

Торговля с самим собой. Трансфертное ценообразование

Что такое трансфертное ценообразование

Трансфертная цена – это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний (такие сделки часто называют «контролируемыми»). Соответственно, деятельность по установлению таких «внутренних» цен называется трансфертным ценообразованием. Трансфертная цена может существенно отличаться от цены на аналогичный продукт, установившейся на открытом рынке. Причины отклонения трансфертной цены от рыночной могут быть различными. Так, побудительным мотивом таких отклонений могут служить необходимость перераспределения средств в рамках холдинговой структуры, осуществление которого иными методами (например, путем вклада в капитал или предоставления займа) будет более затратным или организационно затруднительным.

Однако чаще всего мотивом манипуляции трансфертными ценами являются налоговые соображения. Особенно актуален этот мотив для транснациональных компаний и холдингов. Поскольку налоговое бремя в различных странах существенно различается, естественным побуждением финансовых менеджеров международного холдинга будет перераспределить прибыль всего холдинга методами трансфертного ценообразования в пользу наименее налогооблагаемых элементов холдинга. В частности, такими наименее налогооблагаемыми элементами могут служить совершенно безналоговые офшорные компании. Конструкции, предназначенные для такого перераспределения прибыли, называют схемами трансфертного ценообразования. Простейшим вариантом такой схемы является экспорт или импорт товаров через промежуточную офшорную компанию с целенаправленным варьированием контрактной ценой сделки с этой компанией.

Законодатели и налоговые власти налогооблагаемых стран не склонны мириться с таким размыванием своей налоговой базы. Большинство развитых стран установлены серьезные ограничения на свободу манипулирования трансфертными ценами для налоговых целей. Формулировки норм закона могут быть различными, но в основном они базируются на «правиле вытянутой руки», согласно которому налогооблагаемая прибыль компании может быть пересчитана к уровню, который бы имел место, если бы компания была независима от своей группы (находилась от нее на расстоянии «вытянутой руки»). Однако в силу неопределенности, присутствующей в самом принципе, у международных холдингов остается некоторая свобода маневра в установлении и трансфертных цен, степень которой зависит от законодательства конкретных стран, в которых находятся компании холдинга.

Даже если трансфертное ценообразование не используется целенаправленно в качестве инструмента налоговой минимизации, все равно существует риск, что трансфертная цена будет пересмотрена налоговыми органами, не согласными с ее уровнем. Так, британская фармацевтическая компания GlaxoSmithKline в 2006 была вынуждена выплатить налоговым властям США 3,4 млрд. долл., а также отказаться от права на налоговое возмещение в размере 1,8 млрд. долл., по условиям заключенного с налоговой службой соглашения в связи с судебным спором относительно применяемых компанией методов трансфертного ценообразования. Таким

образом, проблемы трансфертного ценообразования являются весьма актуальными для транснациональных компаний.

Рекомендации ОЭСР

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) весьма активно занимается вопросами международного налогообложения. В 1979 году она выпустила, а в 1995-1999 годах существенно обновила Рекомендации по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых ведомств (Рекомендации). Рекомендации не являются нормативным актом, но многие страны используют их в качестве основы для положений своего налогового законодательства, посвященного трансфертному ценообразованию. Соответственно, и для транснациональных компаний есть веские причины внимательно относиться к рекомендациям ОЭСР.

В основе Рекомендаций лежит упомянутый выше «принцип вытянутой руки». Вопрос, однако, в том, как определить ту прибыль, которая была бы получена, если бы сделка совершалась между независимыми компаниями. Величина эта довольно неопределенная, так как цена сделки между независимыми лицами зависит от многих параметров, в том числе от субъективных, таких как относительная способность сторон к ведению коммерческих переговоров. Однако для целей налогообложения необходимы точные величины. Поэтому Рекомендации предлагают несколько объективных методов исчисления искомой налогооблагаемой прибыли. «Традиционными» считаются методы, основанные на анализе сделки (ее цены). К ним относятся метод сопоставимой неконтролируемой цены, метод цены последующей реализации и затратный метод (или метод «издержки плюс»). К «нетрадиционным» отнесены методы, основанные на анализе прибыли от сделки. К ним относят метод распределения прибыли и метод чистой маржи сделки.

Наиболее очевиден метод сопоставимой неконтролируемой цены, суть которого заключается в том, что цена товаров (услуг и т.п.) по контролируемой сделке сравнивается с ценой аналогичных товаров по сопоставимым сделкам реально существующих независимых лиц, то есть, по существу, с рыночной ценой товара. При этом для «сопоставимости» сделок недостаточно простого совпадения номенклатуры товара. Необходимо также проанализировать (1) характеристики имущества или услуг; (2) договорные условия сделки (например, условия поставки); (3) экономические обстоятельства, определяющие сделку (например, уровень конкуренции); (4) стратегию хозяйственного развития компании (например, выпуск на рынок нового вида продукции).

