

РЕГУЛИРОВАНИЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ НА МЕЖДУНАРОДНОМ УРОВНЕ

Панферова Оксана Олеговна¹
Аспирант
МГУ имени М.В. Ломоносова
Экономический факультет
(Москва, Россия)

Аннотация

Регулирование трансфертного ценообразования во многих развитых и развивающихся странах происходит в соответствии с международными стандартами – Рекомендациями ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Несмотря на существование некоторых отличий от предписанных руководящих принципов, именно Рекомендации ОЭСР стали основой для построения национальной политики регулирования трансфертных цен. Страны принимают эти рекомендации, так как это выгодно как для компаний, так и для самих налоговых органов. Компаниям это помогает избежать риска двойного налогообложения и частых проверок со стороны налоговых органов, а налоговым юрисдикциям – уменьшить количество споров между собой по поводу распределения прибыли.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, регулирование применения трансфертных цен.

JEL коды: F 130, G 380.

¹ Панферова О.О., e-mail: panferovaoksana@ya.ru

Применение компаниями внутренних механизмов ценообразования привлекало особое внимание исследователей в 50–60-е годы XX века в связи с усилением деятельности транснациональных корпораций (ТНК). На примере ТНК довольно ярко проявилось, что внутри единой структуры постоянно осуществляются сделки по купле-продаже ресурсов, товаров или услуг, причем применяемые механизмы внутреннего ценообразования отличаются от рыночных.

Действуя на территории разных стран с различными налоговыми режимами, ТНК начали манипулировать внутрифирменными ценами в целях оптимизации налоговых выплат. Данное явление, естественно, стало не устраивать налоговые ведомства тех стран, где налоги уплачивались не в полной мере, в результате чего возникало большое количество разбирательств относительно уровня устанавливаемой внутрифирменной цены, усиления контроля внутрифирменных потоков, разработки нового законодательства, учитывающего специфику внутрифирменных механизмов. Интерес к разработке необходимых рекомендаций растет и со стороны международных организаций, стремящихся разрешить конфликт интересов всех агентов данного процесса. Все это, в свою очередь, дает толчок к появлению многочисленных как теоретических, так и эмпирических исследований внутрифирменной торговли и внутрифирменного ценообразования, которое и называется **трансфертным ценообразованием**.

Одной из предпосылок существования развитой системы внутрифирменного ценообразования с применением трансфертных цен является несовершенство налогового законодательства, а также наличие различных налоговых льгот и налоговой дифференциации. Применение трансфертного ценообразования, позволяющее компаниям перераспределять прибыль в пользу подразделений, находящихся в более благоприятных налоговых условиях, является объектом пристального внимания со стороны налоговых органов стран, в которых они функционируют, а также со стороны международных организаций, стремящихся снизить вероятность возникновения конфликтных ситуаций между компаниями и налоговыми органами.

Если рассматривать перераспределение прибылей на международном уровне, то осуществление продаж конечного продукта в странах с более низким налогообложением прибыли оборачивается для многих стран сокращением государственных доходов и валютных резервов. В результате занижения стоимости продаваемой за рубеж продукции стоимость экспорта может быть также сильно занижена, итогом чего, при прочих равных условиях, становится низкий уровень ВВП страны. Данное явление влечет негативные последствия для национальных внешнеторговых статистик стран, искажая реальные платежные балансы, что может привести к построению и ведению неправильной экономической политики.

Что касается интересов организации, то, осуществляя деятельность на территории разных стран, международные компании могут столкнуться как минимум с проблемой двойных стандартов и двойного налогообложения. Налоговыми органами часто определяются не только возможные методы трансфертного ценообразования, разрешенные на территории данной страны, но и принципы обоснования выбранного метода. Обычно это касается подготовки соответствующей отчетности по трансфертному ценообразованию, в которой следует привести необходимые аргументы и соответствующие расчеты, подтверждающие адекватность выбора метода трансфертного ценообразования и правильность расчета уровня трансфертной цены в соответствии с данным методом. Естественно, наличие неунифицированных стандартов относительно обоснования политики трансфертного ценообразования увеличивает для международной компании транзакционные издержки по подготовке обосновывающей документации.

