

Трансфертное ценообразование и ст. 40 НК РФ

Под трансфертным ценообразованием понимают реализацию товаров или услуг в рамках группы связанных между собой лиц по ценам, отличным от рыночных. Цели при этом могут быть различными. Во-первых, трансфертное ценообразование – важный механизм перераспределения финансовых ресурсов в рамках интегрированных структур (холдингов). Так, производственная или сбытовая компания холдинга может реализовывать продукцию сбытовой компании того же холдинга по внутренним (низким) ценам; сбытовая компания затем занимается реализацией товара конечным потребителям по рыночным (более высоким) ценам. В результате финансовые ресурсы концентрируются в едином центре прибыли (сбытовой компании) и затем могут перераспределяться в соответствии с потребностями холдинга в целом. Во-вторых, трансфертное ценообразование может использоваться для минимизации налогообложения. Если центр прибыли (сбытовая компания в приведенном примере) пользуется теми или иными налоговыми льготами, общая налоговая нагрузка на холдинг в целом снижается.

С точки зрения государства, первую из этих функций трансфертного ценообразования можно оценить как нейтральную. Чинить холдингам препятствия в перераспределении их собственных средств было бы нелогично и даже экономически вредно. С другой стороны, минимизация налогообложения, пусть даже и в рамках закона, с позиции налоговых органов – занятие заведомо подозрительное и требующее пресечения. Действующая редакция статьи 40 НК РФ представляет собой некоторый компромисс. С одной стороны, она не запрещает сделок трансфертного ценообразования как таковых и, соответственно, дает холдингам определенную свободу маневра в формировании внутренних цен, но, с другой стороны, ограничивает налоговую эффективность метода трансфертного ценообразования (допустимое отклонение цен от рыночных – не более 20%, в противном случае налоги пересчитываются исходя из рыночных цен). При этом налоговым органам разрешается инициировать проверку правильности цен лишь в определенных случаях (взаимозависимость сторон сделки, значительные флуктуации цен сделок налогоплательщика и др.). Эта идеология в целом соответствует и международной «антитрансфертной» практике.

Действующая редакция статьи 40 позволяет холдингам без особых проблем обходить ее ограничения при перераспределении средств. В приведенном примере для этого достаточно лишь исключить прямую взаимозависимость между сбытовой и производящей организациями, а также исключить прямую реализацию товара производящей организацией конечным потребителям (по ценам, отличным от внутренних). Ясно, что в этом случае цены сделок не будут испытывать значительных изменений в течение непродолжительных промежутков времени. Кроме того, полезно иметь те или иные экономические обоснования внутренних цен (маркетинговые расчеты и т.п.). С точки зрения закона, правда, это значения не имеет, но может помочь в общении с налоговым органом.

В настоящее время судебные споры по статье 40 – скорее экзотика. Дело, видимо, в том, что закон возлагает доказательство несоответствия цен рыночному уровню на налоговый орган, с чем у последнего обычно бывают большие проблемы. Исключением являются разве что самые вопиющие случаи (занижение цены сделки в разы). Отметим также, что закон (ст. 20 НК РФ) устанавливает довольно скупой список оснований взаимозависимости (участие одной организации в капитале другой, должностное подчинение одного физического лица другому, семейное родство), но

при этом дает суду возможность признать лица взаимозависимыми и по другим основаниям. Ввиду этого суд легко может признать взаимозависимость, например, общества и его директора, купившего у общества несколько десятков квартир вчетверо дешевле рыночной стоимости (см. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71).

Как стало известно, правительство готовит поправки в статью 40 НК. Детали пока неизвестны. Несомненно одно: благоприятными для налогоплательщика они не будут. В лучшем случае дело ограничится расширением списка «взаимозависимых лиц», к которым, согласно статье, может применяться процедура контроля цен, а также возложением на самого налогоплательщика бремени доказательства «рыночности» цен. В худшем случае новая редакция может сделать вообще невозможным трансфертное ценообразование в рамках холдингов, что было бы крайне неприятно для последних: продукцию на склад собственного сбытового подразделения придется отпускать не иначе как по ценам рынка.

Можно предположить, что планируемые поправки являются своего рода реакцией государства на дело «ЮКОСа». Напомню, что основные претензии, предъявленные к самой компании (не к ее акционерам!), сводятся именно к применению ею (в 2000-2001 гг.) схем трансфертного ценообразования для минимизации налогов. Однако при этом никаких ссылок на статью 40 НК в судебной аргументации МНС не содержалось! (См. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26 мая 2004 г. по делу № А40-17669/04-109-241.) Дело, очевидно, в том, что схема, использовавшаяся компанией, не нарушает положений статьи. В результате суд вынес решение (как известно, не в пользу «ЮКОСа»), основанное не на положениях Налогового кодекса, а на тезисе о недобросовестности налогоплательщика. Из факта недобросовестности судом были сделаны чрезвычайно далеко идущие (хотя и слабо, на мой взгляд, юридически обоснованные) выводы, включая тотальный пересмотр гражданско-правовых последствий сделок и даже фактическую отмену срока исковой давности. (Подробнее см.: Будылин С.Л. Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика // Арбитражная практика №10, 2004.) Возможно, именно осознание юридической шаткости подобной позиции и привело государственные органы к мысли о пересмотре статьи 40 с целью расширить сферу ее применимости.

Однако в значительной степени это – «махание кулаками после драки». Использование трансфертного ценообразования для минимизации налогообложения предполагает перераспределение дохода в пользу наименее налогооблагаемых элементов группы. «ЮКОС» (и не только он) использовал в качестве этих элементов так называемые «внутренние офшоры», то есть организации с низким налогообложением, зарегистрированные по действовавшему в то время законодательству в различных регионах РФ. С тех пор, однако, ситуация радикально изменилась: после вступления в силу главы 25 НК РФ «внутренние офшоры» были ликвидированы, а соответствующие схемы потеряли эффективность и безо всяких изменений в статью 40.

На мой взгляд, именно унификация налогообложения, а не ужесточения в области «антитрансфертного» законодательства и является для государства наиболее эффективной тактикой борьбы с налоговыми потерями от трансфертного ценообразования (во всяком случае, в отношении внутрироссийских операций). Правда, при этом остается открытой проблема перераспределения региональных налогов: в результате трансфертного ценообразования налоги могут оказаться подлежащими уплате хотя и в той же сумме, но в другом месте. Естественно, можно ожидать, что региональные власти приложат все усилия (в том числе и с использованием новой редакции ст. 40), чтобы не допустить такой «утечки» налогов на сторону.

Что касается налогоплательщиков, им необходимо учитывать следующее. Само по себе трансфертное ценообразование не запрещено и может эффективно использоваться в рамках холдингов. Однако его налоговые последствия могут быть пересмотрены в соответствии со ст. 40 НК. Хуже того, как показала практика, даже если статья неприменима (например, цены отклоняются от рыночных менее чем на 20%), налоговые последствия все равно могут быть пересмотрены на основании тезиса о недобросовестности налогоплательщика. В связи с этим использование любых видов трансфертного ценообразования для оптимизации налогообложения представляется в настоящее время чрезвычайно рискованным предприятием.

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