Метод цены последующей реализации состоит в том, что для определения «правильной» цены контролируемой покупки товара используется цена дальнейшей перепродажи данного товара независимому покупателю, если таковая имела место. Чтобы получить расчетную цену контролируемой сделки для целей налогообложения, из цены перепродажи вычитается некоторая маржа, для определения которой используются данные по сопоставимым сделкам.

Затратный метод («издержки плюс») состоит в том, что для определения «правильной» цены контролируемой продажи товара (или услуги) используется сумма издержек поставщика, включая прямые и косвенные затраты. Чтобы получить расчетную цену контролируемой сделки для целей налогообложения, к себестоимости прибавляется некоторая маржа, обычная для данной сферы деятельности.

Метод распределения прибыли состоит в том, что вычисляется общая прибыль, полученная от совместных сделок взаимозависимыми компаниями, после чего она делится между ними на основе степени их фактического участия в образовании прибыли. Степень участия определяется на основе тех или иных объективных экономических показателей, наиболее подходящих к конкретному случаю (например, соотношение числа работников компаний, задействованных в данном проекте).

Метод чистой маржи сделки основан на анализе маржи, полученной компанией в результате сделки или серии сделок, по отношению к некоторой базе, такой как оборот, издержки или использованный капитал. В отличие от затратного метода, при исчислении чистой маржи принимаются во внимание не только переменные, но и постоянные издержки (относящиеся не к данной сделке, а к деятельности компании как целого); однако уплачиваемые проценты и налоги при этом не учитываются. Предполагается, что исчисленная таким образом относительная чистая маржа при «правильном» ценообразовании должна совпадать с аналогичным показателем, существующим у независимых контрагентов. Этот метод наименее «традиционен» и наиболее технически сложен. Обычно он применяется, когда применение всех остальных методов по каким-либо причинам вызывает затруднения. Несколько упрощая, можно сказать, что при использовании этого метода для обоснования применяемых цен необходимо предъявить несколько

Рекомендации ОЭСР предполагают возможность заключения предварительных ценовых соглашений между налогоплательщиком и налоговым органом. Если такая возможность предусмотрена законодательством данной страны, налогоплательщик может заранее получить одобрение трансфертной цены (или скорее своей методики трансфертного ценообразования) от налогового органа, что, конечно, радикально снижает степень налоговых рисков.

С точки зрения налогоплательщика, наиболее печальная ситуация возникает, если взаимозависимые компании находятся в различных налогооблагаемых странах, и налоговые органы нескольких стран претендуют на пересчет для налоговых целей трансфертных цен в сделках между этими компаниями. Естественно, каждый налоговый орган стремится пересчитать цену в свою пользу, в результате может возникнуть ситуация двойного налогообложения одного и того же дохода. Для исключения этой возможности Рекомендации предлагают заключать многосторонние предварительные ценовые соглашения с участием налоговых органов нескольких стран. Для этого может использоваться взаимосогласительная процедура, предусмотренная налоговым соглашением между данными странами. К сожалению, на практике заключение подобных многосторонних соглашений далеко происходит не просто.

Отметим кстати, что Модельная Конвенция ОЭСР по исключению двойного налогообложения, служащая образцом для большинства международных налоговых соглашений, содержит определенные положения, относящиеся к трансфертному ценообразованию. В целом они сводятся к тому же «принципу вытянутой руки», но без указания конкретных методов расчета. Статья 9 «Ассоциированные предприятия», определяет такие предприятия в терминах участия (взаимного или со стороны третьих лиц в отношении обеих компаний) в управлении, контроле или капитале. Далее она устанавливает, что если условия коммерческих отношений между ассоциированными предприятиями отличаются от условий, которые были бы установлены между независимыми предприятиями, то налогооблагаемая прибыль любого из предприятий может быть пересчитана налоговыми органами к «правильному» уровню, то есть с начислением дополнительного налога. Согласно второму пункту той же статьи, налоговые органы другой

страны должны также внести соответствующие поправки в свои налоговые расчеты, то есть исключить соответствующую часть прибыли из налоговой базы второй компании, проведя, если необходимо, консультации с налоговыми органами первой страны. Также следует отметить, что статьи 11(6) и 12(3) не допускают применения налоговых льгот по соглашению к искусственно завышенным суммам перечисляемых из одной страны в другую процентов и роялти. Статья 25 описывает взаимосогласительную процедуру, применяемую, в частности, и для решения спорных вопросов в области трансфертного ценообразования.

