

Студенты
Федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего профессионального образования
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

ТРАНСФЕРТНАЯ ЦЕНА КАК ОСНОВА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ КОМПАНИЙ

Аннотация. Рассмотрены последствия изменений законодательства при использовании трансфертных цен взаимозависимыми компаниями и существующие налоговые последствия. Представлены альтернативные методы и возможности перераспределения финансовых результатов между связанными компаниями и целесообразность их применения.

Анотація. Розглянуто наслідки змін законодавства в процесі використання трансфертних цін взаємозалежними компаніями та існуючі податкові наслідки. Наведено альтернативні методи та можливості перерозподілу фінансових результатів між пов'язаними компаніями та доцільність їх застосування.

Annotation. This article highlights the effects of changes in the law on transfer pricing usage by affiliated companies and existing tax consequences. The alternative methods and the possibilities of redistribution of financial performance between interdependent companies, and the appropriateness of their use are presented.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, взаимозависимые компании.

Крупным компаниям зачастую выгодно при расширении бизнеса создавать новые юридические лица, а также приобретать доли в уже существующих компаниях. Следствием таких действий является создание множества взаимозависимых организаций и холдингов.

Но сделки между зависимыми компаниями являются особыми, ведь возникает множество возможностей с помощью махинаций исказить финансовую отчетность компаний, и уйти от налогообложения. Обычно это делается путем перевода и признания прибыли в зависимые юридические лица, находящиеся в офшорных зонах, или в зонах с пониженным налогом на прибыль.

В международной практике методы определения соответствия цен сделок рыночному уровню выработаны уже давно, а именно с середины 90-х годов. Однако, в России главы НК, контролирующие ценообразование между взаимозависимыми лицами (трансфертное ценообразование), вступили в силу только с 1-го января 2012 г. [1, с. 100].

Двум компаниям, являющимся зависимыми, при заключении договоров необходимо, в первую очередь, проверить, являются ли они взаимозависимыми по новому законодательству. Так, организации признаются взаимозависимыми по критериям прямого и косвенного участия согласно статье 105.1 НК.

Рассмотрим применение правил на примерах. Пример 1: расчет косвенного участия. Условие: компания А владеет 50 % акций компании В, компания В владеет 28 % акций компании С. Сделка заключается между компаниями А и С. В данном примере доля косвенного участия компании А в компании С составляет 14 % (произведение 50 и 28 %). Поскольку доля участия одной организации в другой не превышает порога в 25 %, то компании А и С не будут признаваться взаимозависимыми для целей налогообложения.

Пример 2: расчет косвенного участия. Условие: компания А владеет 23 % акций компании D и 50 % акций компании В. Компания D владеет 70 % акций компании С. Компания В владеет 28 % акций компании С. Сделка заключается между компаниями А и С. В данном случае доля участия компании А в компании С через компанию D равна 16,1 % (произведение 23 и 70 %). Доля участия компании А в компании С через компанию В равна 14 % (произведение 50 и 28 %). Соответственно, сложив косвенные доли участия А в С получим 30,1 %, что больше 25 %. Следовательно, компании А и С являются взаимозависимыми для целей налогообложения.

При этом, согласно НК РФ, не все сделки между взаимозависимыми компаниями являются контролируруемыми, и не все сделки между независимыми по упомянутым критериям компаниями не подлежат контролю [2, с. 5].

В общем случае контролируемые сделки признаются сделки между взаимозависимыми лицами. Помимо этого в п.1 ст. 105.14 НК РФ перечислены сделки, приравненные к контролируемым.

В случае, если сделка является контролируемой, то она считается рыночной, если ФНС России не доказала обратное или если сама организация не произвела соответствующую корректировку (п.3 ст. 105.3 НК РФ). В законе отдельно выделены сделки между взаимозависимыми лицами, которые сами зарегистрированы и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России либо являются налоговыми резидентами РФ. Условия для признания таких сделок контролируемыми перечислены в п.1 п.2 ст. 105.14 НК РФ.

Из всего указанного в упомянутой статье НК можно сделать вывод, что новое законодательство оставляет возможность налоговой оптимизации для организации, которые не попадают под определение взаимозависимых [3, с. 12]. Использование третьих лиц по-прежнему возможно, если они формально не

© Турицына Н. Д., Щербаков Р. С., 2013

зависят от организаций и не подпадают под положения п.1 ст. 105.14 НК РФ.

Особое внимание следует уделить и сделкам между организациями разных стран. Так, для товаров, продаваемых на мировых биржах, будут применяться правила контролируемых сделок, если это товары следующих групп из п.5 ст. 105.14:

- нефть и товары выработанные из нефти;

- черные металлы;
- цветные металлы;
- минеральные удобрения;
- драгоценные металлы и драгоценные камни.

