Кабыткина А.С.
аспирантка Российского университета кооперации,
главный государственный налоговый инспектор
Межрегиональной налоговой инспекции ФНС России
по крупнейшим налогоплательщикам № 5, г. Москвы

Х*ОЛДИНГ,* ***ВЭД***[1] *И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ*

механизм трансфертного ценообразования в холдинговых структурах при осуществлении экспортных операций

Текущий этап экономического развития характеризуется активной интеграцией бизнеса. Одной из ее организационных форм являются холдинговые структуры, выступающие равноправными участниками внешнеэкономической деятельности. Холдинг представляет собой объединение формально самостоятельных юридических лиц, основанное на отношениях экономической зависимости от одного из участников группы (1).

На определенном этапе развития возникает необходимость перегруппировать функции между участниками холдинга в целях роста общей эффективности. Так, бизнес-процессы, связанные со сбытом продукции объединения, в том числе на экспорт, организуются при помощи офшорных структур.

Наиболее распространенной является следующая схема экспортных поставок: экспортер реализует товар по заниженным ценам организации, зарегистрированной в офшорной зоне. Офшорная компания сбывает продукцию конечному потребителю по мировым ценам, получая при этом основную прибыль, которая облагается налогом по низкой ставке.

Такая схема организации экспорта предполагает использование механизма трансфертного ценообразования. С точки зрения экономической теории трансфертная цена – это цена, обусловленная принципами взаимоотношений между ассоциированными предприятиями, являющаяся объективным следствием усложнения системы хозяйственных связей (2).

[1] ВЭД – сокращение от «внешнеэкономическая деятельность» – *прим. ред.*

Трансфертное ценообразование и налоговое бремя

Таким образом, причины возникновения трансфертных цен коренятся в международном и функциональном структурировании бизнеса. Их применение связано с внутрикорпоративными особенностями холдинговой структуры. Снижение налогового бремени в отношении группы компаний является следствием использования данного механизма.

Как правило, принципы трансфертного ценообразования совпадают с общими принципами ценовой политики холдинга. При расчете трансфертной цены используются следующие методы:

– затратные («издержки плюс», метод минимальных затрат);

– нормативно-параметрические (методы регрессивного анализа, экспертной оценки и др.);

– методы определения цены с учетом спроса на товар и уровня конкуренции на рынке.

При этом трансфертная цена должна отражать цели, поддержи-

бизнес-процессы, связанные со сбытом продукции холдинга, в том числе на экспорт, организуются при помощи офшорных структур

вать автономность центров ответственности, являясь одновременно мотивом к контролю затрат. Роль трансфертного ценообразования сводится к распределению доходов на основе вклада каждого участника. От выбора варианта распределения доходов между членами группы, находящимися в разных государствах, зависит совокупный объем налогового бремени всей холдинговой структуры (3).

В связи с этим трансфертное ценообразование подвергается особому контролю со стороны налоговых органов. Поэтому в Российской Федерации трансфертные цены представляют собой цены, подлежащие налоговому контролю в порядке ст. 40 НК РФ, в отношении которых есть основания полагать, что их величина определена сторонами сделки для снижения налоговой нагрузки.

на определенном этапе развития возникает необходимость перегруппировать функции между участниками холдинга в целях роста общей эффективности

«Правило вытянутой руки»

Основополагающим принципом регулирования трансфертного ценообразования согласно Рекомендациям ОЭСР по транс-

Таблица 1

Методы определения рыночной цены товаров (работ, услуг)

