

Екатерина СМІРНОВА

ПРЕОБРАЗОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

Выявлено основные изменения в НК РФ, оценено и спрогнозировано влияние этих изменений на проблемы трансфертного ценообразования в РФ, учитывая мировой опыт в данном вопросе.

Родоначальником теории трансфертного ценообразования является Дж. Хиршлейфер. Он ввел максимизацию совокупной прибыли предприятия. Однако не упоминал проблем с минимизацией налогообложения при определении трансфертной цены. Самуэльсон был первым, кто дополнил модель налогами. В этот момент ведущей проблемой становится измерение налогооблагаемой базы и выявление возможного влияния величины налога на определение цены. В дальнейшем исследователи не отрицали этой необходимости.

В российском законодательстве термин “трансфертная цена” не употребляется. Используется лишь понятие “рыночная цена”, под которой понимается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Допустимое отклонение от рыночной цены, не грозящее организации налоговым преследованием, составляет 20% в сторону повышения или понижения.

В ст. 40 Налогового кодекса РФ есть определение рыночной цены: “Рыночной ценой признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных товаров (а при их отсут-

ствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях”.

Статья 40 НК в России не запрещает формировать трансфертные цены и позволяет формировать различные внутренние цены. Но существует налоговая эффективность этого метода, заключающаяся в ограничении допустимого значения регулирования трансфертной цены по рассматриваемому методу. Так, отклонение возможно от рыночных (в данном случае для скидок) на 20%. Если не будет соблюдено это ограничение, следовательно, налоги пересчитываются на основе рыночных. Также в Налоговом Кодексе возможно инициировать проверку правильности ценообразования лишь в определенных случаях (когда речь идет о взаимозависимых лицах). Статью 40 НК не устают критиковать. Плюс ко всему этому в статье 20 НК мы можем увидеть достаточно короткий список признаков взаимозависимости – участие одной организации в капитале другой (суммарная доля участия более 20%), должностное подчинение одного физического лица другому, семейное родство, который также критикуют и не один год пытаются отредактировать. Это связано с тем, что суд может признать лица взаимозависимыми по иным обстоятельствам, которые не перечислены

в НК, если отношения между лицами могут повлиять на результат сделок.

Изменения в НК, касающиеся трансфертного ценообразования, предполагают освобождение компании от штрафов за нарушение новых правил в течение первых двух лет их действия – в 2011 и 2012 гг. Введение моратория на штрафы означает, что Минфин предвидит трудности применения подготовленных им изменений на практике.

Законопроект “О внесении изменений в Налоговый кодекс” в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения в феврале 2010 г. был принят Госдумой в первом чтении. Документ должен вступить в силу 1 января 2011 г. В НК вводится обширный раздел о взаимозависимости лиц. Так же цены будут проверять на соответствие определению “рыночная цена”. Подобное нововведение давно назрело, потому что большинство нарушений связано именно с размытостью данной формулировки. На внутреннем рынке под пристальное внимание Федеральной налоговой службы (ФНС) попадут сделки взаимозависимых лиц годовым объемом более 1 млрд. руб., а также на меньшую сумму в случае, если одна из сторон применяет налоговый спецрежим или же речь идет о сделках с сырьем. Внешнеторговые сделки попадут под контроль в случае, если они совершаются с биржевыми товарами (нефть, металлы, драгоценные камни) или заключаются с резидентами офшоров. Организации будут обязаны копировать документы по таким сделкам и раз в год предоставлять их в ФНС. Если документов не будет и налоги будут уплачены с цены, признанной нерыночной, компанию ждут доначисления и уплата штрафа в размере 40% от утаенной суммы.

Трансфертные цены рассматриваются как управленческий инструмент при расчетах внутри одного юридического лица. При

расчетах между разными юридическими лицами необходимо принимать во внимание законодательные ограничения и изменения в объемах налоговых выплат всех участников в целом. Трансфертное ценообразование (transfer pricing) – варьирование контрактной ценой при сделках между связанными между собой организациями по отношению к ее рыночному значению. Обычно трансфертные цены применяются для перераспределения общей прибыли в пользу менее налогооблагаемой юрисдикции и представляют собой наиболее простую и распространенную схему международного налогового планирования.