При этом следует учитывать, что затруднение деятельности международных компаний – это ослабление международной торговли, за счет которой развиваются и наращивают свои конкурентные преимущества практически все современные государства. Следовательно, смягчение ба-

рьеров, препятствующих функционированию международных компаний, должно стать одним из приоритетов проведения государственной политики.

Вариантом решения отмеченных проблем является гармонизация национальных законодательств по трансфертному ценообразованию, сведение предъявляемых требований к единой основе, определение общих для всех международных компаний основополагающих принципов и возможных методов трансфертного ценообразования, условий их применения. На сегодняшний день в качестве такого ориентира для регулирующих трансфертное ценообразование органов становятся Рекомендации ОЭСР по трансфертным ценам.

ОЭСР весьма активно занимается вопросами налогообложения и трансфертного ценообразования начиная с 1979 года. Рекомендации не являются нормативным актом, обязательным для всех стран-участниц, но многие страны, в особенности страны ОЭСР, используют их в качестве ориентира при написании положений своего налогового законодательства, касающегося трансфертного ценообразования.

Основополагающим принципом Рекомендаций ОЭСР является «правило вытянутой руки», согласно которому для определения трансфертной цены зависимые друг от друга подразделения должны рассматриваться как независимые компании². В Рекомендациях ОЭСР критерий зависимости компаний друг от друга точно не установлен. Основной причиной размытости данного критерия становится, на взгляд автора, невозможность определения точного порогового уровня, универсального для всех компаний, функционирующих на территории большого количества стран. Многое зависит от национальных особенностей, от структуры капитала компании, от особенностей взаимодействия между рассматриваемыми подразделениями и т. д. Основная идея заключается в том, что «зависимость» предполагает наличие реальных рычагов управления со стороны менеджмента одной из компаний. Очевидно, что такой довольно неоднозначный подход может вызывать большое количество споров между налоговыми органами и самими компаниями, так как на практике доказательство наличия «реальных» взаимосвязей, при этом не подтвержденных конкретными фактами или показателями, может вызвать серьезные трудности.

Стоит отметить, что на сегодняшний день «правило вытянутой руки» не является единственно возможной нормой. Довольно часто можно встретить критику Рекомендаций ОЭСР именно за использование этой нормы как основной. Отмечается, что «правило вытянутой руки» не учитывает особенностей и преимуществ внутрифирменных механизмов, посредством которых компания, будучи единой структурой, добивается своих конкурентных преимуществ³.

В качестве альтернативы предлагается пропорциональное распределение или единое налогообложение на глобальном уровне⁴. В отличие от «правила вытянутой руки», основанного на раздельном учете каждой хозяйственной единицы, единое налогообложение, напротив, рассматривает филиалы внутри страны и за границей как одну корпорацию, которой они в действительности и являются. В этом случае на основании данных консолидированного отчета предполагается расчет совокупного дохода компании, который впоследствии распределяется между налоговыми органами разных стран пропорционально доле, которую составляют филиалы в данных странах в общем объеме дохода корпорации, причем данные доли филиалов могут быть определены в соответствии со взвешенными факторами, например, в соответствии с объемом продаж, операционными издержками, объемом основного капитала и т. д.

² Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD, July 2010. – P. 31.

³ Brem M., Tucha T. Transfer Pricing: Conceptual Thoughts on the Nature of the Multinational Firm // *Vikapla*. – April – June, 2006. – Vol. 31. – № 2. – P. 29–43.

⁴ Burke J. Re-Thinking First Principles of Transfer Pricing Rules // *Virginia Tax Review*. – January, 2011. – Vol. 30. – P. 613–629.

Применение единого налогообложения на глобальном уровне обусловлено, в первую очередь возможностью решения как минимум трех вопросов.

