

Совершенствование правил трансфертного ценообразования в Республике Армения

Миляуша Рашитовна Пинская (e-mail: mpinskaya@nifi.ru), д. э. н., руководитель Центра налоговой политики НИФИ; профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва)

Ори Арамаисович Алавердян (e-mail: ori.alaverdyan@minfin.am), начальник Управления политики доходов и методологии администрирования Министерства финансов Республики Армения (г. Ереван)

Николай Сергеевич Милоголов (e-mail: nmilogolov@nifi.ru), к. э. н., старший научный сотрудник Центра налоговой политики НИФИ, Российская Федерация (г. Москва)

Аннотация

За последние два десятилетия трансфертное ценообразование (ТЦО) стало одной из самых важных международных налоговых проблем, с которыми сталкиваются транснациональные корпорации, работающие как в развитых, так и в развивающихся странах и в странах с переходной экономикой. Законодательство о трансфертном ценообразовании часто связано с двойным налогообложением, высокими расходами на его соблюдение, принятием решений по усмотрению налоговых администраций (и, как следствие, повышенным уровнем неопределенности для налогоплательщиков), что может негативно сказаться на инвестиционном климате страны. Если при разработке режима ТЦО в стране будут предприняты соответствующие шаги для решения этих проблем, отрицательные последствия могут быть смягчены. Новизна исследования состоит в проведении анализа законодательных новаций в области ТЦО в Республике Армения (стране с переходной экономикой), направленных на нивелирование негативных последствий от введения правил ТЦО для инвестиционного климата и максимизацию фискального эффекта на основе лучших мировых практик и их применимости в условиях экономики переходного периода. В статье предлагаются меры по совершенствованию налогового законодательства Республики Армения в части правил ТЦО. Рассмотрена возможность использования биржевых котировок индикатора для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения трансфертных цен при сделках с товарами биржевой торговли (полезных ископаемых). Обосновано применение безопасных интервалов, выраженных в фиксированных отклонениях от ключевых ставок денежных рынков, для определения процентной ставки по сделкам внутригруппового финансирования.

Ключевые слова:

налоговая политика, размывание налоговой базы, налог на прибыль организаций, трансфертное ценообразование, биржевые котировки, сопоставимые рыночные цены, ОЭСР

JEL: H25, H26

В настоящее время в сфере корпоративного налогообложения происходят фундаментальные изменения, связанные в первую очередь с ужесточением международных правил налогообложения в рамках Проекта BEPS ОЭСР/G20, а также с адаптацией странами своих налоговых систем к реалиям современной экономики, характеризующимся возрастающей мобильностью факторов производства (труда, капитала), значительной

ролью нематериальных активов, удлиняющимися цепочками создания стоимости продукции, цифровизацией и глобализацией. В этих условиях страны пытаются найти баланс между конкурентоспособностью своих налоговых систем, с одной стороны, и защитой национальной налоговой базы — с другой [1].

Правила трансфертного ценообразования (ТЦО) как инструмент налоговой и экономической политики государства играют ключевую роль в выработке оптимальных условий государственного регулирования экономики. Эти правила обуславливают значительные административные издержки для налогоплательщиков и налоговых органов, но в то же время обеспечивают выполнение важной задачи противодействия размыванию национальной налоговой базы и переносу доходов в иные юрисдикции, обеспечивая тем самым условия для справедливого распределения налоговой базы между странами и устранения двойного налогообложения.

В связи с тем что в Армении с 2018 г. введены правила трансфертного ценообразования, основанные на методологии, рекомендуемой ОЭСР в Руководстве ОЭСР по ТЦО, актуальной задачей становится анализ данных правил с точки зрения их встраивания в национальную налоговую политику страны с учетом ее экономических и правовых особенностей на современном этапе развития.

Цель статьи — проведение анализа правил ТЦО в Республике Армения и выработка практических рекомендаций по совершенствованию указанных правил. Для достижения данной цели выявлены особенности национальной экономики Республики Армения, значимые для налоговой политики в области ТЦО, определены наиболее сложные операции по ТЦО с точки зрения возникновения фискальных рисков и проанализированы действующие положения Налогового кодекса Республики Армения (НК РА) в части ТЦО (гл. 73) через призму сравнения с российским опытом, рекомендациями международных организаций (ОЭСР, ООН и др.) и опытом зарубежных стран.

