

Клочихин Георгий Андреевич
Студент 2 курса магистратуры,
Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа,
Финансовый университет, Москва, Россия
Klochikhin George A. - 2nd year master's student,
Faculty of taxes, audit and business analysis,
Financial University, Moscow, Russia
E-mail: 125gosha125@mail.ru
Тел.: 8977-806-90-50

Научный руководитель к.э.н., доц. Полежарова Л.В.

**АДАПТАЦИЯ ПОЛИТИКИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ К УСЛОВИЯМ
COVID-19 И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОПЫТА ОЭСР**

**ADAPTATION OF TRANSFER PRICING POLICY TO COVID-19 CONDITIONS AND USE OF
OECD EXPERIENCE**

Аннотация: в статье анализируется влияние пандемии COVID-19 на изменение политики трансфертного ценообразования ТНК. В рамках исследования было проведено сравнение национального и международного законодательства в области ТЦО и предложены возможные корректировки сравнительных исследований для получения более надежных результатов с учетом наблюдаемых кризисных явлений. Автор приходит к выводу о том, что рассмотренные корректировки в целом соответствуют международным подходам к обоснованию рыночных цен (рентабельности) в контролируемых сделках.

Abstract: the article analyzes the impact of the COVID-19 pandemic on changes in the transfer pricing policy of multinational company. The study compared national and international legislation in the field of TP and suggested possible adjustments to benchmarking studies to obtain results that are more reliable. The author concludes that the considered adjustments generally correspond to international approaches to the justification of market prices (profitability) in controlled transactions.

Ключевые слова: налогообложение, трансфертное ценообразование, транснациональные компании, политика ТЦО, Руководство ОЭСР, корректировки, COVID-19, принцип «вытянутой руки».

Keywords: taxation, transfer pricing, multinational companies, TP policy, OECD Guidelines, adjustments, COVID-19, arm's length principle.

Постоянно меняющиеся обстоятельства 2020 года приводят к значительным последствиям для политики трансфертного ценообразования (далее – «ТЦО», «ТЦ»), принятой транснациональными группами компаний (далее – «ТНК»), которые вынуждены оперативно адаптировать свои бизнес-модели. Регулятор не всегда успевает отреагировать на острые вопросы, например, связанные с необходимостью обоснования рыночных цен (рентабельности) в условиях, когда немалое число компаний по итогам деятельности 2020 года предположительно сообщат об убытках, если их постоянные расходы превысят их доход из-за значительного сокращения объемов бизнеса.

Несмотря на достойный урожай нормативных актов и разъяснений, выпущенных в России с начала текущего года, должного внимания аспектам ТЦО уделено не было.

3 июня 2020 года Центр налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития (далее – «ОЭСР») выпустил анкету для предприятий с просьбой прокомментировать применение принципа «вытянутой руки» в эпоху COVID-19 и его влияние на мировую экономику. Введение к этой анкете (с. 2) обозначает некоторые из будущих проблем: «Пандемия COVID-19 будет создавать уникальную экономическую среду, с которой мало что можно сопоставить в общедоступных источниках, что затрудняет применение правил ТЦО. Инклюзивная структура¹ осознает эти проблемы и то, что налогоплательщики уже обращаются к национальным налоговым администрациям за советом по широкому кругу вопросов ТЦО».²

«Тест на жизнеспособность» традиционных правил ТЦО

Учитывая существующую неопределенность относительно ближайшего регуляторного будущего (на текущий момент отсутствуют официальные руководства на национальном и международном уровнях, ОЭСР также пока не представила свои разъяснения³) предлагаем рассмотреть следующие варианты решения вопроса.

Для проведения «теста на жизнеспособность» текущих правил ТЦО, необходимо дать четкие ответы на следующие вопросы:

1) Могут ли убытки, получаемые рыночными компаниями, приниматься как факт ведения бизнеса в текущих условиях?

