
ЭКОНОМИКА: ПРОБЛЕМЫ, РЕШЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

УДК 336.227 JEL H87

DOI 10.26425/1816-4277-2018-9-79-84

Ардашев Артем Михайлович
аспирант, ФГБОУ ВО «Финансовый
университет при Правительстве РФ»,
г. Москва
e-mail: ardashevartem@gmail.com

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ БАЗ

Аннотация. Рассмотрены направления развития правил, регулирующих формирование налоговых баз в контексте внутригрупповых отношений. Регулирование цен прошло несколько этапов в своем развитии. В настоящее время существуют различные подходы, которые довольно часто применяют на практике как взаимную альтернативу. В статье обозначены проблемы, связанные с применением принципа «вытянутой руки» на практике. Решение этих проблем состоит в выработке гибридных подходов, сочетающих элементы существующих и применяемых в настоящее время. Подобное решение рассматривается как временная мера, так как методы, базирующиеся на принципе «вытянутой руки», достаточны, но с тем допущением, что информация, необходимая для их применения, доступна.

Ключевые слова: налоговое регулирование, принцип «вытянутой руки», трансфертное ценообразование, размывание налоговых баз, «безопасные гавани».

Ardashev Artem
Postgraduate student, Financial
University under the Government
of the Russian Federation, Moscow
e-mail: ardashevartem@gmail.com

TRANSFER PRICING: DIRECTIONS OF THE IMPROVEMENTS OF THE TAX BASE FORMATION REGULATING

Abstract. The directions of the development of the rules governing the process of formation of tax bases existing in the context of intra-group relations are considered. Regulation of prices formed in the process of intra-group operations, has passed several stages in its development. Nowadays, there are various approaches, which are often used in practice, as an alternative to each other. The problems associated with applying the arm's length principle in practice are outlined in the article. The solution of these problems consist of the development of hybrid approaches that combine certain elements of the exist approaches and those used at present. Such a decision seems to be a temporary measure, since methods based on the arm's length principle seems to be sufficient, but with the assumption that the information required for their application will be available.

Keywords: arm's length principle, base erosion, safe-harbor rules, tax regulation, transfer pricing.

Принцип «вытянутой руки» лежит в основе современных правил регулирования формирования налоговых баз в структурах транснациональных компаний (далее – ТНК) по средствам регулирования трансфертного ценообразования (далее – ТЦО) в сделках, совершаемых между взаимозависимыми лицами (далее – ВЗЛ). Этот принцип закреплен в системах национального законодательства большого количества стран, включая Российскую Федерацию (далее – РФ), а также представлен в виде руководящих правил Организации экономического сотрудничества и развития или ООН, которые многие государства признают в качестве источников права и активно применяют при возникновении налоговых споров.

Тем не менее, как показывает практика, этот принцип может не выполняться: осознанно недобросовестными налогоплательщиками, преследующими цель получения налоговой выгоды и вывода прибыли из-под налогообложения, а также без какого бы то ни было злого умысла, например в условиях непредвиденных макроэкономических изменений или общей неподготовленности бухгалтерских и налоговых специалистов к управлению данной группой рисков.

Принцип «вытянутой руки» является институтом, который в значительной степени нацелен на реальные результаты экономической деятельности: регулирование формирования налоговых баз с применением универсальной формулы (в мировой практике подход известен как «глобальный формулярный подход» — от англ. *global formulary approach*) или «безопасных гаваней», с недавних пор реализованных для оценки соответствия процентных ставок по внутригрупповым займам в России рыночному в контексте налогового регулирования уровню, представляются автору недостаточно гибкими инструментами, способствующими снижению адаптивной способности государственного регулирования в контексте новых вызовов, а также усложнению задачи выработки фискальной политики государства, так как требуют постоянного пересмотра и актуализации, что в свою очередь требует развитой системы планирования [2].