РЕЗУЛЬТАТЫ АНАЛИЗА ПРАВИЛ ТЦО В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

Общий подход к налоговой политике по ТЦО в Армении

Проведенный нами анализ позволил выявить следующие особенности экономики Республики Армения, значимые для налоговой политики в области ТЦО.

1. Важное значение для экономики имеет экспорт природных ресурсов (металлы составляют 40 % экспорта, минеральные продукты — 20 %) и сельскохозяйственной продукции (20 %).

2. Армянская экономика — это развивающаяся экономика, нуждающаяся в иностранных инвестициях, импортер капитала в долгосрочной перспективе. Импорт прямых иностранных инвестиций (ПИИ) стабильно превышает экспорт ПИИ с 1995 по 2016 г. примерно в 6–8 раз¹.

3. Основные страны — партнеры по входящим ПИИ из частного и банковского секторов: Россия — 40,6 %, Кипр — 8,0 %, США — 5,5 %, Великобритания, Аргентина — 5,3 %, Ливан — 5,2 %².

4. Активно развивается сфера НИОКР (действуют исследовательские подразделения ряда глобальных ТНК: Synopsis, Oracle, IBM), установлены специальные налоговые льготы для новых малых компаний сферы информационных технологий (стартапов).

5. Существует значительный дефицит бюджета, растущий в абсолютном значении, а также имеется необходимость поддержания высокого уровня социальных государственных расходов, в силу чего следует искать резервы роста налоговых доходов бюджета.

¹ UNCTAD. *World Investment Report 2018. Country Fact Sheet: Armenia*. URL: http://unctad.org/sections/dite_dir/docs/wir2018/wir18_fs_am_en.pdf.

² Статистический ежегодник Армении, 2017.

В таких условиях при разработке основ налоговой политики в сфере трансфертного ценообразования необходимо учитывать два основных приоритета:

- консолидация налоговых доходов бюджета, защита национальной налоговой базы, противодействие выводу прибыли;
- обеспечение стабильных налоговых условий ведения бизнеса для иностранных инвесторов с целью привлечения инвестиций в экономику Республики Армения.

С точки зрения разработки правил трансфертного ценообразования это означает, что вводимые правила должны обеспечивать адекватный уровень защиты национальной налоговой базы от риска применения неправильных цен при совершении внутригрупповых сделок. Это является актуальным в условиях наличия рисков размывания налоговой базы в экономике Республики Армения [2]. В то же время эти правила должны быть понятными и определенными, не создавать излишней административной нагрузки для налогоплательщиков, не приводить к чрезмерной растрате государственных ресурсов на контроль над их соблюдением. Этот подход получил отражение в наших рекомендациях, которые будут раскрыты подробнее ниже. В частности, для целей нахождения приемлемого компромисса между определением теоретически правильной трансфертной цены и простотой администрирования и применения правил ТЦО мы рекомендуем использовать ряд упрощенных правил (так называемых безопасных гаваней — *safe harbors*), а также ряд ценовых индикаторов, таких как средняя цена торгов на основании данных биржевых котировок.

Наиболее рискованные операции по ТЦО

Наиболее рискованными для национальной налоговой базы операциями в части ТЦО в экономике Республики Армения, на наш взгляд, являются:

1. экспорт природных ресурсов из Республики Армения (медь, металлы, минеральные продукты и др.);
2. финансовые сделки с иностранными взаимозависимыми компаниями (сделки по привлечению внутригруппового финансирования);
3. занижение налоговой базы при деятельности дочерней компании глобальной ТНК в Республике Армения (вычет платежей за услуги, роялти, ценообразование не в соответствии с реальной добавленной стоимостью, создаваемой армянскими компаниями);
4. использование схем кругового международного налогового планирования национальными компаниями для снижения налоговой базы и вывода прибыли (офшорное владение локальными компаниями местными бенефициарами).

Соответствие законодательства Республики Армения по ТЦО мировым лучшим практикам в контексте национальных особенностей

Как показали результаты анализа законодательства о ТЦО Республики Армения (гл. 73 НК РА), вводимые правила ТЦО в целом соответствуют лучшим практикам и мировому опыту в области ТЦО, при этом имеются определенные пробелы и спорные подходы к регулированию.