Цель трансфертного ценообразования – в минимизации налогов, диверсификации рисков, избежания ограничений валютного регулирования. Трансфертные цены используют в планировании и при осуществлении контроля, они являются важным инструментом экономической политики корпораций. С помощью планирования трансфертных цен регулируют внутрикорпоративные хозяйственные связи, в частности, добиваются “выхода” на плановые показатели по прибыли, обеспечивают снижение издержек производства и реализации продукции на всех этапах производства. Кроме того, их широко используют в целях распределения ресурсов и доходов внутри организации и прибыли внутри фирм. Немаловажную роль трансфертные цены играют в доведении продукции до конечного потребителя и контроле за выполнением финансового плана.

Для внутреннего трансфертного ценообразования, так же как и для международного, характерно использование его механизмов в основном для целей минимизации налоговых платежей. Целью публично-правового регулирования при этом является налогообложение прибыли компании на уровне налогоплательщика,

реально получившего соответствующий финансовый результат или имеющего право на его получение при отсутствии налоговых мотивов. И именно, от минимизации налоговых выплат придется отказаться при внесении изменения в НК РФ.

Можно выделить основные мировые тренды в области регулирования трансфертного ценообразования: повсеместный рост внимания со стороны властей к трансфертному ценообразованию, рост осведомленности и знаний властей в данной отрасли, ужесточение требований к налоговой документации и санкций за их несоблюдение. В среднем 40% компаний, прошедших процедуру аудита, были впоследствии оштрафованы, а 70% отмечают, что вынуждены подготавливать более проработанную и детализированную документацию, чем это было 2 года назад.

Проблема трансфертного ценообразования по-разному решается в различных странах. В частности, в Канаде бизнес-сообщество обвиняет финансовое управление Канады (Canada Revenue Agency (CRA) в предвзятом отношении. Даже тогда, когда модель и методология трансфертного ценообразования налогоплательщика являются обоснованными и рациональными, CRA не принимает подобную налоговую политику компании. В США ситуация аналогична положению дел в Канаде. В Великобритании диалог властей и бизнеса постепенно приходит на смену аудиту.

Существует также механизм манипуляции трансфертными ценами, который заключается в установлении заведомо высоких, либо заведомо низких цен на услуги, либо продукцию поставляемую дочерним материнским обществом.

В целях перераспределения прибыли в пользу материнской компании используют завышенные цены на предоставляемые материнской компанией административ-

ные, управленческие, технические, образовательные услуги, а также патенты, лицензии, "ноу-хау".

Для проведения политики оптимизации прибыли корпорации стремятся минимизировать общую сумму своих налогов, выплачиваемых в глобальном масштабе. Это достигается путем перераспределения прибыли между странами с высоким и низким уровнем налогообложения. Так, в случае высоких налоговых ставок в принимающей стране, по сравнению со страной базирования корпорации трансфертные цены будут завышены и произойдет перераспределение прибыли в страну с меньшими налоговыми ставками. Таким образом достигается снижение прибыли, подлежащей налогообложению, в странах с высоким налогообложением и увеличение прибыли подразделения корпорации в странах, где налоговые ставки ниже. В случае низких налоговых ставок в принимающей стране, по сравнению со страной базирования корпорации, трансфертные цены материнской компании на продукцию, поставляемую дочерней компании, будут занижены, что, как и в предыдущем примере, позволяет перераспределить прибыль в страны с более низкими налоговыми ставками и минимизировать налоговые платежи в глобальном масштабе.

Трансфертные цены используют и в целях снижения общей суммы уплачиваемых таможенных пошлин и налогов на прибыль в принимающей стране. Этого можно достичь, занижая стоимость импортируемых товаров в страну, где расположена дочерняя компания.

Еще одной задачей трансфертного ценообразования является минимизация политических, экономических и кредитных рисков для материнской компании. Цены на импортируемые товары в страны с повышенным риском завышаются для покры-

тия убытков, которые могут возникнуть в случае возникновения указанных рисков (например, риска неплатежей).