Упомянутые подходы имеют преимущества. Одним из них является относительная простота применения: для осуществления оценки соответствия требуется произвести сверку с законодательно закрепленными нормативами. В свою очередь, применения принципа «вытянутой руки» требует обработки реальных экономических данных, как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны контролирующих органов. Такие данные должны обладать достаточной полнотой и детализацией, что не всегда возможно на практике.

В редакции правил, регулирующих вопросы ТЦО, которые существовали в России до 2012 г., прослеживаются элементы общие как с «безопасными гаванями», так и с новой редакцией этих правил, что вполне закономерно, так как они являются расширенным и существенно дополненным вариантом. Например, ранее была реализована идея допустимого с налоговой точки зрения интервала доходности: неприемлемым являлось двадцатипроцентное отклонение от некоего «рыночного» уровня цен как в сторону превышения, так и занижения, что в значительной степени напоминает безопасные нормативы, на которые налогоплательщики могут ориентироваться, согласовывая и утверждая условия осуществления внутригрупповой хозяйственной деятельности. Также стоит упомянуть, что старые правила нельзя охарактеризовать как институт с высокой степенью эффективности, причем как для налоговой системы, так и для экономики страны в целом: применение правил налоговыми органами вызвало ряд судебных разбирательств, инициированных налогоплательщиками, осуществлявшими сделки с ВЗЛ, и значительная часть этих дел разрешалась не в пользу бюджета, а в пользу хозяйствующих субъектов, соответствие условий сделок с ВЗЛ которых, как показал суд, были неоправданно подвержены сомнениям со стороны контролирующих органов.

Однако при этом важно понимать, что в отличие от всех других налоговых институтов, которые носят более выраженный фискальный характер и нацелены на формирование бюджетных доходов, правила, регулирующие вопросы ТЦО, не могут быть объективно оценены с точки зрения объемов дополнительно выявленных и начисленных налоговых доходов. Как и другие специальные правила, данные нормы составляют дополнительный, своего рода вспомогательный уровень: их применение нацелено прежде всего на выравнивание фактических результатов хозяйственной деятельности с цепочкой генерации стоимости, то есть на очищение объективных экономических фактов от искусственно созданных искажений, гарантирующих налоговую выгоду недобросовестным налогоплательщикам. Иными словами, приведенный выше пример нельзя считать в полной мере справедливым, так как упор сделан на денежное выражение результатов вмешательства государственных органов: в конечном счете речь идет о соотношении судебных решений в пользу налогоплательщиков и налоговых органов. Тем не менее, нельзя также забывать тот факт, что основные задачи борьбы с размыванием налоговых баз и выводом прибыли из-под налогообложения не были решены, о чем явно говорит историческая ретроспектива: потребовалось принятие дополнительных мер и планомерное развитие институтов для борьбы с этим явлением, а в мировой практике не прекращается работа над совершенствованием собственных правил, регулирующих вопросы ТЦО. Таким образом, шаги, сделанные в сторону новых правил, представляются необходимыми и оправданными.

Тем не менее, описанная неопределенность требует разрешения и уточнения, так как в отсутствие проработанного понятийного аппарата, возможность разработки адекватной потребностям современной мировой экономики системы оценки эффективности затруднена [3].

Многие авторы называют трансфертные цены, соответствующие принципу «вытянутой руки» рыночными, что нельзя считать абсолютно верным утверждением с точки зрения экономической теории. Рынок, взятый как система экономических отношений между субъектами по поводу движения денег и товаров, а также работ и услуг, подразумевает более широкий спектр участников. В систему реального рынка включены

различные типы хозяйствующих субъектов, которые могут отличаться по разным параметрам. Согласно принципу «вытянутой руки», цены сделок между ВЗЛ должны соответствовать ценам, сложившимся между независимыми друг от друга субъектами экономических отношений, то есть свободными от воздействия на принятие управленческих решений. То есть, «рыночные» цены в системе правил, регулирующих деятельность ВЗЛ с целью контроля за полнотой уплаты соответствующих налогов, заведомо исключают крупных игроков, существующих трансгранично и действующих через дочернюю организацию или представительство, как сопоставимых.