1. Отсутствуют положения о возможности применения биржевых котировок для использования метода сопоставимых рыночных цен в отношении товаров биржевой торговли (например, при экспорте природных ресурсов).
2. Не применяются упрощенные правила определения рыночных интервалов по сделкам предоставления финансирования в форме кредитов и займов от связанных лиц группы («безопасные гавани»).
3. Отсутствуют положения, регулирующие возможность заключения предварительных соглашений о трансфертном ценообразовании.
4. Вызывает сомнение экономическая целесообразность установленного порога применения правил ТЦО в 200 млн драмов (приблизительно \$420 тыс.) в отчетном году.

Ниже мы более подробно остановимся на отдельных аспектах выявленных нами проблемных мест вводимого законодательства, нуждающихся в дополнительной детализации.

ДЕТАЛИЗАЦИЯ И ОБСУЖДЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ АНАЛИЗА

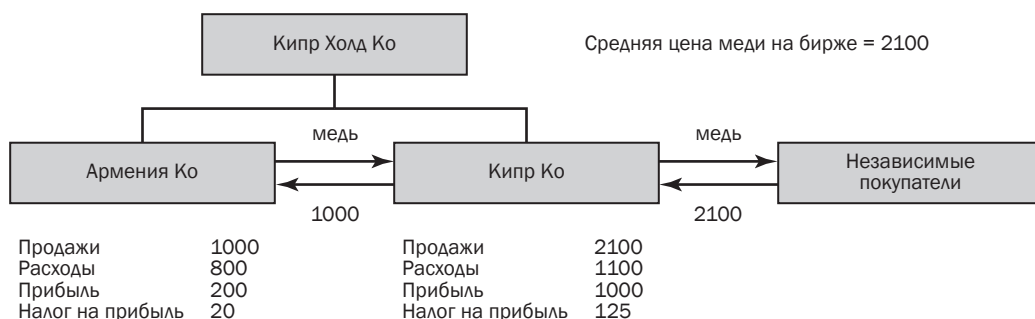
Использование биржевых котировок

В предлагаемом новом законодательстве по ТЦО отсутствуют какие-либо специальные положения/подходы, которые способствовали бы решению проблемы недостатка данных для сравнения сделок с товарами биржевой торговли (металлами и минеральными ресурсами) с рыночными значениями.

Возможность размывания налоговой базы при экспорте природных ресурсов через взаимозависимого трейдера является ключевым риском для стран, богатых природными ресурсами, к которым относится Республика Армения. Проиллюстрируем наш тезис на следующем примере. Допустим, что армянская компания (резидент Республики Армения) продает по заниженной цене природные ресурсы (например, медь) аффилированному трейдеру, зарегистрированному в низконалоговой юрисдикции, который перепродает товары далее независимым покупателям, но уже по рыночной цене. В результате прибыль от продажи в основном формируется на уровне трейдера (на Кипре, где ставка по налогу на прибыль 12,5%), а не на уровне армянской компании (рис. 1).

Рисунок 1

Продажа природных ресурсов через аффилированного трейдера



Примечание: цены указаны в условных единицах.
Источник: составлено авторами.

При этом применить указанные в налоговом законодательстве Республики Армения методы ТЦО на практике часто будет невозможно, поскольку наличие данных для поиска сопоставимых сделок/компаний/показателей внутри страны находится в Армении на минимально допустимом, но все же крайне низком уровне (около десяти записей, содержащих информацию о выручке/рентабельности) [3, с. 95]. Поскольку экспорт природных ресурсов (металлов, минеральных ресурсов) играет решающее значение для экономики Республики Армения и мобилизации налоговых доходов, мы предлагаем следующие варианты решения этой проблемы:

1. введение специальных правил, позволяющих использовать биржевые котировки с определенными поправками в качестве индикатора цен на товары мировой биржевой торговли для применения метода сопоставимых рыночных цен (подход рекомендован ОЭСР, МВФ, его применяют, в частности, Россия и Украина);

2. введение «безопасных интервалов» цен для налогоплательщиков — экспортеров товаров биржевой торговли («безопасные интервалы» действуют, например, в Австралии, Бразилии).