Трансфертные цены являются также механизмом централизованного раздела рынков между дочерними компаниями в целях ограничения внутрифирменной конкуренции и завоевания позиций на новых или “трудных” рынках. Определенный филиал транснациональной корпорации может получить низкие или даже демпинговые цены, что увеличит конкурентные преимущества этой компании на рынке принимающей страны. Для достижения этой цели материнская компания либо выделяет средства, либо изменяет структуру издержек производства (путем занижения доли постоянных затрат).

В настоящее время правовое регулирование трансфертных цен осуществляется на международном уровне – посредством заключения соглашений об избежании двойного налогообложения и на национальном уровне – посредством норм внутригосударственного налогового законодательства. При этом регулирование трансфертных цен сводится к тому, что перед налоговыми органами стоит цель не искоренить трансфертное ценообразование, а выяснить, приводит ли оно к минимизации налоговых обязательств.

На уровне международного сообщества ОЭСР для этих целей был разработан так называемый “принцип вытянутой руки” (arms length principle), суть которого состоит в следующем. Взаимозависимые компании (компании холдинга, например) в своих отношениях применяют цены, отличные от рыночных, независимые же компании (находящиеся друг от друга “на расстоянии вытянутой руки”) применяют рыночные цены. Государство, в свою очередь, корректирует такие нерыночные цены так, как если бы компании были независимыми.

Этот принцип нашел свое воплощение на уровне международных соглашений и внутринациональных норм. Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения содержат статьи о корректировке прибыли ассоциированных предприятий.

Так, например, в Соглашении между правительством РФ и Великобритании указывается, что возможно доначисление налогов в случаях, когда ассоциированные предприятия договаривающихся государств применяют цены, отличные от рыночных цен. Данное правило сформулировано следующим образом: “Если одно Договаривающееся Государство включает в прибыль предприятия этого Государства – и, соответственно, облагает налогом, – прибыль, в отношении которой предприятие другого Договаривающегося Государства было подвергнуто налогообложению в этом другом Государстве, и включенная таким образом прибыль является прибылью, которая была бы зачислена предприятию первого упомянутого Государства, если бы отношения между двумя предприятиями были бы такими же, как между независимыми предприятиями, то тогда это другое Государство произведет соответствующую корректировку начисленного в нем налога на эту прибыль”.

В целом, анализ законодательства и судебной практики позволяет сделать вывод, что использование трансфертного ценообразования в настоящее время осуществляется достаточно свободно. Единственное, о чем следует позаботиться налогоплательщику, – это о доказательствах обоснованности применяемых цен. При этом эффективные способы подобного доказывания уже в достаточной мере выработаны существующей практикой. Однако принятые изменения в НК РФ полостью изменят существующую судебную практику в 2013 г., когда закончится мораторий на начисление штрафов за нарушение НК.

Так же новая редакция НК не позволит осуществлять одну из самых популярных целей трансфертного ценообразования – минимизацию налоговых отчислений.

Последствия изменения в НК РФ еще предстоит оценить, анализируя деятельность налоговых органов и практику ценообразования в крупных корпорациях.

Литература

1. Горбунов А. Р. *Налоговое планирование и создание компании за рубежом*. М.: Издательская фирма "Анкил", 2000
2. *Законы России: опыт, анализ, практика*. – 2008. – № 3.
3. *Налоговый кодекс РФ 2010*.
4. *Соглашения между Правительством РФ и Правительством Великобритании от 15 февраля 1994 г.*
5. Энтони Р. Рис Дж. *Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. А. М. Петрачкова*. – М.: Финансы и статистика, 2005.
6. Gordon Shillinglaw. *Cost accounting analysis and control*. Richard D. Irvin. Homewood, Illinois, 1961.
7. Horst Thomas. *The theory of the multinational firm: optimal behavior under different tariff and tax rates // Journal of political economy*. – 2001. – P. 1059.
8. Jack Hirschleifer. *On the economics of transfer pricing // Journal of business*. – 1956. – Vol. XXIX, № 3.