Иными словами, цены в сделках между ВЗЛ, то есть участниками более монополизированного рынка, становятся «рыночными» после приведения их, например, по средствам осуществления добровольных корректировок, к ценам независимых лиц, то есть к состоянию менее монополизированного рынка. Такие рынки среди всего прочего характеризуются меньшей нормой прибыли, что является важным замечанием при рассмотрении вопросов регулирования формирования налоговых баз ТНК, отчасти сформированных такой прибылью.

В качестве примера можно обратиться к финансовым результатам российских организаций (с организационно-правовой формой «общество с ограниченной ответственностью»), основным видом деятельности которых является оптовая реализация автомобилей (табл. 1, 2). Для анализа принимались организации, которые указали соответствующий код ОКВЭД (Общероссийского классификатора видов экономической деятельности) в качестве основного. Вся выборка была разбита на две части, исходя из степени связанности таких организаций с другими организациями: организации, имеющие учредителей или дочерние организации с долей участия более 25 %, а также на группу организаций с долей такого участия меньшей либо равной 25 %. Выбор данного порога обусловлен тем, что он закреплен в российском законодательстве в течение периодов, за которые анализируют финансовые результаты российских хозяйствующих субъектов.

Таблица 1

Максимальные значения финансовых показателей компаний, осуществляющих оптовую реализацию автомобилей за период с 2014 г. по 2016 г.

Максимальные значения показателей	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Выручка (доля участия 0 % – 25 %), тыс. руб.	7 893 871	6 981 395	7 499 850
Выручка (доля участия 25 % – 100 %), тыс. руб.	61 550 705	50 793 518	51 361 843
Операционная прибыль (доля участия 0 % – 25 %), тыс. руб.	248 346	201 222	190 281
Операционная прибыль (доля участия 25 % – 100 %), тыс. руб.	4 790 966	4 996 014	5 399 106
Рентабельность (доля участия 0 % – 25 %), %	3,15	2,88	2,54
Рентабельность (доля участия 25 % – 100 %), %	7,78	9,84	10,51

Источник: [6]

Таблица 2

Средние значения финансовых показателей компаний, осуществляющих оптовую реализацию автомобилей за период с 2014 г. по 2016 г.

Средние значения показателей	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Выручка (доля участия 0 % – 25 %), тыс. руб.	209 441	189 699	263 101
Выручка (доля участия 25 % – 100 %), тыс. руб.	290 902	267 571	369 444
Операционная прибыль (доля участия 0 % – 25 %), тыс. руб.	23	-1 487	-1 983
Операционная прибыль (доля участия 25 % – 100 %), тыс. руб.	3 802	1 564	1 872
Рентабельность (доля участия 0 % – 25 %), %	-0,75	-0,78	0,01
Рентабельность (доля участия 25 % – 100 %), %	0,51	0,58	1,31

Источник: [6]

Из данных, приведенных в таблицах 1, 2 следует, что имеется ярко выраженная тенденция к получению организациями, имеющими взаимозависимых лиц, больших результатов как по показателю «выручка», так и по показателю «операционная прибыль». Кроме того, у организаций, которые по итогам хозяйственной деятельности не были убыточными в рамках анализируемого периода, рентабельность выше как у наиболее эффективных компаний, так и у компаний среднего звена.

В связи с этим в приведении организаций, являющихся структурными подразделениями групп компаний, к уровню независимых, автору видится некоторое противоречие, так как в своем стремлении к увеличению прибыли такие хозяйствующие субъекты целенаправленно накапливали большой объем капитала, распределенный в структуре элементов международной группы компаний, и начали пользоваться эффектом масштаба, а также извлекать дополнительную выгоду из неэкономической, а финансовой деятельности, диалектически отрицая предыдущие и менее эффективные в контексте необходимости увеличения прибыли формы организации хозяйственной деятельности [4]. В частности, за счет экономии на налоговых платежах. Тем не менее, это не означает, что необходимо презюмировать вину всех таких налогоплательщиков, более того, российские суды придерживаются такого подхода, что сама по себе взаимозависимость носит нейтральный характер. Похожий подход практикуют и в международном праве. Обнаруживается конфликт интересов, который в целом характерен для налоговых отношений, подразумевающих изъятие и дальнейшее перераспределение.