Предлагаемый подход позволит решить проблему налогового контроля ТЦО в сфере экспорта биржевых товаров, сократить затраты на налоговое администрирование и подготовку документации по ТЦО, снизить риски выпадения налоговых доходов, обеспечить определенность налоговых правил для привлечения зарубежных инвесторов.

Так, в соответствии с подходом, применяемым в Российской Федерации, возможно использовать данные биржевых котировок для поиска цен на идентичные (однородные товары) (п. 5 ст. 105.9 НК РФ). В качестве интервала рыночных цен предлагается выбрать интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, зарегистрированных биржей либо информационно-ценовым агентством на дату их совершения. Допустимые корректировки, в частности, включают в себя: (1) расходы на доставку товаров (работ, услуг) на соответствующий рынок; (2) расходы на уплату вывозных таможенных пошлин; (3) условия платежа; (4) комиссионное (агентское) вознаграждение торгового брокера (комиссионера или агента) за выполнение им торгово-посреднических функций.

Предложения ОЭСР в рамках Плана BEPS в отношении правил трансфертного ценообразования по стандартным товарам биржевой торговли [4] представляют собой обобщение и доработку лучшей практики по использованию специальных правил (так называемого шестого метода) в отношении сырьевых товаров. Специальное законодательство, предусматривающее особые правила ТЦО для сделок с сырьевыми товарами биржевой торговли, присутствует в странах Латинской Америки (Аргентина, Бразилия, Перу, Уругвай и т. д.), а также в Индии [5]. Цель такого законодательства — защитить бюджет, находящийся в сильной зависимости от добывающих отраслей экономики, от манипуляций с ценами на такие товары с целью снижения налогоплательщиками налоговой базы по налогу на прибыль.

В отчете ОЭСР по ТЦО в рамках Плана BEPS указано, что:

1) метод сопоставимой рыночной цены (*Comparable Uncontrolled Price, CUP*) является наиболее подходящим методом определения трансфертных цен для стандартных товаров биржевой торговли;

2) биржевые котировки могут быть использованы с целью применения этого метода;

3) обоснованные корректировки могут быть совершены для обеспечения сопоставимости с учетом всех экономически значимых характеристик контролируемых и неконтролируемых сделок;

4) введено новое положение в отношении выбора даты для определения трансфертной цены сделок со стандартными товарами биржевой торговли. Данное положение должно предотвращать использование налогоплательщиками возможности указания в контракте даты, в которой биржевая цена была наиболее выгодной. Оно позволяет налоговым органам применить при определенных обстоятельствах дату поставки либо другую дату, в отношении которой имеются доказательства [4, с. 51–54].

Термин «биржевая котировка» относится к цене стандартного товара биржевой торговли, установленной на международной либо национальной бирже. Биржевые котировки также включают в себя цены, полученные из ценовых или статистических агентств либо из государственных агентств, устанавливающих их, если такие цены используются как ориентир для определения цен между независимыми сторонами. Для того чтобы можно было применить метод сопоставимых рыночных цен, характеристики контролируемой и неконтролируемой сделки должны быть сопоставимыми, включая:

— физические особенности и качество товаров;

— контрактные условия контролируемой сделки, такие как объем, период заключения договора, время и условия доставки, транспортировки, страхования, курс валюты.

Для некоторых товаров такие характеристики (например, срочная доставка) могут привести к наличию премии либо дисконта. В случае различий между характеристиками

контролируемых и неконтролируемых товаров следует произвести обоснованные корректировки. Согласно Руководству ОЭСР по ТЦО вклады в виде выполняемых функций, используемых активов и понесенных рисков других участников цепи поставок должны быть компенсированы. Если дата, указанная в соглашении между связанными сторонами, не соответствует фактическому поведению сторон либо другим фактам, то налоговые органы могут применить другую дату в соответствии с обстоятельствами дела, с учетом сопоставимых сделок и особенностей отрасли. Важно урегулировать двойное налогообложение, возникающее в случае применения условной цены через взаимосогласительную процедуру в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения [4, с. 51–54].

Кроме того, отметим, что при совершенствовании подхода к ТЦО в части экспортных сделок с сырьевыми товарами, учитывая украинский опыт [6] и рекомендации ОЭСР, следует принять во внимание следующее.