Во-первых, необходимо четко определить *объект налогообложения*, а именно: какие подразделения и филиалы глобальных корпораций могут быть приняты во внимание и выбраны в качестве потенциального объекта глобального налогообложения. Решение данного вопроса является трудоемкой задачей, так как сразу возникает необходимость обозначения как можно более строгих и при этом всеохватывающих критериев выбора компаний, которые могут быть приняты к рассмотрению и для которых может быть произведен необходимый расчет. В данном случае, точно так же, как и в Рекомендациях ОЭСР, возникает проблема определения зависимых между собой организаций и установление единого критерия оценки данной зависимости.

Во-вторых, следует определить, как будет рассчитываться *налогооблагаемая прибыль выбранных налогооблагаемых субъектов*. Какая система финансового и бухгалтерского учета будет выбрана в качестве основной для определения величины прибыли? Несмотря на все усиливающиеся мировые тенденции к применению Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), до сих пор все еще остается большое количество компаний и стран, которые не гармонизировали свои стандарты отчетности с мировыми (особенно это актуально для России). Принципиальные отличия в системах управленческого и бухгалтерского учета разных стран будут тормозить процесс консолидации отчетности, и, соответственно, расчет консолидированной прибыли будет значительно затруднен, если не возможен.

Наконец, должна быть четко определена и согласована между налоговыми органами *формула аллокации прибыли*. Необходимо согласовать, на основе какого базиса будут рассчитываться доли той или иной компании в консолидированной прибыли корпорации в целом. Очевидно, что в силу разнонаправленности интересов и национальных особенностей процесс согласования правил расчета распределения прибыли между различными налоговыми юрисдикциями – процесс довольно долгий, вероятность успеха которого, на взгляд автора, довольно низка.

Следовательно, возможность применения альтернативного подхода к определению основополагающей нормы международных стандартов довольно ограничена описанными выше проблемами. Теоретически данная идея, рассматривающая корпорацию как единое целое, а не как совокупность отдельно функционирующих компаний, руководствующихся рыночными принципами взаимодействия, довольно интересна, однако практическая имплементация пока все еще стоит под вопросом. Первым шагом на пути создания необходимых условий применения глобального налогообложения должна стать, на взгляд автора, гармонизация стандартов отчетности. Однако отсутствие на сегодняшний день данных условий оставляет «правило вытянутой руки» основным принципом, применяемым в международной практике.

В соответствии с принципом «вытянутой руки», ОЭСР определяет три «стандартных» метода, основанных на анализе сделки (метод сопоставимой неконтролируемой цены, метод последующей реализации и затратный метод «издержки плюс»), и два «нестандартных» метода, основанных на анализе прибыли (метод распределения прибыли и метод чистой маржи). При этом указывается приоритетность «стандартных» методов, тогда как «нестандартные» методы трансфертного ценообразования рекомендуется использовать только в случае отсутствия необходимой информации для применения первых⁵. Подробное описание методов, их преимуществ и недостатков было приведено в первой главе диссертационного исследования автора.

Целью Рекомендаций ОЭСР является, с одной стороны, уменьшение столкновений интересов, возникающих между международной компанией и налоговыми юрисдикциями стран, в кото-

⁵ Там же. Р. 61-62.

рых она функционирует, с другой – определение возможных путей решения споров между разными налоговыми органами относительно распределения налогооблагаемой прибыли (каждый налоговый орган стремится пересчитать трансфертную цену в свою пользу). Эти две цели являются взаимообуславливающими. Удовлетворение компанией требований налоговых органов, скорее всего, уменьшит количество возможных споров между налоговыми юрисдикциями. При этом согласование интересов налоговых органов облегчит функционирование международной компании за счет уменьшения требований, споров, в которых она также принимает участие, проверок, решит проблему двойного налогообложения и др.

Для достижения поставленных целей в Рекомендациях ОЭСР определены две основные группы возможных процедур: **процедуры национального и международного уровней**.

К **процедурам национального уровня** относятся проведение налогового аудита компаний, оспаривание решения налоговых органов, функциональный анализ сопоставимости сделок, предварительные ценовые соглашения (ПЦС) с налоговыми органами, подготовка необходимой документации для обоснования избранной трансфертной политики, введение системы штрафов и наказаний за необоснованные трансфертные цены.

