

---

---

# ЭКОНОМИКА: ПРОБЛЕМЫ, РЕШЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

УДК 336.227

А.М. Ардашев

## НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН: ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЯ

*Аннотация.* В статье рассматриваются институциональные аспекты контроля трансфертного ценообразования. В контексте институциональной экономики у сближения налоговых систем в рамках плана Организации экономического сотрудничества и развития по противодействию размыванию налоговых баз и выводу прибыли из-под налогообложения выявляются не только возможные положительные, но и отрицательные последствия. Данные риски следует учитывать при модернизации существующих налоговых механизмов. Автором отмечено, что игнорирование подобных особенностей механизмов налогового контроля трансфертного ценообразования может обернуться снижением уровня налоговых доходов и перераспределением таких доходов в другие налоговые юрисдикции.

**Ключевые слова:** институционализм, контролируемые сделки, налоговый контроль, налог на прибыль, размывание налоговых баз, трансфертное ценообразование.

Artem Ardashev

## TAX CONTROL OF TRANSFER PRICES: INSTITUTIONAL ASPECTS OF CONTROL

*Annotation.* The article examines institutional aspects of transfer pricing control. In the context of institutional economics, integration of tax systems under anti base erosion and profit shifting plan of the Organization for Economic Co-operation and Development shows both its possible positive and negative effects. Such risks shall be recognized during upgrade of existing tax mechanisms. The author noted that ignoring of similar features of mechanisms of tax control of transfer pricing can turn back decrease in level of tax income and redistribution of such income in other tax jurisdictions.

**Keywords:** institutionalism, controlled transactions, tax control, income tax, washing out of tax bases, transfer pricing.

В настоящее время особое внимание уделяется вопросам ценообразования в контексте международного налогового планирования. На уровне специальных комиссий по вопросам налоговой политики и экономического развития наднациональных организаций, в частности, на уровне Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), происходит активная разработка механизмов контроля уровня различных типов вознаграждений [6]. Целью данного исследования является анализ институциональных аспектов налогового контроля трансфертного ценообразования (далее – ТЦО). Для достижения поставленной цели автор решает следующую задачу: анализирует правила контроля ТЦО как института с позиций институциональной экономики и неинституциональной экономики. В начале статьи приводится анализ правил контроля ТЦО как института, затем приводится анализ данного понятия с позиций различных направлений институциональной экономики.

В книге А. В. Толкушкина «История налогов в России» наглядно продемонстрирован эволюционный путь, который проделала система взимания налогов и платежей, обладающих элементами

налога и имевших место на ранних этапах этого процесса. На протяжении истории прослеживаются примеры того, как фискальные отношения в качестве побочных эффектов проявляли себя в обществе, влияя на различные сферы жизни общества, например, они влияли на архитектуру: отдельные слои населения соглашались терпеть неудобства ради экономии, перестраивая свое жилье [5]. Аналогичные примеры можно встретить в истории развития налоговых систем других стран. Со временем такие побочные эффекты были переосмыслены учеными-экономистами и преобразились в более цивилизованную форму, а именно в такую категорию, как «регулирующая функция налогов».

В настоящее время налоговая система усложнилась, хотя на международном уровне существует устойчивая тенденция к взаимной интеграции, продиктованная глобализацией, налоговые юрисдикции в определенной степени сохраняют свою уникальность за счет наличия редких видов фискальных платежей, льготных режимов, и также эти различия проявляются в разных ставках и объектах налогообложения, но, конечно, не ограничиваются указанным.

Налоговые системы, помимо основных правил налогообложения, могут включать ряд специальных правил контроля. Например, правила контроля ТЦО, которые представляют собой порядок ценообразования, существующий в особых условиях, между лицами, которые осуществляют предпринимательскую деятельность и обладают достаточным уровнем власти, позволяющим им влиять на процесс принятия решений связанными с ними контрагентами [7]. Например, за счет владения долей в уставном капитале. Общий экономический смысл ТЦО не сильно отличается в экономиках разных стран, если опустить определенные ограничения, которые накладывают культурные особенности. Например, запрет на взимание процентов в мусульманских странах, что приводит к неприменимости отдельных подходов к оценке рыночного уровня цен при участии в сделках резидентов стран с подобными особенностями.

Несмотря на наличие различных методов ценообразования, размер трансфертной цены ограничен. С одной стороны, он ограничен предельными издержками стороны, которая осуществляет в сделке активную хозяйственную деятельность, т.е. продавца товаров или услуг. С другой стороны, ограничение проявляется в размере чистой предельной выручки принимающей стороны, т.е. учитывается, сможет ли данная организация, также как и ее контрагент в первом случае, покрыть свои расходы на осуществление текущей хозяйственной деятельности и уплату трансфертной цены. Таким образом, в обоих случаях рыночная цена ограничена значениями показателей, при которых ни одна из сторон не получает убыток по итогам совершения сделки, так как в противном случае это было бы нецелесообразно и противоречило бы основной цели предпринимательской деятельности, а именно получению прибыли.

