

УДК 336.2

ЭВОЛЮЦИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИИ: ВЧЕРА, СЕГОДНЯ, ЗАВТРА

ПОЛЕЖАРОВА ЛЮДМИЛА ВЛАДИМИРОВНА, канд. экон. наук, доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета, советник государственной гражданской службы Российской Федерации I класса, член Международной налоговой ассоциации IFA. **E-mail:** lpolezharova@mail.ru.

ВИНОГРАДОВА АННА ВЛАДИМИРОВНА, магистерская программа «Международное налоговое планирование» Финансового университета. **E-mail:** ann-msk@mail.ru

Раскрывается сущность трансфертного ценообразования, приводится классификация основных методов налоговой оптимизации с применением трансфертных цен, распространенных в настоящее время за рубежом и в России. Анализируются содержание и задачи регулирования трансфертного ценообразования, выделяются общие черты и различия между регулированием трансфертного ценообразования и предотвращением манипулирования ценами сделок в целях налоговой оптимизации.

В историческом аспекте выделены и охарактеризованы этапы эволюции регулирования трансфертного ценообразования в России.

В контексте Плана борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (BEPS), разработанного ОЭСР, содержательно рассмотрены направления и перспективы развития регулирования трансфертного ценообразования в России. Проанализирован новый глобальный стандарт ОЭСР – Руководство по документации по трансфертному ценообразованию и отчетности в разрезе каждой страны.

Делается вывод, что использование на практике признака выборки контролируемых налогоплательщиков исходя из исторически сложившегося 20-процентного коридора отклонения цен может снизить эффективность борьбы с минимизацией налоговых обязательств за счет трансфертных цен, поскольку крупные компании, которые применяют трансфертное ценообразование и минимизируют налоговые обязательства, могут «удерживать» ценовые отклонения в сделках в пределах 20-процентного коридора, что не исключает существенных объемов налоговой оптимизации при значительных суммах сделок.

Ключевые слова: налогообложение; трансфертное ценообразование; цены «на расстоянии вытянутой руки»; трехуровневая документация по трансфертному ценообразованию.

The Evolution of Transfer Pricing Legislation in Russia: the Past, Present and Future

LYUDMILA V. POLEZHAROVA, PhD (Economics), Associate Professor, the Tax and Taxation Chair, the Financial University, Class 1 Advisor to the State Civil Service of the Russian Federation, Member of the International Fiscal Association (IFA). **E-mail:** lpolezharova@mail.ru.

ANNA V. VINOGRADOVA, Student of the Master's degree program «International Tax Planning», the Financial University. **E-mail:** ann-msk@mail.ru

The article discloses the essence of transfer pricing and provides a classification of the main methods applied for tax optimization through transfer pricing. The authors analyze the content and objectives of the transfer pricing legislation, highlights the similarities and differences between transfer pricing adjustment and price manipulation transactions to optimize taxes.

The study details and characterizes the stages in the evolution of transfer pricing legislation in Russia. The meaningful trends and prospects for the development of transfer pricing legislation in Russia are considered in the context of the OECD Plan to combat erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation (BEPS). The study analyzes the new global OECD standard – Guidelines for transfer pricing documentation and reporting – from the perspective of its introduction in each country.

It is concluded that the sampling of controlled taxpayers falling in the 20 percent corridor price deviation may reduce the effectiveness of the fight against minimization of tax liabilities through transfer pricing since large companies that use transfer pricing and minimize tax liabilities can «hold» the price deviations in transactions within the 20 per cent corridor that does not exclude significant amounts of tax optimization provided significant amounts of transactions.

Keywords: taxation; transfer pricing; prices «at arm's length»; three-level transfer pricing documentation.

Методы оптимизации налогообложения посредством применения трансфертных цен

В последние годы получила широкое распространение практика минимизации налоговых обязательств путем произвольного манипулирования ценами сделок при осуществлении операций между связанными или контролируруемыми лицами. В частности, среди способов намеренного уменьшения налоговых обязательств можно выделить регистрацию одной из сторон сделки в юрисдикции с пониженным налогообложением, использование налоговых льгот или специальных льготных налоговых режимов, неуплату налогов в результате незаконной ликвидации предприятия-налогоплательщика, перемещение мобильной налоговой базы из одного региона в другой и т.д.