Проведение функционального анализа необходимо для обеспечения «сопоставимости» анализируемых сделок. Как было отмечено ранее, согласно Рекомендациям ОЭСР, трансфертная цена приравнивается к рыночной цене аналогичной по всем параметрам сделки с учетом возможных корректировок. При этом для того, чтобы правильно выбрать объект сравнения, необходимо провести анализ всех параметров сделки, включая потенциальные риски заключения сделки со сторонней организацией⁶.

Наиболее важной с точки зрения анализа регулирования трансфертного ценообразования в мире является процедура предварительных ценовых соглашений (ПЦС), рекомендованных как один из возможных инструментов снижения степени неопределенности и уменьшения вероятности возникновения конфликтных ситуаций в отношениях между налогоплательщиками и налоговыми органами. Такие соглашения заключаются между налогоплательщиком и государственным органом в сложных случаях, когда применение стандартных методов не дает однозначного результата. Содержанием ПЦС является методика исчисления трансфертных цен, а не уровень трансфертной цены. Основным достоинством данного вида соглашений является предсказуемость будущих налоговых обязательств и, соответственно, облегчение налогового и финансового планирования. ПЦС могут быть двусторонними или многосторонними. Многосторонние ПЦС предполагают заключение соглашения между компанией и налоговыми юрисдикциями нескольких стран. ПЦС значительно снижают риск аудиторской проверки трансфертных цен, штрафных санкций и двойного налогообложения в тех случаях, когда в налоговой политике стран имеются различия в вопросах соответствующей корректировки и допустимых методов установления трансфертных цен.

Среди недостатков ПЦС можно отметить потребность в отвлечении существенных временных и трудовых ресурсов налогоплательщика для заключения данного рода соглашений. Переговоры по заключению ПЦС – обычно очень длительный процесс, требующий большого количества согласований. В ходе переговорного процесса могут произойти изменения персонала, как со стороны компании, так и в налоговых органах, что может перенаправить процесс и перечеркнуть ранее достигнутые предварительные договоренности. В процессе заключения ПЦС налогоплательщик раскрывает большое количество информации, которая может быть использована налоговыми органами не только для целей трансфертного контроля, но и для проверки по другим налоговым

⁶ Там же. Р. 45.

обязательствам. Подавая заявку на заключение ПЦС, налогоплательщик негласно соглашается на скрупулезную проверку его текущих трансфертных цен и трансфертных цен, которые устанавливались в предыдущих периодах, тем самым подвергаясь риску обнаружения налоговыми инстанциями ошибок и несоответствий, что, в свою очередь, может повлечь за собой начисление штрафов и пеней. Более того, даже если переговоры по ПЦС зашли в тупик и стороны не пришли к соглашению, информация остается у налоговых органов.

Для государства заключение ПЦС также может вызвать некоторые трудности. Следует иметь штат грамотных специалистов, разбирающихся в вопросах ценообразования в целом и в вопросах трансфертного ценообразования в частности. Данные специалисты должны знать специфику налогового законодательства многих стран, уметь анализировать текущую экономическую ситуацию и быть способными к прогнозированию возможных изменений. Немаловажно, чтобы данные специалисты также имели опыт ведения соответствующих переговоров, могли отстаивать государственные интересы при заключении ПЦС.

Подготовка необходимой документации для обоснования избранной трансфертной политики является важным аспектом внутрифирменной политики компании, так как на ее основе возможно принятие более грамотных и эффективных стратегических решений. Для налоговых органов данная документация может рассматриваться как отчетность о проводимой компанией трансфертной политике⁷. В качестве ориентира в Рекомендациях при подготовке необходимой отчетности указаны:

- описание бизнеса;
- описание структуры организации;
- описание структуры собственности;
- представление финансовых результатов деятельности компании в текущем и предшествующих периодах;
- описание возможных рисков;
- описание процесса выбора метода трансфертного ценообразования и его обоснование⁸.