Руководство ОЭСР⁴ представляет собой достаточно либеральный подход к применению принципа «вытянутой руки», указывающий на то, что убыточные компании, удовлетворяющие анализу сопоставимости, не должны отклоняться для целей исследования только на том основании, что они несут убытки. Исключение компании из выборки по причине ее убыточности обоснованно тогда, когда получение убытков не соответствует обычным условиям ведения бизнеса⁵.

По мнению А. Чочиева⁶, получение убытков в ситуации кризиса становится почти что нормой, поэтому соответствующее ограничение выглядит интуитивно неуместным и не вполне обоснованным.

Однако в соответствии с российскими правилами ТЦО⁷ организация может рассматриваться в качестве сопоставимой лишь в том случае, если она не имеет убытков от продаж по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность. Такой подход может объясняться тем, что

¹ The OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

² OECD's Centre for Tax Policy and Administration, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6

³ ОЭСР планирует подготовить проект руководства по ТЦО по вопросам, связанным с COVID-19, - сообщил Мэтт Эндрю, глава отдела налоговых соглашений, ТЦО и финансовых операций в ОЭСР. Эндрю подчеркнул, что рекомендации не изменят руководящие принципы ТЦО, но внесут некоторую ясность в эту уникальную ситуацию в формате ответов на часто задаваемые вопросы относительно того, как должно применяться Руководство по ТЦО в условиях COVID-19.

⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 / OECD. Paris: OECD Publishing, 2017

⁵ §§ 3.64, 3.65 Руководства ОЭСР.

⁶ Чочиев А. COVID-19 и ТЦО: как обеспечить сопоставимость в 2020 году? Налоговое и финансовое право, май, 2020 г.

⁷ пп. 3 п. 5 ст. 105.8 НК РФ

регулярное несение убытков рассматривается как явление, нехарактерное для независимых участников оборота⁸.

В период экономического роста принятие убыточных компаний в качестве сопоставимых для целей сравнительного исследования ТЦО является проблематичным. Во время кризиса, если компании удовлетворяют критериям сопоставимости, но сообщают об убытках, представляется разумным разрешить учитывать финансовые показатели таких компаний в сравнительном исследовании для лучшего отражения реальных рыночных условий. Таким образом, важным фактором для принятия или отклонения компаний в качестве сопоставимых должно быть то, соответствуют ли они критериям сопоставимости, а не являются ли они убыточными.

2) Следует ли при проведении сравнительного исследования ограничиться финансовыми результатами сопоставимых компаний за 2020 г. или результаты следует анализировать традиционно на многолетней основе (2017-2019 гг.) с применением корректировок?

В параграфе 3.75 Руководства ОЭСР отмечается, что изучение данных за несколько лет часто бывает полезным при анализе сопоставимости, но не является систематическим требованием. В руководящих принципах далее также отмечается, что данные за несколько лет должны использоваться в том случае, если они повышают ценность анализа ТЦО.

Мы понимаем, что рыночный интервал рентабельности на 2020 год, определенный по текущим правилам ТЦО, вероятно, будет иметь высокую нижнюю границу рыночного интервала. Это обусловлено тем, что согласно российским правилам о ТЦО рыночный интервал на 2020 год должен быть рассчитан на основании финансовых данных сопоставимых компаний за 2017–2019 гг., когда мировая экономическая ситуация явно отличалась от текущей в лучшую сторону и уровень рентабельности был сравнительно высок.

Использование традиционного подхода, безусловно, минимизирует риски возникновения вопросов со стороны налогового органа, однако тестируемая компания понесет еще большие убытки и надежность исследования может быть нарушена ввиду того, что данные за годы экономического процветания (2017-2019 гг.) некорректно напрямую использовать для оценки кризисного 2020 г. Поэтому в случае использования в сравнительном исследовании финансовых данных прошлых периодов, предполагается, что такие данные должны с высокой степенью надежности учитывать влияние экономической ситуации и других факторов, влияющих на рентабельность сопоставимых компаний. В связи с этим, для учета влияния соответствующей экономической ситуации 2020 г. предлагается разработать специфические эконометрические корректировки.