Отсюда возникает ситуация, при которой организации могут получить нулевую прибыль, что подталкивает к необходимости взглянуть на вопрос ТЦО с налоговой точки зрения. Прежде всего, речь здесь идет о том, что такие компании не платят налог на прибыль. Иными словами, появившееся как закономерное следствие развития капиталистических отношений и стремления к монополизации в смысле стремления к получению большей прибыли за счет концентрации капитала в рамках транснациональных компаний (далее – ТНК) и его взаимной интеграции между различными хозяйствующими субъектами, ТЦО может повлечь за собой возникновение синергетического эффекта, повышающего эффективность экономической деятельности, эффекта масштаба, а также ряда косвенных экономических эффектов, которые, в свою очередь, могут рассматриваться как неприемлемые [3].

Ответом на стремление ТНК к налоговой экономии стало создание правил контроля ТЦО. На сегодняшний день во многих, но далеко не во всех юрисдикциях есть правила контроля ТЦО. Например, таких правил нет в Объединенных Арабских Эмиратах. Основу многих из них составляет подход ОЭСР, которым варианты, однако, не ограничиваются. Например, российские правила, дей-

ствующие с 2012 г., хотя и похожи на то, что предлагает ОЭСР, но имеют ряд отличий, обусловленных спецификой российской экономики [2].

С точки зрения экономической теории, появление правил ТЦО может рассматриваться двояко. Налоги в рамках институциональной теории являются важной частью государственного регулирования [1].

С позиции институционализма правила ТЦО представляют собой один из множества правовых институтов, влияющих на экономику. В данном контексте их замена на некий другой институт просто меняет условия ведения хозяйственной деятельности на другие [4]. Так, например, изменение налоговой ставки может привести к иным экономическим последствиям, нежели чем при начальном уровне. На эту закономерность обратил внимание А. Лаффер: он показал, что собираемость налогов зависит от уровня ставки, поскольку для налогоплательщиков есть определенный уровень ставки, после которого они начинают скрывать свою деятельность или прекращают ее, а первоначальный рост налоговых доходов бюджета постепенно прекращается и даже сменяется на падение [7].

Похожие аргументы в части воздействия на поведение налогоплательщиков можно применить и в отношении специальных правил налогового контроля. До тех пор, пока выгоды, получаемые от скоординированных действий, превышают налоговые обязательства, включая собственно налоги и расходы на налоговое администрирование, налогоплательщику имеет смысл совершать сделки со связанными лицами (см. рис. 1). Например, в случае с российскими правилами ТЦО у налогоплательщиков, совершивших контролируемую сделку, возникает обязанность уведомить налоговые органы о совершении этой сделки даже в том случае, если обороты по ней были незначительными, что противоречит заявленной Федеральной налоговой службой концепции ориентированного на риск подхода к контролю. Более того, контроль таких сделок является нецелесообразным, так как при расчете налогов издержки администрирования и контроля при имеющихся процессах будут больше у обеих сторон налоговых отношений, чем возможный доход бюджета.

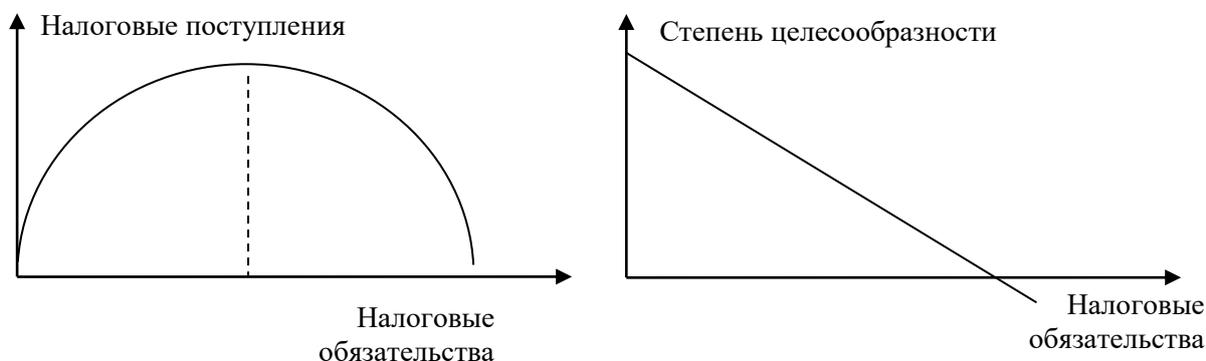


Рис. 1. Влияние контроля ТЦО на оценку целесообразности деятельности в составе ТНК