В основе трансфертного ценообразования лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от цены, которая была бы применена двумя независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля или сговора. Соответственно, если фактическая цена сделки отклоняется от цены, которая была бы применена независимыми лицами и величина которой определялась бы спросом и предложением, одна из сторон такой сделки получает выгоду за счет издержек другой стороны.

В настоящее время применяются следующие основные методы налоговой оптимизации с применением трансфертных цен:

1) концентрация добавленной стоимости в компании, которая переводит экономическую выгоду в пользу третьего лица, а затем прекращает свою деятельность, не исполнив своих обязательств перед бюджетом;

2) концентрация прибыли в компании, уплачивающей налог на прибыль организаций в субъекте Российской Федерации, предоставляющем льготные условия уплаты данного налога. При этом такие льготные условия могут существовать в форме:

- установления пониженной ставки налога на прибыль организаций (сниженной на 4 п.п. по сравнению со своей максимальной величиной);
- фактического снижения ставки налога на прибыль организаций в больших размерах, чем это предусмотрено налоговым законодательством;
- предоставления субсидий из бюджета на сумму уплаченного налога сверх оговоренной суммы;

3) концентрация прибыли в контролируемых компаниях, являющихся налогоплательщиками

в иностранных государствах с льготными условиями налогообложения;

4) минимизация прочих взимающихся адвалорных налогов с корпораций, например в связи с взиманием налога на добычу полезных ископаемых при добыче полезных ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью.

С одной стороны, данные способы налоговой оптимизации являются достаточно простыми в использовании, так как не связаны со сложными операциями (с использованием бартерных операций, вексельных расчетов и т.д.), а с другой стороны, не во всех случаях трансферт налогооблагаемого результата в пользу связанного лица может осуществляться путем манипулирования ценами на рыночный (торгуемый) товар. Зачастую компания, основной деятельностью которой является производство и торговля, может концентрировать прибыль или добавленную стоимость в низконалоговых юрисдикциях или в организациях, которые в дальнейшем ликвидируются, путем осуществления сделок с реальными или фиктивными услугами (консультационными, рекламными) либо нематериальными активами (лицензиями, торговыми марками, авторскими правами).

Задачи, решаемые при регулировании трансфертного ценообразования

Под трансфертным ценообразованием в мировой практике понимается собственно ценообразование, осуществляемое между связанными компаниями. При этом компании, применяющие трансфертные цены, могут не преследовать цели уклонения от налогообложения, а использовать трансфертные цены только в силу структуры корпорации.

Регулирование трансфертного ценообразования в общепринятом понимании этого термина имеет несколько иное содержание, которое шире задач борьбы с перечисленными выше способами налоговой оптимизации. Так, налоговые органы должны ответить при регулировании трансфертного ценообразования на следующие вопросы:

- приводит ли ценообразование между связанными лицами к минимизации налоговых обязательств компании (холдинга) в целом по сравнению с ситуацией, при которой составные части этой компании являлись бы полностью независимыми лицами;

- если такая минимизация происходит, как следует распределять налоговый результат между сторонами сделки, чтобы налоговые обязательства каждой из сторон были эквивалентными обязательствам, которые возникли бы при заключении сделки независимыми компаниями.

Таким образом, основной задачей налоговых органов является не предотвращение использования трансфертных цен, а недопущение бюджетных потерь от их использования.

Как следствие такой постановки задачи основной целью налоговых органов при регулировании трансфертного ценообразования является определение цены «на расстоянии вытянутой руки», т.е. цены на аналогичный товар, которая была бы установлена в аналогичной сделке между независимыми лицами с аналогичными характеристиками.

При этом под контролем налоговых органов должны находиться не только сделки между формально связанными компаниями, но и сделки, в отношении которых есть обоснованные подозрения о манипулировании ценами по предварительному сговору в целях минимизации налоговых обязательств.

Однако регулирование трансфертного ценообразования и предотвращение манипулирования ценами сделок в целях налоговой оптимизации имеют и общие черты. Так, при трансфертном ценообразовании также возможна ситуация, при которой связанные налогоплательщики не имеют иных оснований к установлению цены, отклоняющейся от цены «на расстоянии вытянутой руки», кроме уклонения от налогообложения, что должно повлечь не только перераспределение и перерасчет налоговых обязательств сторон сделки, но и применение санкций. Поэтому ряд инструментов, используемых при регулировании трансфертного ценообразования, вполне применим для предотвращения манипулирования ценами сделок в целях налоговой оптимизации.