1. Применение метода сопоставимых рыночных цен на основе биржевых котировок не должно быть обязательным для определенного типа сделок, иначе возникают непреодолимые методические коллизии из-за несопоставимости условий конкретной сделки и биржевой сделки. То есть этот источник мы рекомендуем использовать в качестве только одной из возможных обоснованных опций.

2. Следует учитывать различия между биржевыми сделками и сделками на реальном товарном рынке, так называемый базис, который не всегда поддается корректировке.

3. Основным критерием для поиска источника информации о сопоставимых сделках с сырьевыми товарами следует сделать степень использования такого источника независимыми лицами в повседневном процессе ценообразования. На практике трейдеры активно используют информацию различных брокерских агентств, предоставляющих данные о ценах на товары, экспортируемые непосредственно из страны.

Мы предлагаем внести следующие корректировки в Налоговый кодекс Республики Армения и выпустить разъяснения по применению методологии ТЦО Правительством Республики Армения с целью имплементации предлагаемого подхода:

1) внести изменение в ст. 367 НК РА — дополнить ее новым подп. 8 п. 3 со следующей формулировкой: «информацию о ценах сделок, предметом которых являются товары, зарегистрированные соответствующей биржей (информационно-ценовым агентством, далее — ИЦА, и т. п.), на основе опубликованной либо полученной по запросу информации соответствующей биржи (информационно-ценового агентства), в частности, _____ (привести открытый список бирж, ИЦА и т. п.);»

2) в разъяснения по применению методологии ТЦО, планируемые к выпуску Правительством Республики Армения, добавить указание о том, что «при применении метода сопоставимых рыночных цен на основании информации о ценах, опубликованной либо полученной по запросу от соответствующей биржи (ИЦА и т. п.), в качестве интервала рыночных цен предлагается использовать интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, зарегистрированный биржей (ИЦА и т. п.) на дату совершения поставки товаров. При этом в случае выявления отклонения фактических условий исполнения контракта от условий согласно договору с целью выбора наиболее низкой цены поставки налогоплательщиком налоговый орган имеет право использовать цену, соответствующую фактическим условиям исполнения контракта».

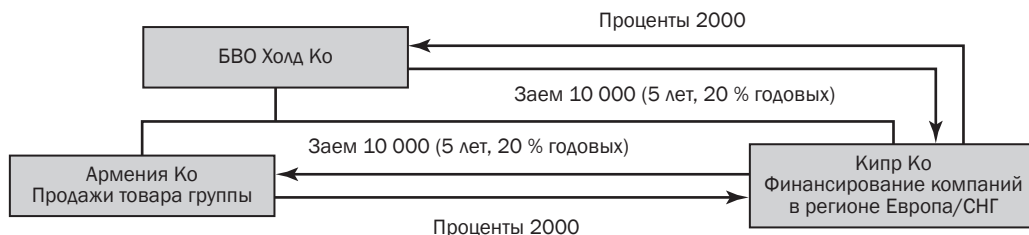
Кроме того, целесообразно включить в разъяснения основные позиции из Отчета ОЭСР по Направлению 8 BEPS, указанные выше.

Внутригрупповое финансирование

Проблема состоит в возможности эрозии национальной налоговой базы армянских компаний, входящих в международную группу ТНК, посредством вычета процентных платежей за предоставление займов от аффилированных компаний группы (рис. 2).

Предоставление внутригруппового займа

Рыночный диапазон ставок 8–10 % годовых



Продажи	2000
Расходы	2000
Прибыль	0
Налог на прибыль	0
Удерживаемый налог у источника	100

- Подходы налоговых органов:
1. Использование концепции фактического права на доход – оспаривание ставки ДИДН.
 2. Использование правил ТЦО – оспаривание соответствия условий займа рыночным.
 3. Ограничение вычета процентов («тонкая капитализация»).

Примечание: цены указаны в условных единицах.
Источник: составлено авторами.