Кроме того, под более пристальное внимание налоговых органов попадут и сделки между российской организацией и организацией, зарегистрированной в офшорной зоне [2, с. 8]. Согласно п. 7 ст. 105.14 НК РФ, сумма доходов по данным сделкам должна превышать 60 млн руб. за календарный год. Список стран, признаваемых офшорными, приведен в Перечне государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) (утвержден Приказом Минфина России от 13.11.2007 г. № 108н).

Так же п. 4 ст. 105.14 НК РФ перечислены условия, при соблюдении которых сделки не признаются контролируемыми вне зависимости от того, удовлетворяют ли они перечисленным условиям [4, с. 4].
Методы расчета трансфертных цен.

Если сделки организации являются контролируемыми, то при установлении цен по таким сделкам следует руководствоваться требованиями Налогового кодекса.

В целом внесенные изменения приводят российскую практику к методам, рекомендованным ОЭСР. Действующей статьей 40 НК РФ предусмотрено 3 метода определения рыночной цены, в скобках написаны аналогичные методы ценообразования в ОЭСР:

- информационный метод (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP);
- метод цены последующей реализации (Resale Price Method);
- затратный метод (Cost-Plus Method).

Раздел V.1 (ст. 105.7 НК РФ) расширяет их число до 5. К действующим сейчас методам добавляются 2 новых:

- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли (Profit Split Method).

Информационный метод переименован в метод сопоставимой рыночной цены, хотя суть метода от этого не изменилась [5, с. 22].

Не обошлось, однако, и без российской специфики, которая выразилась в установлении определенной очередности применения методов.

В частности, п. 3 ст. 105.7 НК РФ устанавливается приоритет метода сопоставимых рыночных цен по сравнению с другими методами [5, с. 26].

Консолидированная группа налогоплательщиков.

В случае, если доля участия внутри группы компаний достаточно высока, может иметь смысл избавиться от любых подозрений по махинациям, и создать консолидированную группу. Условием создания такой группы будет является очень высокое (не менее 90 %) прямое или косвенное участие между компаниями. Для создания такой группы необходимо составить и подписать "договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков".

Данный вид объединения с точки зрения налогообложения регулируется главой 3.1 НК РФ [6, с. 10].

Следствие такого объединения группа компаний будет подавать одну налоговую декларацию, в которой будет отражена уплата всех налогов на прибыль группы. А налоговая нагрузка будет распределяться между компаниями-членами группы в соответствии с п. 2 ст. 288 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 25.1 НК РФ, в консолидированной группе должен быть выбран ответственный участник, который и подает декларацию за всех членов группы.

Подобное объединение облегчает расчет и уплату налога на прибыль всех участников, и позволяет избежать проблем с контролирующими органами, ответственными за определение трансфертных цен.

Штрафы и пени за неверно уплаченный налог могут существенно снизить финансовые результаты компании. При этом штраф на неверно исчисленный налог составляет 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей [7, с. 136].

Таким образом, есть сильная тенденция к повышению контроля со стороны налоговых органов за трансфертным ценообразованием. Схемы минимизации налогообложения с использованием трансфертных цен становятся все менее эффективными. Следовательно, компании ищут новые способы налоговой оптимизации при помощи других методов, таких как:

- создание нескольких фирм на других режимах налогообложения, и передача им некоторых активов;
- выдача займов зависимым компаниям и манипуляции с процентами;
- некоторые схемы с предоставлением услуг (например, рекламы).

Рецензент

преподаватель Назаренко А. В.

Литература: 1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1/>. 2. Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) : приказ Минфина РФ от 13.11.2007 г. № 108н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=137210>. 3. Калаков Р. Н. О налоговых льготах и преференциях / Р. Н. Калаков // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 26. – С. 52–62. 4. Карпов П. М. Комментарий к Письму Минфина России от 05.03.2011 г. № 03-03-06/1/117 "Налог на прибыль: льгота для образовательных и медицинских организаций" / П. М. Карпов // Нормативные акты для бухгалтера. – 2011. – № 8. – С. 18–24. 5. Кафтанников А. А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] / А. А. Кафтанников. – Режим доступа : http://www.zaoclassic.ru/media/cms_page_media/645/metod_posobie_transfert.pdf. 6. Ковадло Р. С. Перераспределение средств группы без налоговых потерь [Электронный ресурс] / Р. С. Ковадло // Налоги и налоговое планирование. – 2012. – № 6. – Режим доступа : <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=1062>. 7. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.