Эволюция регулирования трансфертного ценообразования в России

Эволюцию регулирования трансфертного ценообразования в России на сегодняшний момент можно подразделить на три этапа.

Отсчет *первого этапа*, который длился до 2012 г., следует начать с 1998 г., когда вступила в силу Общая часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в частности ст.

20 «Взаимозависимые лица» и 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» Кодекса. Однако их конструкция практически не позволяла эффективно противодействовать уклонению от налогообложения с использованием трансфертного ценообразования

Концептуальное изменение налогового законодательства в области противодействия трансфертному ценообразованию в 2012 г. ознаменовало собой начало *второго этапа* эволюции данного инструмента налогового регулирования в России. Статьи 20 и 40 Кодекса были заменены новым разделом V.I, который включил следующие направления:

а) определение взаимозависимости лиц.

Наличие взаимной зависимости между сторонами сделок, подлежащих контролю с позиций трансфертного ценообразования, должно стать основной причиной для проведения такого контроля. При этом необходимо учитывать, что, как правило, крупные холдинги, включающие большое количество компаний, построены с использованием достаточно сложных схем и отношений собственности, поэтому, помимо закрытого перечня случаев взаимной зависимости, в законодательство введен порядок определения долей прямого и косвенного участия одной организации в другой, а также сохранена возможность признания лиц взаимозависимыми на основании судебных решений с учетом определения взаимной зависимости, данного в Кодексе.

При этом перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми значительно расширен, а приведенный перечень обстоятельств, по которым может быть принято судебное решение о признании лиц взаимозависимыми, стал открытым. Подобное расширение положений о признании лиц взаимозависимыми позволяло повысить эффективность признания лиц взаимозависимым в судебном порядке;

б) установление закрытого перечня контролируемых сделок.

Если в случае доначисления налогов на основании нарушения положений части второй Кодекса решения о доначислении принимаются на основании суждений налоговых органов о соответствии действий налогоплательщика положениям налогового законодательства (в частности, определяющих налоговые ставки, базы, прочие элементы налогообложения), то при контроле за трансфертным ценообразованием налоговые органы вынуждены принимать решения на основании суждений

о соответствии действий налогоплательщика таким нерегулируемым категориям, как сопоставимые условия, идентичные или однородные товары, обычные затраты и прибыль и т.д.

Подобные категории скорее носят общеэкономический характер, поэтому полностью формализовать их определение не представляется возможным. Однако принятие решений на основании подобных оценочных суждений требует, *во-первых*, максимально возможной степени формализации порядка вынесения решений, а *во-вторых*, высокой степени защиты налогоплательщика в случае вынесения налоговыми органами необъективных решений.

Поэтому, помимо прочих положений налогового законодательства, предусмотрен закрытый перечень сделок, цена которых в целях налогообложения может быть скорректирована налоговыми органами. Речь идет в первую очередь о сделках между взаимозависимыми лицами, а также о сделках между лицами, взаимная зависимость которых может презюмироваться в силу особых условий заключения таких сделок — внешнеторговые сделки с компаниями, являющимися налогоплательщиками в низконалоговых юрисдикциях, товарообменные (бартерные) сделки и т.д.;

в) введение декларирования контролируемых сделок и требований к перечню документов налогоплательщика, обосновывающих применяемые им трансфертные цены в сделках с взаимозависимыми лицами.

С учетом введения в законодательство определения контролируемых сделок и установления их закрытого перечня в Кодексе предусмотрена обязанность организаций, совершающих контролируемые сделки, по уведомлению налоговых органов о фактах совершения таких сделок и их основных параметрах.

В силу того что в общем случае трансфертная цена — это не способ уклонения от налогообложения, а любая цена сделки между взаимозависимыми лицами, налогоплательщики вправе обосновать применение тех или иных цен в контролируемых сделках с взаимозависимыми лицами в соответствии с общераспространенными методами при условии наличия на момент совершения сделки документов, обосновывающих рыночный характер фактической цены сделки с взаимозависимыми лицами, а также представления в налоговые органы достоверной информации о совершении контролируемых сделок по итогам налогового периода;

г) введение института предварительных соглашений о ценообразовании.