В представленном примере налоговая база армянской компании, являющейся частью международной группы, сокращается вследствие того, что она относит на расходы проценты, выплачиваемые по займу, полученному от связанной компании группы. При этом налог у источника при выплате процентов удерживается по пониженной ставке (5 %) вследствие применения ст. 11 соглашения об избежании двойного налогообложения между Республикой Армения и Республикой Кипр. Ставка займа не соответствует рыночному диапазону. Доход в виде процентов далее перечисляется из кипрской компании в офшорную юрисдикцию.

Налоговым законодательством Республики Армения в настоящее время предусмотрена возможность установления рыночных условий займа между связанными компаниями путем применения методологии трансфертного ценообразования (гл. 73 НК РА) по общим правилам. Какие-либо специальные правила, устанавливающие подходы к определению трансфертных цен в отношении сделок по предоставлению внутригруппового финансирования, отсутствуют. Кроме того, ст. 360.3 НК РА установлено, что если иными положениями НК РА предусмотрены другие правила определения цен, то им отдается приоритет.

Налоговое законодательство Республики Армения предусматривает также специальные правила, ограничивающие возможность вычета процентов (ст. 114 НК РА – Проценты, выплачиваемые по займам и кредитам). Данные правила распространяются на займы, полученные как от связанных лиц, так и от независимых лиц. Они предусматривают, в частности, следующие ограничения вычета процентов.

1. Подп. 1 п. 1 ст. 114 НК РА не разрешает вычет процентов, относящихся к задолженности, превышающих удвоенный размер процентов, исчисленных по процентной ставке, установленной Центральным банком Республики Армения на 31 декабря налогового года.

2. Подп. 2 п. 1 ст. 114 НК РА не разрешает вычет процентов, относящихся к задолженности перед небанковской/некредитной организацией, превышающей:

- для небанковских/некредитных организаций – двукратный размер положительного собственного капитала по расчетам на конец года;
- для банковских/кредитных организаций – девятикратный размер положительного баланса собственного капитала по расчетам на конец года.

В случае отрицательного баланса собственного капитала по расчетам на конец года проценты по займам, полученным от небанковских/некредитных организаций, не разрешается принимать к вычету из налоговой базы. Собственный капитал рассчитывается как разница между активами и обязательствами, посчитанными в соответствии с Налоговым кодексом.

Таким образом, в случае если армянская компания привлечет внутригрупповой заем у связанной компании группы, будут применяться одновременно:

- 1) правила ограничения процентов (ст. 114 НК РА);
- 2) правила ТЦО (гл. 73 НК РА).

Компании необходимо будет подготовить документацию, обосновывающую уровень процентной ставки в соответствии с методологией ТЦО, и при этом общий размер вычитаемых процентов не сможет превышать норматива, установленного ст. 114 НК РА.

В отношении правил трансфертного ценообразования отмечаем, что на практике указанные в законодательстве (гл. 73 НК РА) методы ТЦО часто невозможно будет применить для определения процентной ставки по внутригрупповому займу в связи с отсутствием данных и сложностью внесения корректировок, учитывающих особенности ведения бизнеса армянской компании, влияющие на процентную ставку по заемному финансированию. При этом, поскольку в законодательстве о ТЦО дается отсылка к возможности использования иных положений НК РА, следует применять положения ст. 114 НК РА.

Что касается правил «тонкой капитализации», описанных в ст. 114 НК РА, то в их отношении мы видим несколько проблем. Во-первых, данные правила используют в качестве ограничения удвоенную ставку ЦБ РА как по займам в национальной валюте, так и по займам в иностранной валюте, что экономически необоснованно, поскольку ставка ЦБ РА не отражает реальной стоимости привлечения финансирования в иностранной валюте. Во-вторых, предусмотренный правилами ст. 114 НК РА подход к ограничению вычета процентных платежей между связанными сторонами не соответствует:

- принципам правил ТЦО (принципу «вытянутой руки»), установленным гл. 73 НК РА;
- принципам, установленным ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР (далее — МК ОЭСР) и международным налоговым договорам Республики Армения, в которых имеется соответствующая статья (а именно всем договорам, поскольку данная статья присутствует во всех налоговых договорах Республики Армения).

Основная причина такого противоречия нам видится в том, что правила ограничения вычета процентов применяются к процентам по всем займам, полученным как от связанных сторон, так и от независимых.