В руководящих принципах ОЭСР предлагается придерживаться гибкого подхода и рекомендуется устанавливать объем и степень детализации документов, позволяющих проводить проверку соблюдения упомянутого принципа, не обременяя в то же время компании требованиями, влекущими чрезмерные затраты времени и средств. При этом определение четких критериев объема и детализации не представлено, что также дает возможность неоднозначного применения данной нормы.

В случае возникновения споров между компаниями и налоговыми органами относительно выбранного метода трансфертного ценообразования, бремя доказательств может ложиться на одного из участников конфликта: либо на налоговые органы, либо непосредственно на компанию. Однако следует учитывать, что анализ установления трансфертной цены должен проводиться обеими сторонами. Налоговым органам все равно придется приводить свои доказательства, если даже данная обязанность возложена на налогоплательщика.

В руководящих принципах ОЭСР также предлагается система санкций (штрафов) в случае необоснованности выбора международными корпорациями метода трансфертного ценообразования. Всем странам рекомендуется предусмотреть санкции в рамках уголовного или гражданского

⁷ Borkowski, S.C. Transfer pricing documentation and penalties: How much is enough? // International Tax Journal. – Spring, 2003. – № 29 (2). P. 1–31.

⁸ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD, July 2010. – P. 147–149.

законодательства, с тем чтобы недоплата налогов или другие формы несоблюдения установленных норм оборачивались большими затратами, чем их соблюдение.

Международные процедуры включают в себя заключение многосторонних ценовых соглашений, разбор налоговых конфликтов между странами на международном уровне, обмен информацией между налоговыми органами стран.

В соответствии с многосторонними соглашениями, налоговые юрисдикции делают необходимые корректировки в своем законодательстве. Такая гармонизация налогового законодательства, как было отмечено ранее, улучшит условия функционирования компании за счет гармонизации требований и стандартизации отчетности по трансфертному ценообразованию. Так, многие страны, в особенности страны ОЭСР, постоянно пересматривают свое законодательство относительно трансфертного ценообразования, стремясь дополнить национальное законодательство нормами, предложенными в Рекомендациях ОЭСР.

На практике заключение подобных многосторонних соглашений происходит не просто: налоговые органы могут слишком долго приходиться к соглашению. Вследствие ограничения участия налогоплательщика в процессе переговоров его интересы могут не учитываться или учитываться не в полной мере. В качестве решения проблемы в Рекомендациях предлагается определить период времени, в течение которого будут происходить согласования, а также вовлекать в переговоры самого налогоплательщика.

Еще одним возможным методом сглаживания конфликтных ситуаций между налоговыми юрисдикциями разных стран становится проведение одновременных налоговых исследований. Такая согласованная правоприменительная программа позволяет налоговым органам совместно проверять компанию, к которой они взаимно проявляют интерес, и делиться информацией. Посредством одновременных исследований возможно улучшить релевантность доступных данных, необходимых для проведения анализа трансфертного ценообразования. Одновременные исследования помогают разрешить споры, решить проблемы более быстро и эффективно. Эта процедура, как отмечается в Рекомендациях ОЭСР, не является заменителем многосторонних соглашений, а служит, скорее, ее дополнением⁹. Препятствиями для проведения одновременных налоговых исследований могут стать разные принципы налогового законодательства, разная длительность проведения исследований. Эта проблема может быть решена, если заранее составить график проведения исследований, четко определив цели и составив список задач.

Кроме того, в Рекомендациях ОЭСР предлагается обеспечение льготных налоговых условий для избранного круга компаний («тихие гавани»), при условии, что они будут устанавливать трансфертную цену в соответствии с тем методом и на том уровне, какие указывает налоговый орган¹⁰. Компаниям это бывает выгодно, так как экономится время для определения трансфертной цены и есть уверенность, что данная трансфертная цена будет обязательно принята налоговым органом: она не будет перепроверяться, не будут проводиться дополнительные корректировки и аудит. Налоговым органам эта мера позволяет упростить проведение административных процедур.

При этом есть серьезные недостатки, которые могут перевесить перечисленные достоинства. Применение данного метода будет влиять на исчисление налогов не только в данной стране, но и в другой стране, в которой находится одно из подразделений компании. Соответственно, риск двойного налогообложения остается. Кроме того, довольно сложно установить эффективный критерий выбора тех компаний, которые будут пользоваться налоговыми льготами. Данный подход

⁹ Там же. Р.113.