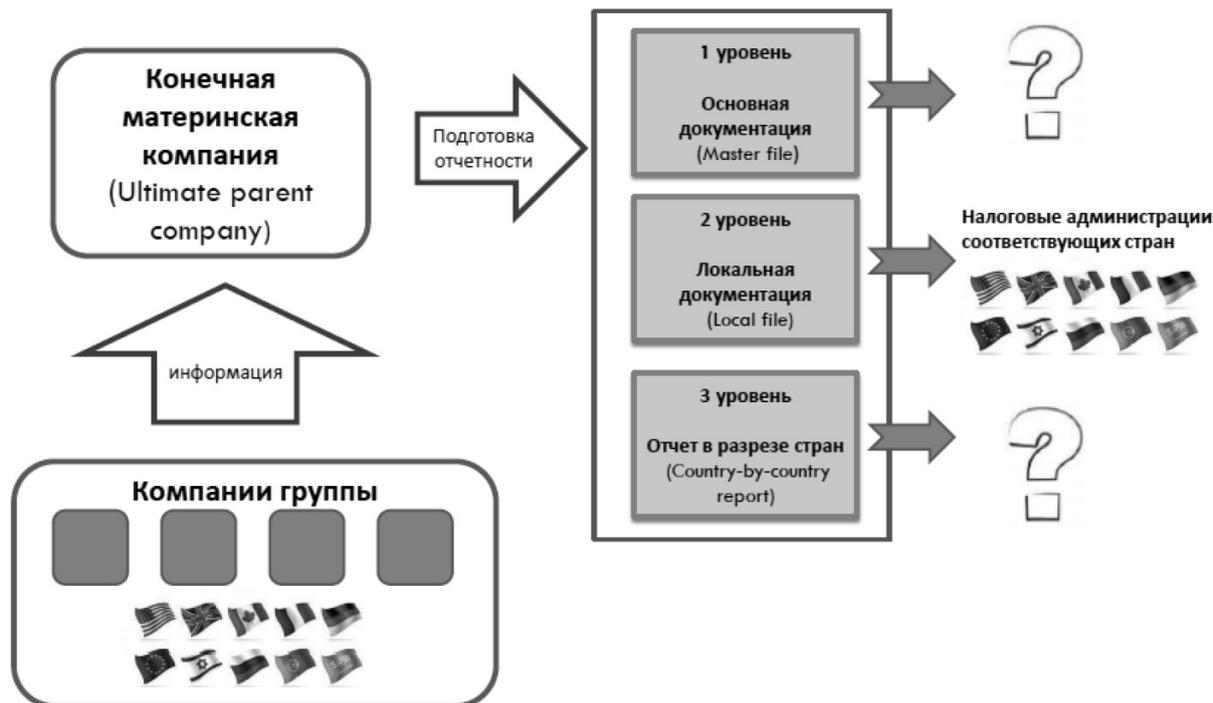
Инструмент предварительных соглашений о ценообразовании между налогоплательщиками, заключающими контролируемые сделки, и налоговыми органами широко используется в мировой практике и позволяет взаимосвязанным лицам до совершения контролируемых сделок заключать соглашение, в рамках которого фиксируются методы определения цены сделки, которые не ведут к занижению сумм начисляемого налога. В случае полного выполнения условий таких соглашений цена сделки в целях налогообложения признается рыночной без дополнительных оценок;

д) введение новых требований к методам оценки диапазона рыночных цен, а также принципам их применения.

Применение методов оценки рыночной цены «на расстоянии вытянутой руки» является наиболее сложным элементом применения налогового законодательства в части противодействия трансфертному ценообразованию. Даже в простейшем случае при наличии множества сделок с товарами (работами, услугами), аналогичными по своим характеристикам объекту контролируемой сделки, необходимо предусмотреть в законодательстве характеристики товаров (работ, услуг), являющихся однородными (идентичными), а также установить правила, в соответствии с которыми из множества цен, используемых в таких сделках, налоговые органы выбирают значение рыночной цены, используемой при принятии решения о доначислении (отказе от доначисления) налога.

Речь идет в данном случае о необходимости признания факта наличия диапазона рыночных цен как некоторого интервала значения цен сделок, которые сложились в случае совершения сделки между взаимозависимыми лицами.

Таким образом, на втором этапе эволюции регулирования трансфертного ценообразования в России значительно расширены и приведены в соответствие с международной практикой положения Кодекса, касающиеся данной проблемы: уточнены критерии идентичности и сопоставимости товаров, работ и услуг, определены условия сопоставимости сделок и их условий, порядок расчета интерквартильного интервала рыночных цен, а также различных показателей рентабельности, порядок применения различных методов определения рыночных цен на основании данных бухгалтерской отчетности, порядок применения ответственности



Трехуровневая документация по трансфертному ценообразованию

за нарушение отдельных положений налогового законодательства о трансфертном ценообразовании, установлен регламент использования различных источников информации о ценах, включая официальные и общедоступные.