Национальные законодательства

Большинство стран в регулировании трансфертного ценообразования в той или иной форме применяет «принцип вытянутой руки». Однако конкретные формулировки законов могут существенно различаться. Основной принцип может формулироваться явно или неявно, законом могут быть установлены определенные методы коррекции налогооблагаемой прибыли, одни методы могут быть указаны как предпочтительные по сравнению с другими, налоговым органам может быть дана большая или меньшая степень свободы в пересмотре налоговых последствий сделок и т.д.

Так, налоговым законодательством США налоговым органам предоставлены чрезвычайно широкие полномочия по пересмотру налоговых последствий контролируемых сделок. Согласно ст. 482 Налогового кодекса США, если несколько организаций контролируются прямо или косвенно одними и теми же лицами, налоговый орган может перераспределить между ними их доходы, а также расходы, вычеты и т.п., таким образом, чтобы «предотвратить уклонение от налогов или четко отразить доход» любой из этих организаций. Таким образом, предоставленная законом свобода в пересмотре налоговых последствий сделок у налоговых органов США, по существу, безграничная. Вытекающие из этого налоговые риски отчасти компенсируются возможностью заключения предварительного ценового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом. На практике используются те же методы коррекции дохода, что рекомендованы ОЭСР (метод чистой маржи в США известен как «метод сопоставимой прибыли»). Методы эти подробно описаны в подзаконных актах налоговой службы. Ни одному из методов не отдается предпочтения, вместо этого предлагается выбрать «наилучший метод», наиболее точно соответствующий «принципу вытянутой руки» в конкретном случае.

Российское законодательство, напротив, весьма жестко регламентирует саму возможность и применимые методы коррекции налоговых последствий контролируемых сделок. «Принцип вытянутой руки» как таковой законом не сформулирован. Вместо этого речь идет о «принципах определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» (отметим, что об имущественных правах законодатель, по-видимому, позабыл, что может иметь огромное значение для налогообложения сделок, например, с долями общества с ограниченной ответственностью или с объектами интеллектуальной собственности). Согласно ст. 40 Налогового кодекса РФ, налоговый орган может проверять правильность применения цен по сделкам лишь в некоторых случаях, в частности, при взаимозависимости сторон сделки, а также при внешнеторговом характере сделки. Что весьма существенно, коррекция цены сделки для налоговых целей осуществляется лишь при отклонении цены от «рыночной» более чем на 20%. Таким образом, меньшие отклонения от рыночной цены не влекут пересмотра налоговых последствий сделок в России (в отличие, скажем, от США). Для определения рыночной цены применяются только «традиционные» методы из списка ОЭСР. При этом предпочтение отдается методу сопоставимой неконтролируемой цены (хотя он и не называется этим именем), при невозможности его

применения используется метод последующей реализации, а при невозможности применения последнего – затратный метод. Возможности заключения предварительных ценовых соглашений закон не предусматривает.

Если цена товара или услуги отклоняется от рыночной менее чем на 20%, статья 40 Налогового кодекса не дает оснований к пересмотру налоговых последствий сделок (хотя стоит отметить, что на протяжении последних нескольких лет обсуждаются проекты ликвидации этого порога). Однако следует иметь в виду возможность применения судами неcodифицированных концепций «недобросовестного налогоплательщика» (веденной в правовой оборот Конституционным Судом в 2001 году) и «необоснованной налоговой выгоды», она же доктрина «деловой цели» (введенной Высшим Арбитражным Судом в 2006 году). Эти положения позволяют пересмотреть налоговые последствия сделок налогоплательщика, единственной целью которых является снижение налога, независимо от того, нарушены ли им какие-либо правовые нормы, в том числе нормы статьи 40 Налогового кодекса. Таким образом, хотя российское налоговое законодательство ограничивает свободу действий налоговых органов по пересмотру налоговых последствий контролируемых сделок, суды оставляют возможность такого пересмотра в исключительных случаях, независимо от положений писаного закона.

Вывод

Трансфертное ценообразование может служить эффективным приемом налоговой минимизации. Однако налоговые законодательства большинства стран содержат положения, направленные на устранение или ограничение эффективности этого метода налогового планирования. Как правило, эти положения явно или неявно основаны на «принципе вытянутой руки». ОЭСР разработала Рекомендации по вопросам трансфертного ценообразования, предлагающие ряд методов коррекции налогооблагаемой прибыли от контролируемых сделок. Законодательства многих стран, включая Россию, в той или иной мере следуют этим рекомендациям. В России основным «антитрансфертным» положением закона является ст. 40 НК РФ. Кроме того, суды могут пересматривать налоговые последствия сделок на основе неcodифицированных концепций «недобросовестного налогоплательщика» и «необоснованной налоговой выгоды».

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (095) 790-2660; 924-1300