Вместе с этим важно отметить, что данный институт прямо влияет только на поведение четко определенной категории лиц, хотя и находится во взаимодействии с экономическими агентами, которые не входят в эту группу: при определении рыночных цен во внимание принимается деятельность независимых организаций и, когда речь идет о совершении так называемых «рутинных» операций, такие организации работают на рынке с большим уровнем конкуренции, нежели чем когда речь идет об осуществлении более сложных видов деятельности – т.е. условия осуществления контролируемых сделок могут отличаться от сделок, принимаемых в качестве сопоставимых, что является определенным допущением, позволяющим применять методы ТЦО.

В свою очередь, с позиции неинституционализма правила контроля ТЦО являются скорее следствием, нежели причиной. Они представляют собой ответ на стремление ТНК к созданию усло-

вий для налоговой экономии, а также являются мерой противодействия явлению, известному под названием «размытие налоговых баз и вывод прибыли из-под налогообложения» (далее – BEPS). В рамках этой концепции можно предположить, что, например, к созданию совокупности правил контроля ТЦО в России привела совокупность предпосылок, характерных именно для России в определенный период времени. В пользу этого говорит, в частности, то, что к числу контролируемых сделок относят сделки с товарами мировой биржевой торговли: нефть, нефтепродукты, металлы, минеральные удобрения и драгоценные камни – товары, активно поставляемые российскими компаниями на экспорт, т.е. несмотря на то, что в основе правил лежит принцип «вытянутой руки», страны все же выделяют для себя приоритетные направления контроля.

План BEPS нацелен на сближение налоговых юрисдикций по вопросам международного налогообложения. Унификация правил ставит определенную группу стран в более слабую позицию по сравнению со странами, где расположены штаб-квартиры ТНК, вклад которых в ходе подготовки документации зачастую оценивают выше, чем у рядовых сбытовых компаний. Вместе с тем сам план BEPS предусматривает необходимость оценки и распределения вознаграждения, исходя из места, где фактически создается стоимость. Такой подход потенциально может вылиться во внесение изменений в цепочку генерации стоимости, порождая косвенные неэкономические эффекты и способствуя формированию организационных структур, адекватных именно бизнес-целям, а не цели приобретения налоговой выгоды.

Правила контроля ТЦО – это правила, с которыми современные ТНК не могут не считаться, на что указывают многочисленные громкие дела с участием компаний-гигантов. Внесение изменений, предусмотренных планом BEPS, увеличивает неопределенность в применении этих норм. В России налогоплательщики поняли для себя риски, которые несет для них контроль трансфертных цен, однако с имплементацией новых механизмов им придется заново разбираться, как им вести свою деятельность на территории России, что снова породит большие издержки, связанные с получением разъяснений и адаптацией процессов и имеющихся форм налоговой отчетности.

На примере российских правил ТЦО наглядно видно, как появление новых институтов меняет экономический ландшафт и ставит перед экономическими агентами новые задачи. Вместе с этим важно помнить, что российская экономика и государственная политика имеют свои приоритеты, которые преследуют интересы жителей страны. Внедрение универсального подхода к контролю цен хотя и упростит ведение бизнеса в долгосрочной перспективе и повысит привлекательность России для иностранного капитала, эффективно может привести к снижению уровня дополнительных налоговых доходов, извлекаемых по итогам осуществления данной формы контроля.

#### *Библиографический список*

1. Вишневский, В. П. Эволюция налоговых институтов и проблемы перехода к экономическому росту / В. П. Вишневский, Л. И. Гончаренко, А. В. Гурнак // *TERRA ECONOMICUS*. – 2016. – № 4. – С. 14–30.
2. Гончаренко, Л. И. Налоговый контроль трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками : актуальны ли изменения правил? / Л. И. Гончаренко, Н. Г. Вишневская // *Экономика. Налоги. Право*. – 2015 – № 2. – С. 112–119.
3. Зеленюк, А. Н. Сущность и проблемы трансфертного ценообразования / А. Н. Зеленюк // *Российский внешнеэкономический вестник*. – 2013. – № 7. – С. 49–61.
4. Нуреев, Р. М. Институционализм : вчера, сегодня и завтра». Вступительная статья к «Институциональная экономика»: учеб. пособ. // А. Олейник. – М. : ИНФРА-М, 2000 – С. 4–18.
5. Толкушкин, А. В. История налогов в России – М. : Магистр : Юристь, 2001. – 432 с.
6. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – Final Reports*, OECD, 2015. – 187 p.
7. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators*, OECD Publications Service, 2010. – 371 p.