В существующей в настоящее время системе, важная роль в которой отводится государству, как субъекту хозяйственной деятельности, такая оптимизация является неприемлемой и общественно порицаемой, что наглядно видно на примере опыта таких компаний-гигантов, как «Старбакс», «Фиат» и «Эпл», претензии к которым возникли как раз в контексте контроля трансфертных цен и вышли за рамки налоговых отношений, нанеся серьезный репутационный ущерб [8].

Упомянутая выше необходимость сравнения организаций с допущением функциональной сопоставимости может быть поставлена под вопрос. Тем не менее, российская судебная практика по данному вопросу как раз развивается в направлении приоритета именно функциональной сопоставимости: для применения первых по приоритету методов зачастую недостаточно данных надлежащего качества, иными словами, сопоставимых, в частности, в силу принципа общедоступности, что нивелирует возможность применять налоговому органу данные иностранного контрагента местного налогоплательщика, который может быть подвержен контролю, и участникам этого процесса не остается ничего другого, кроме применения метода, базирующегося на сравнении преимущественно операционных показателей рентабельности, которые принято считать очищенными от воздействия иных направлений хозяйственной деятельности организации, подвергшейся налоговому контролю цен [5; 9].

Иным немаловажным вопросом, который следует затронуть в рамках разбора применимости данного принципа, является наличие видов деятельности, которые в условиях отсутствия зависимости, то есть своего рода поддержки и страховки от ряда экономических рисков не могли бы существовать и устойчиво развиваться в принципе. Например, речь может идти о буровых компаниях, существующих в вертикально интегрированных структурах и выполняющих вспомогательные по отношению к основной деятельности по добыче и реализации углеводородного сырья функции. Подобные направления-акцепторы вызывают ряд вопросов при поиске сопоставимых видов деятельности для расчета рентабельности. Это происходит как раз в силу того, что сами по себе они недостаточно жизнеспособны с точки зрения ведения предпринимательской деятельности, а нужны именно для обслуживания основной деятельности, которая в данной системе выступает донором.

Приведенный пример иллюстрирует неуниверсальность принципа «вытянутой руки» в текущих экономических реалиях при общей попытке сделать его динамическим, учитывающим изменения, происходящие в экономике, в отличие от статичных нормативов «безопасных гаваней».

При этом важно понимать, что объективной тенденцией, наметившейся в мире международного налогообложения является выделение так называемых «рутинных» услуг, то есть комплекса мероприятий, проводимых среди ВЗЛ, нацеленных на оптимизацию затратной базы и снижение издержек за счет более интенсивного использования приобретаемых благ как то: программного обеспечения, централизованного управления и иных базовых видов деятельности, без которых ведение хозяйственной деятельности ТНК затруднено [7].

Происходит диверсификация объектов для регулирования цен в контексте налоговых отношений. Подобный гибридный подход представляется достаточно прагматичным и экономически оправданным, так

как подразумевает сочетание простоты «безопасных гаваней», когда это возможно, а также возможность подробного анализа цепочки генерации стоимости. Это правило в настоящее время присутствует в российском законодательстве и гласит, что сложность анализа и детализация документации по ТЦО зависит от сложности самой сделки [1].

Сложность применения правил, позволяющих регулировать налоговые базы по средствам контроля соответствия цен в сделках между взаимозависимыми лицами принципу «вытянутой руки» заключается в разнообразии объектов, к которым данные правила необходимо применить. Попытки выработки и использования универсального подхода вызывают много споров между хозяйствующими субъектами. Прослеживается профискальный подход, который ставит под вопрос объективность проверки цен, а также идет вразрез с самим принципом, на котором базируется, обостряя отношения бизнеса и государства. Необходимым шагом в данной ситуации представляется более детальная проработка методов, исходя из природы сделки, то есть разработка правил, позволяющих применять имеющиеся на текущий момент методы ТЦО более адресно, но без лишнего усложнения, в отношении рутинных операций.