На встрече министров финансов и глав центральных банков G20 («Группы двадцати») 19 июля 2013 г. в Москве обсуждались проблемы международного налогообложения и сотрудничества налоговых администраций, касающиеся среди прочего выработки концепции справедливого налогообложения и необходимости противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. ОЭСР был представлен План борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (*Base Erosion and Profits Shifting — BEPS*), причиной появления которого стала обеспокоенность налоговых органов налоговым планированием, осуществляемым компаниями, в результате которого существенно сокращаются налоговые поступления.

Присоединение России к плану *BEPS* можно считать началом *третьего этапа* эволюции регулирования трансфертного ценообразования в нашей стране.

В рамках реализации плана *BEPS* 16 сентября 2014 г. ОЭСР опубликовала Руководство по документации по трансфертному ценообразованию и отчетности в разрезе каждой страны (*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country*

Reporting, далее — Руководство). Положения данного документа заменят предыдущие рекомендации, содержащиеся в главе V Руководящих принципов ОЭСР для транснациональных предприятий и налоговых администраций по трансфертному ценообразованию (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), принятому в 1995 г.

Новый документ предлагает последовательный подход, в соответствии с которым транснациональные предприятия будут готовить глобальную отчетность по трансфертному ценообразованию, а налоговые органы получают возможность качественнее проводить оценку рисков занижения налоговой базы. Некоторые детали порядка применения данного документа будут разработаны в течение ближайших месяцев.

В последнее время увеличилось количество различных национальных правил, посвященных документации по трансфертному ценообразованию, соответствие которым в каждом государстве становилось все более обременительным для транснациональных предприятий. В то же время налоговые органы утверждали, что подготавливаемая предприятиями документация недостаточно информативна для оценки рисков и не дает им возможность увидеть общую картину операций, проводимых налогоплательщиками в общемировом масштабе.

В этой связи ОЭСР определила три основных критерия, которым должна соответствовать новая документация по трансфертному ценообразованию:

- позволять налогоплательщикам провести обоснованную оценку соответствия их операций принципу «вытянутой руки»;
- предоставлять налоговым органам достаточную информацию для проведения обоснованной оценки рисков занижения налоговой базы;
- предоставлять налоговым органам достаточную информацию для аудита трансфертного ценообразования.

В соответствии с новым Руководством транснациональные предприятия будут подготавливать трехуровневую документацию по трансфертному ценообразованию:

1-й уровень — основная документация (*master file*) — информация о глобальных операциях и глобальных подходах к трансфертному ценообразованию, касающаяся всех компаний группы;

2-й уровень — локальная документация — информация о сделках в конкретной стране;

3-й уровень — отчет в разрезе стран, где ведется деятельность — перечень финансовых и иных данных (*рисунки*).

Основная документация предоставляет о транснациональном предприятии в целом и должна быть доступна для всех государств. Основная документация раскрывает сведения обо всех направлениях деятельности предприятия и разделена на следующие пять категорий:

- глобальная организационная структура;
- описание направлений деятельности, включая цепочки поставок, основные географические рынки, ключевые функции членов группы;
- данные о нематериальных активах, включая общую политику в отношении нематериальных активов, указание на значимые нематериальные активы, сделки с ними;
- описание финансирования внутри холдинга;
- консолидированная финансовая отчетность транснационального предприятия, предварительные соглашения о ценообразовании.

Локальная документация детализирует информацию об определенных сделках компаний группы и включает:

- информацию о локальных компаниях, в том числе их организационной структуре, описании бизнеса, стратегии и ключевых конкурентах;
- информацию о сделках с заинтересованностью, включая копии договоров, функциональный

и сравнительный анализ, методики трансфертного ценообразования;

- суммы, оплаченные и полученные внутри группы по каждой категории контролируемых сделок с участием локальных компаний, с разбивкой по налоговым юрисдикциям плательщика или получателя;
- финансовую информацию о локальных компаниях.

В отчете в разрезе стран отражаются сводные данные, позволяющие налоговым органам проводить оценку рисков. Они содержат следующие сведения:

- выручка (с разбивкой между зависимыми и независимыми контрагентами);
- прибыль (убыток) до налогообложения;
- налог на прибыль (доходы) к уплате;
- капитал;
- накопленная прибыль;
- число сотрудников;
- материальные активы;
- список лиц в каждой стране с указанием вида деятельности.

