообразования, выявленные посредством анализа арбитражной практики/ Н.В. Мамиконян //РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция.-2017.- № 2.- С.207-209 (0,4 п.л.).
4. Мамиконян, Н.В. Особенности разграничения полномочий в отношении проведения выездной и (или) камеральной проверок или проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами/ Н.В. Мамиконян //Вестник Университета (ГУУ).-2016.- № 1.- С. 167-171 (0,3 п.л.).
5. Мамиконян, Н.В. Особенности применения самостоятельных корректировок налоговой базы и сумм налогов (убытков) в соответствии с п. 6 ст. 105.3 Налогового кодекса РФ/ Н.В. Мамиконян //Вестник Университета (ГУУ).-2015.- № 11.- С. 202-207 (0,3 п.л.).
6. Мамиконян, Н.В. Новые правила определения цены для целей налогообложения в отношении учета и контроля процентных ставок по договорам займа/ Н.В. Мамиконян // Вестник Университета (ГУУ).-2014.- № 10.- С.127-130 (0,2 п.л.).

Публикации в других научных изданиях:

1. Мамиконян, Н.В. Соглашение о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки с участием уполномоченного органа исполнительной власти иностранного государства/ Н.В. Мамиконян // Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», г. Москва (Россия)-МОУ ВО «Российско-Таджикский (Славянский) Университет, г. Душанбе (Таджикистан).- 2017.-С. 98-101 (0,25 п.л.).

2. Мамиконян, Н.В. Особенности разграничения полномочий налоговых органов при проведении проверок в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами/ Н.В. Мамиконян // Актуальные проблемы управления - 2015 материалы 20-й Международной научно-практической конференции - Москва.- Выпуск 2. – С. 93-96 (0,25 п.л.).

3. Мамиконян, Н.В. Современное налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России/ Н.В. Мамиконян // Реформы в России и проблемы управления. - 2013 материалы 28-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых.- Москва.- Выпуск 2.- С.210-211 (0,125 п.л.).

4. Мамиконян, Н.В. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России/ Н.В. Мамиконян // Актуальные проблемы управления - 2013 материалы 18-ой Международной научно-практической конференции. – Москва.-Выпуск 3.- С.74-76 (0,125 п.л.).

5. Мамиконян, Н.В. Трансфертное ценообразование, экономический эффект от принятых нововведений и последствия для реального сектора экономики/ Н.В. Мамиконян // Реформы в России и проблемы управления. – 2012 материалы 27-ой Всероссийской научной конференции молодых ученых.- Москва.- С. 301-303 (0,125 п.л.).