При этом важно понимать, что это утверждение не стоит рассматривать как критику в адрес имеющихся в настоящее время правил. Эти правила представляются автору достаточными, но с допущением об отсутствии информационной асимметрии, которая, как известно, оказывает существенное влияние на многие аспекты хозяйственной деятельности. Тем не менее, попытки применения теории на практике лишь подчеркивают важность наличия полной общедоступной информации или по меньшей мере более полных сведений, позволяющих применять комбинации методов ТЦО для обеспечения объективных результатов. Приведенное в данной статье предложение представляется скорее временной мерой, так как закономерным следствием роста вычислительных способностей компьютерной техники, а также в связи с ускорившейся в последнее время цифровизацией экономики, будет формироваться достаточный массив информации.

Библиографический список

1. Налоговый Кодекс РФ, часть 1 (в ред. от 03.08.2018). Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 23.08.2018).
2. Ардашев, А. М. Налоговый контроль трансфертных цен: институциональные аспекты контроля // Вестник Университета. – 2017. – № 9. – С. 52-55.
3. Грундел, Л. П. Направления совершенствования налогового контроля за трансфертными ценами // Финансы и кредит – 2015. – № 13. – С. 54-61.
4. Зеленюк, А. Н. Сущность и проблемы трансфертного ценообразования // Российский внешнеэкономический вестник – 2013. – № 7. – С. 49-61.
5. Решение Арбитражного суда города Москвы по делу № А40-29025/17-75-227. Режим доступа: <https://kad.arbitr.ru/Card/31bf5d16-5243-4f97-b7fa-2c3d5d9b3f77> (дата обращения: 26.08.2018).
6. База данных «Руслана». Режим доступа: <https://ruslana.bvdep.com/version-2018813/Login.serv?product=ruslana#> (дата обращения: 26.08.2018).
7. BEPS Action 10: Proposed Modifications To Chapter Vii Of The Transfer Pricing Guidelines Relating To Low Value-Adding Intra-Group Services, OECD Publications Service, 2015 – С. 20.
8. State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg). Режим доступа: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_en.htm. (дата обращения: 26.08.2018).
9. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, OECD Publications Service, 2010. – С. 78.

References

1. Nalogoviy Kodeks, chast 1 (v red. 03.08.2018) [*The Russian Tax Code, chapter 1 (as of 03.08.2018)*]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (accessed 23.08.2018).
2. Ardashev A. M. Nalogoviy kontrol' transfertnich cen: institucional'nie aspekti kontroliya [*Tax control of transfer prices: institutional aspects of control*], Vestnik Universiteta, 2017, I. 9, pp. 52-55.
3. Grundel L. P. Napravleniya sovershenstvovaniya nalogovogo kontroliya za transfertnimi cenami [*Areas of improving tax control over transfer pricing*], Finansy I Kredit, 2015, I. 13, pp. 54-61.

4. Zeleniuk A. N. Suchnost I problimi transfertnogo cenoobrazovaniya [*Substance and the problems of transfer pricing*], Rossiyskiy vneshneekonomicheskiy vestnik, 2013, I. 7, pp. 49-61.
5. Resheniye arbitrazhnogo suda goroda Moskva po delu [*The Decision of the Moscow Commercial Court in respect with the litigation case*], no A40-29025/17-75-227. Available at: <https://kad.arbitr.ru/Card/31bf5d16-5243-4f97-b7fa-2c3d5d9b3f77> (accessed 26.08.2018).
6. Baza Dannikh «Ruslana» [*The «Ruslana» database*]. Available at: <https://ruslana.bvdep.com/version-2018813/Login.serv?product=ruslana#> (accessed 26.08.2018).
7. BEPS action 10: proposed modifications to chapter vii of the transfer pricing guidelines relating to low value-adding intra-group services, OECD publications service, 2015, p. 20.
8. State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg). Available at: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_en.htm (accessed 26.08.2018).
9. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrators, OECD Publications Service, 2010. p. 78.