Ст. 40 НК РФ (последовательное применение методов)	Рекомендации ОЭСР (не устанавливают жесткой иерархии применения)	Сущность метода
ТРАДИЦИОННЫЕ МЕТОДЫ		
По идентичным (однородным) товарам	Comparable uncontrolled price	Нахождение идентичного (однородного) товара – предмета сделки с независимым партнером в сопоставимых условиях сделки.
Метод последующей реализации	Resale price	Как разность цены, по которой товары (работы, услуги) реализованы покупателем товаров, и обычных затрат, понесенных покупателем при перепродаже приобретенных товаров (работ, услуг), а также обычной прибыли. Эффективен для оценки сделок с торговыми посредниками.
Затратный метод	cost plus	Как сумма произведенных затрат и обычной прибыли. Зависит от выбранного метода калькулирования себестоимости полуфабрикатов.
МЕТОДЫ, ОСНОВАННЫЕ НА АНАЛИЗЕ ПРИБЫЛИ		
–	Метод разделения прибыли (profit split)	Разделение консолидированной прибыли между двумя зависимыми сторонами исходя из правила «вытянутой руки». Для определения доли участия используется коэффициент рентабельности оборотных активов, равный отношению операционной прибыли к величине оборотных активов.
–	Метод чистой прибыли от транзакции (transactional net margin).	Основан на определении чистой прибыли независимой стороны на основе выбранного индикатора и экстраполяции полученного результата на тестируемую компанию для определения множества в котором может лежать показатель прибыли, удовлетворяющий правилу «вытянутой руки»

фертному ценообразованию (далее – Рекомендации ОЭСР) (7) является «правило вытянутой руки»: трансфертная цена должна равняться рыночной, сложившейся в подобных условиях между независимыми фирмами.

Действующая редакция ст. 40 НК РФ представляет собой некоторый компромисс. Она не запрещает трансфертного ценообразования и дает определенную свободу маневра в формировании внутренних цен, но ограничивает налоговую эффективность метода. Допустимое отклонение цен от рыночных составляет не более 20%.

Методы определения рыночной цены товаров (работ, услуг), предлагаемые налоговым законодательством России и Рекомендациями ОЭСР, рассмотрены в *табл. 1.* (4).

Институт консолидированного налогоплательщика

Отсутствие правовой регламентации механизма контроля трансфертного ценообразования позволяет говорить о несоответствии ст. 40 НК РФ законодательству о налогах и сборах Российской Федерации и ряду принципов Конституции РФ. В частности, положениями ст. 40 НК РФ фискальным интересам отдается безусловный приоритет: фискальные интересы обеспечиваются за счет необоснованного умаления интересов налогоплательщиков (5).

Ст. 40 НК РФ не способна в полной мере реализовать задачу противодействия занижению

трансфертная цена должна отражать цели центров ответственности, поддерживать их автономность и одновременно служить мотивом для контроля затрат

налогооблагаемой базы в результате применения трансфертного ценообразования. Указанную задачу более эффективно может решить конструкция холдинга как консолидированного налогоплательщика, которая позволит использовать так называемый унитарный метод налогообложения взаимозависимых организаций. Шаги в этом направлении предпринимаются посредством разработки положений отдельной главы НК РФ, посвященной вопросам взаимозависимости групп лиц и проблемам трансфертного ценообразования (6). В частности, разработке подлежат следующие вопросы:

– определение доли участия для установления взаимозависимости;
– перечень контролируемых сделок;
– перечень источников информации, используемой при определении соответствия цены по контролируемой сделке;
– методы, используемые при определении соответствия цены по контролируемой сделке;

трансфертное ценообразование подвергается особому контролю со стороны налоговых органов

– положения о заключаемых соглашениях о ценообразовании между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Между тем, практика показывает, что одним налоговым администрированием проблему трансфертных цен не решить. Необходимы изменения в корпоративном законодательстве, разработка специального закона о холдингах. Кроме того, новации по трансфертному ценообразованию должны вступать в силу одновременно с введением института консолидированного налогоплательщика.

Литература

1. Шиткина И.С. Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление. – М.: Волтерс Клувер, 2006.
2. Петрунин В.В. О трансфертном ценообразовании // Все о налогах. – 2005. – №7.
3. Копина А.А. Ассоциированные предприятия в налоговом законодательстве // Финансовое право. – 2005. – №12.
4. Лучкова Н.А. Современные тенденции налогового контроля за ценами // Налоговед. – 2007. – №4.
5. Емельянов А.И. Применение статьи 40 НК РФ. Проблема двойного налогообложения // Налоговед. – 2007. – №10.
6. Проект Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».
7. Transfer pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations. – OECD, 1995.

рп