¹⁰ Там же. Р.120.

предполагает упрощенные варианты расчета трансфертной цены (к примеру, на основе издержек, причем среднерыночных), что не всегда является выгодным для компании. Компании рекомендуется установить трансфертную цену так, чтобы надбавка, прибавляемая к трансфертной цене, соответствовала минимальному проценту получаемой прибыли по отрасли, тогда как цена могла бы быть установлена на уровне рыночной. Получается, что в данном случае не соблюдается правило соответствия «принципу вытянутой руки».

Наконец, для разрешения споров между налоговыми органами ОЭСР предусмотрела конвенцию об арбитраже. В случае если компетентные органы не достигают договоренности об урегулировании спора в течение определенного периода времени, они могут передать это дело в арбитражный суд. После этого арбитражная комиссия должна вынести решение, а затем компетентные органы либо договариваются об альтернативном варианте урегулирования спора, либо принимают вариант, выработанный комиссией.

Таким образом, международный режим трансфертного ценообразования, предложенный в Рекомендациях ОЭСР в целях разрешения конфликтных ситуаций между компаниями и налоговыми органами, имеет как сильные, так и слабые стороны. К сильным сторонам Рекомендаций ОЭСР можно отнести довольно четко проработанную структуру документа с определением и обоснованием применения основной нормы трансфертного ценообразования («правило вытянутой руки»), с обозначением возможных методов трансфертного ценообразования, приоритетности и условий их применения, а также с рассмотрением особых сделок, в случае которых применение основного принципа затруднено (нематериальные активы, роялти и т. д.). Что касается слабых сторон, то, учитывая тот факт, что нормы Рекомендаций ОЭСР все же носят рекомендательный, а не обязательный характер, многие из них остаются нечеткими, что, в свою очередь, увеличивает риск неоднозначности применения. Однако, несмотря на существующие «узкие места» Рекомендаций ОЭСР, на сегодняшний день именно данный свод правил в силу своей структурированности и возможности практической реализации становится главным ориентиром для налоговых органов многих стран.

Список литературы

Brem M., Tucha T. Transfer Pricing: Conceptual Thoughts on the Nature of the Multinational Firm // *Vikapla*. – April – June, 2006. – Vol. 31. – № 2. – P. 29–43.

Burke J. Re-Thinking First Principles of Transfer Pricing Rules // *Virginia Tax Review*. – January, 2011. – Vol. 30. – P. 613–629.

Lantz B. The double marginalization problem of transfer pricing: Theory and experiment // *European Journal of Operational Research*. – 2009. – Vol. 196. – P. 434–439.

Tippett M., Wright B. The teaching of transfer pricing: Theory and examples // *Journal of Accounting Education*. – 2006. – № 24. – P. 173–196.

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD, July 2010.

Коуз Р. Фирма, рынок и право / Пер. с англ. Б. Пинскера; науч. ред. Р. Капелюшников. – М.: Дело, 1993.

Помельников Л.В. Налогообложение организации. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2005.

Пороховский А.А. Большой бизнес: путь к господству (империализм и товарные отношения). – М.: Мысль, 1985.

REGULATION OF TRANSFER PRICING ON THE INTERNATIONAL LEVEL

Oxana Panferova
Post-graduate student
MSU
Faculty of Economics
(Moscow, Russia)

Abstract

Regulation of Transfer Pricing in many developed and developing countries is in the line with international standards – OECD guidelines on transfer pricing. Although there are some differences between international standards and national ones, OECD guidelines are the basis for the construction of a national policy for transfer pricing regulation. Countries adopt these recommendations, as it is beneficial for both companies and for the tax authorities. It helps companies to avoid the risk of double taxation and frequent inspections by the tax authorities. Besides, OECD guidelines provide tax authorities with several measures that can help to reduce the number of disputes among themselves about the profit distribution.

Key words: transfer pricing, transfer pricing regulation.

JEL codes: F 130, G 380.