Суть таких корректировок состоит в анализе статистической зависимости прибыльности компании от макроэкономических (падение ВВП⁹) или микроэкономических (падение выручки) показателей. При использовании таких корректировок становится возможным показать, как изменились бы показатели рентабельности сопоставимых компаний прошлых периодов при сокращении их выручки до уровня, соответствующего кризисному значению.

Таким образом, сделаем вывод, что если бы компании из выборки 2017-2019 гг. вели деятельность в 2020 г., их рентабельность не была бы такой, какая она есть фактически. Произведенная корректировка поможет более надежно отразить экономическую картину, сложившуюся в 2020 г. Следует отметить, что российское законодательство в общем случае допускает возможность применения подобных корректировок¹⁰.

⁸ См. § 1.129 Руководства ОЭСР

⁹ Валовой внутренний продукт

¹⁰ См., например, п. 6 ст. 105.7 НК РФ

Обратим внимание на то, что во время финансового кризиса 2007-2009 гг. компетентные органы рассматривали возможность применения корректировок финансовых показателей рыночных компаний в сторону снижения в каждом конкретном случае. Были ли произведены такие корректировки, зависело от множества факторов, например, испытывали ли тестируемая сторона анализируемой сделки и сопоставимые компании аналогичные эффекты спада¹¹.

Правоспособность позиции ОЭСР для России

Ссылки на Руководство по трансфертному ценообразованию стали чаще появляться в письмах Минфина России и постановлениях российских судов, однако такая практика еще не столь обширна. Россия пока не вступила в эту организацию, но мнение данного органа уже сейчас принимается во внимание и служит ориентиром как для российского бизнеса, так и для государственных органов в вопросах международного налогообложения.

В налоговых спорах суды принимают ссылки на позицию ОЭСР как позицию компетентного органа, определяющего международную политику в области налогообложения. В частности, суды прямо указывают на правомерность использования рекомендаций ОЭСР для разрешения споров в сфере международного налогообложения с российским элементом, а также резюмируют, что соблюдение требований Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию не приводит к нарушению правил ст. 40 НК РФ¹².

Ниже предлагаются выдержки из решений российских судов, в которых ссылки на документы ОЭСР были приняты во внимание (см. табл.1):

Таблица 1. Ссылки на документы ОЭСР в российских судах

Реквизиты решения	Выдержка	В чью пользу решение
Постановление ФАС МО от 25.03.2013 №А40-62131/12-91-355 <i>ЗАО «МУМТ»</i>	Подход налогоплательщика соответствует международной практике, в частности, Рекомендациям ОЭСР по ТЦО	В пользу налогоплательщика
Решение арбитражного суда г. Москвы от 15.08.2013 № А40-60626/12 <i>ОАО «БАТ СТФ»</i>	Соблюдение требования Руководства ОЭСР по ТЦО не приводит к нарушению правил ст. 40 НК РФ.	В пользу налогоплательщика
Постановление ФАС СЗО от 19.04.2011 по делу N А56-94331/2009 <i>ЗАО «Королевский Банк Шотландии»</i>	Налогообложение прибыли происходило на основании международных соглашений, в которых использован ряд терминов и понятий, закрепленных именно в Рекомендациях ОЭСР по ТЦО	В пользу налогоплательщика

Таким образом, автор предполагает, что использование сравнительно либерального подхода ОЭСР к применению принципа «вытянутой руки» в условиях COVID-19 может сократить потенциальные риски для налогоплательщиков.

Опыт Австралии для опыта России

¹¹ К. Chung, I. Georgijew Testing the meaning of the arm's-length principle in 2020 and beyond, September 24 2020.