Отчетность в разрезе стран подготавливается конечной материнской компанией на основании данных для консолидированной отчетности, обязательной финансовой отчетности в каждой стране, финансовой отчетности для целей регулирования или управленческого учета. Обновлять информацию рекомендуется ежегодно.

Основываясь на предоставляемой отчетности, налоговые органы получают представление о некоторых элементах цепочки по созданию добавленной стоимости и смогут сопоставлять вклад каждой компании группы в создание такой стоимости с уровнем ее прибыли. При таком подходе станет очевидным факт перенесения группой центров прибыли в низконалоговые юрисдикции, если оно производится только по налоговым соображениям. Вероятно, что в результате этого многие транснациональные предприятия предпочтут внести изменения в свою политику ценообразования и структуру.

Многие государства — члены *G20* и ОЭСР намерены придерживаться данных рекомендаций уже в ближайшее время, однако для этого им потребуется внести соответствующие изменения в свое национальное налоговое законодательство.

Россия не является членом ОЭСР, однако входит в *G20*. Проект *BEPS* в связи с этим имеет большое значение, как для российских налоговых органов,

так и для компаний. На развитие российского законодательства в области трансфертного ценообразования существенное влияние оказывают мировая практика, а также изменения в подходах ОЭСР.

Несмотря на то что российские налогоплательщики только с 2012 г. стали применять на практике новый раздел V.I Кодекса, следует ожидать дальнейшего изменения национального налогового законодательства. Представляется, что использование накопленного опыта развитых стран полезно для России, а сближение российских подходов к регулированию трансфертного ценообразования с общемировыми является закономерным.

На научно-практической конференции «Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт)», которая прошла 25 ноября 2014 г. в Финансовом университете в рамках Международного финансово-экономического форума 2014, заместитель руководителя ФНС России Д.В. Егоров проинформировал участников форума, что требование о наличии документации в разрезе страны, соответствующей Рекомендациям, будет вводиться в российскую правоприменительную практику уже в 2015 г. Вместе с тем было отмечено, что в силу исторически сложившегося на основании ст. 40 Кодекса признака выборки контролируемых налогоплательщиков исходя из 20-процентного коридора отклонений цен именно этот признак и в дальнейшем будет использован как основной при осуществлении налогового контроля.

Доначисление налогов на основании применения трансфертного ценообразования является одним из самых трудоемких видов расследования для налоговых органов, и указанный подход позволяет минимизировать издержки налоговых органов по проведению налогового контроля в этой области и может приводить к несению дополнительных издержек налогоплательщиками, которые зачастую являются добросовестными, не использующими трансфертное ценообразование, но по каким-то причинам допускающими колебания цен, превышающие 20-процентные пределы. Одновременно крупные компании, которые действительно применяют трансфертное ценообразование и значительно минимизируют налоговые обязательства, могут находиться вне области контроля налоговых органов, так как «удерживают» ценовые отклонения, применяемые

сторонами сделок, в пределах 20-процентного коридора (что не исключает существенных объемов налоговой оптимизации при значительных суммах сделок). В результате может снизиться эффективность борьбы с минимизацией налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing 2013.
3. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing 2013.
4. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 2014.
5. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. 2009, № 2. С. 2–11.
6. Полежарова Л.В., Виноградова А.В. Феномен налоговых гаваней: история и современность // Финансы. 2014. № 7. С. 28–30.
7. Полежарова Л. Нормы о трансфертном ценообразовании должны быть изменены // Главный бухгалтер. 2008. № 2. С. 56–59.

References

1. The Tax Code of the Russian Federation. [Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii].
2. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing 2013.
3. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing 2013.
4. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 2014.
5. Goncharenko L.I. Tax risk: the theory and practice of management. [Nalogovyje riski: teorija i praktika upravlenija], *Finance and credit*. 2009, No 2, pp. 2–11.
6. Polezharova L.V., Vinogradova A.V. Tax haven's fenomen: history and contemporaneity. [Fenomen nalogovyh gavanej: istorija i sovremennost'], *Finance*, 2014, No 7, pp. 28–30.
7. Polezharova L. The guidelines of transfer pricing should be changed. [Normy o transfertnom cenoobrazovanii dolzhny byt' izmeneny], *Chief Accountant*, 2008, No 2, pp. 56–59.