¹² См. решение Арбитражного суда г. Москвы от 15.08.2013 № А40-60626/12

Некоторые государства начали реагировать на изменения, вызванные экономическим влиянием пандемии на механизмы ТЦО. 19 июня 2020 года Налоговое управление Австралии (далее – «АТО»)¹³ опубликовало руководство о потенциальном влиянии COVID-19, чтобы помочь налогоплательщикам в подготовке документации по ТЦО. Некоторые из ключевых вопросов, поднятых АТО, включали следующие аспекты:

- Налогоплательщикам рекомендуется сделать упор на сборе достаточных доказательств в поддержку любых изменений или влияния на бизнес в результате COVID-19, включая функции, активы или риски любых австралийских организаций;
- АТО признает, что анализ показателей сопоставимых компаний за прошлые периоды не может надежно отражать рыночные результаты из-за влияния COVID-19. Таким образом, АТО будет стремиться анализировать финансовые результаты тестируемой стороны, которые были бы достигнуты при отсутствии влияния COVID-19.

Кроме того, АТО опубликовало заявление о том, что ему известно о налогоплательщиках, стремящихся пересмотреть или реструктурировать свои договоренности со связанными сторонами в свете COVID-19. АТО отметило, что оно рассмотрит такие изменения, если они вызваны налоговыми преимуществами, такими как уклонение от удержания налога или сокращение налогооблагаемой прибыли в юрисдикции налогоплательщика. В частности, АТО оценит, согласились бы независимые стороны, действующие в сопоставимых обстоятельствах, на такие изменения существующих договоренностей со связанными сторонами.

Заключение

Пандемия COVID-19, вероятно, по-разному влияет на бизнес-модели транснациональных корпораций из различных отраслей. Некоторые отрасли промышленности, вероятно, будут более чувствительны к возникшему экономическому спаду. Например, можно ожидать, что предприятия, которые обычно связаны с более высокой долей постоянных издержек, будут затронуты пандемией в большей степени, чем предприятия с большей долей переменных издержек.

Изложенное приводит к выводу, что ТНК в разных отраслях необходимо оценить влияние текущей экономической ситуации на их политику ТЦ. Отсутствие прибыли на конец года совсем не гарантирует того, что у налоговых органов не возникнет вопросов по уплате налогов, их возникнет еще больше, особенно к ТНК, совершавшим в 2020 году материальные внутригрупповые сделки, которые подпадают под критерии контролируемости. Такие группы компаний всегда были интересны налоговым органам для проверки отсутствия манипулирования ценами в их внутригрупповых сделках в целях снижения налогового бремени. Более того, компаниям необходимо будет поразмыслить над тем, потребуется ли адаптация их сравнительного анализа к новым условиям и будет ли необходимость в применении рассмотренных в статье корректировок доходов и распределения прибыли / убытка.

Список источников:

1. Полежарова Людмила Владимировна, Виноградова Анна Владимировна Эволюция регулирования трансфертного ценообразования в России: вчера, сегодня, завтра // Экономика. Налоги. Право. 2015. №2.
2. Чочиев А. COVID-19 и ТЦО: как обеспечить сопоставимость в 2020 году? Налоговое и финансовое право, май, 2020 г.

¹³ Australian Taxation Office (ATO)

3. Cataldi M. The Impact of COVID-19 on Transfer Pricing: Issues Arising during the Economic Downturn and Possible Solutions / M. Cataldi, A. Alfano // International Transfer Pricing Journal. 2020. Vol. 27. № 4
4. Chung K., Georgijew I. Testing the meaning of the arm's-length principle in 2020 and beyond, September 24, 2020.
5. Riley P., Austin S., Breen J. Transfer pricing controversy: Settling into the new normal, September 2020.
6. OECD Considering Guidance on Transfer Pricing Issues Arising in Relation to COVID-19
7. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 / OECD. Paris: OECD Publishing, 2017