Отметим, что ст. 9.1 МК ОЭСР предусматривает два необходимых условия, чтобы для целей налогообложения не применялись иные условия, нежели предусмотренные договором между сторонами:

- аффилированность (ассоциированность) предприятий;
- отклонение условий сделки от рыночного уровня.

Эти два условия и формируют основы принципа «вытянутой руки», в соответствии с которым если между связанными сторонами сделки условия не рыночные, то для целей налогообложения применяются гипотетически рассчитанные на основании специальной методологии условия, которые возникли бы, если бы сделка была заключена между независимыми сторонами.

Комментарии к ст. 9 МК ОЭСР (*Commentary on Article 9. Concerning the Taxation of Associated Enterprises. Paragraph 1 (3) [Thin capitalization rules]*)³ указывают в отношении национальных правил «тонкой капитализации» на следующее:

³ OECD Commentary on the Model Convention, 2014.

- не допускается производить корректировку прибыли предприятий, действующих на условиях открытого рынка (с учетом принципа «вытянутой руки»);
- правила недостаточной капитализации должны быть направлены на приведение прибыли заемщика к сумме, соответствующей сумме прибыли, которая была бы начислена в случае действия принципа «вытянутой руки»;
- применение правил, направленных на противодействие «тонкой капитализации», не должно приводить к увеличению налогооблагаемой прибыли соответствующего национального предприятия до размера, превышающего размер прибыли, который был бы получен в условиях принципа «вытянутой руки».

Использование «безопасных гаваней» — частая мировая практика, в т. ч. в странах ОЭСР, что позволяет снизить административную нагрузку и повысить уровень определенности правил [1]. Как отмечено в докладе Всемирного банка по ТЦО [1, с. 110], использование «безопасных гаваней» и упрощенных мер, особенно для небольших и низкорисковых сделок и налогоплательщиков, может обеспечить эффективное распределение ресурсов налоговой администрации на высокорисковые зоны. Это снижает издержки налогоплательщиков, повышает определенность и эффективность администрирования. В 2011 г. ОЭСР опубликовала опрос об использовании упрощенных мер в странах ОЭСР и странах-наблюдателях. Из 33 стран-респондентов в 27 странах применялись упрощенные процедуры, 70 % которых были направлены на малый и средний бизнес, небольшие сделки и услуги с низкой добавленной стоимостью. Несмотря на озабоченность проблемой возможного двойного налогообложения, вызванной упрощенными мерами, о чем упоминалось в Руководстве ОЭСР по ТЦО [7], ни одна из стран не указала наличие этой проблемы в опросе.

Таким образом, возможным подходом к совершенствованию налогового регулирования сделок по внутригрупповому финансированию в Армении является установление «безопасной гавани» — интервала процентной ставки по займам, рассчитанного на основе ставки Центрального банка Республики Армения (в национальной валюте), а также на основе процентных ставок ключевых зарубежных денежных рынков (в иностранной валюте), в пределах которых ставка считается рыночной и, соответственно, проценты относятся на расходы для целей налогообложения; если ставка выходит за пределы «безопасного интервала», то налогоплательщик должен иметь возможность подтвердить ее соответствие принципу «вытянутой руки» с использованием методологии и документации по ТЦО.

Данное правило должно применяться исключительно к займам между связанными сторонами (в значении ст. 362 гл. 73 НК РА) и устанавливаться на уровне постановлений правительства (в части ограничений рыночной ставки) и на уровне законодательства (в части общих принципов). Это позволит быстро корректировать при необходимости рыночный интервал процентной ставки внутри «безопасной гавани».

Подобный подход применяется в Российской Федерации, где действуют специальные правила в отношении контролируемой задолженности (между связанными сторонами) — п. 1 ст. 269 НК РФ. Безопасный интервал составляет от 75 до 125 % от ключевой ставки ЦБ РФ по займам, выданным в рублях. Аналогичные интервалы с привязкой к рыночным ставкам денежного рынка (EURIBOR, SHIBOR, LIBOR) действуют по займам, выданным в различных иностранных валютах. Данные правила позволяют существенно сократить административное бремя как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, при этом обеспечивая защиту национальной налоговой базы и не нанося ущерба инвестиционной привлекательности страны в силу простоты и правовой определенности. Проценты по займам между не связанными сторонами не нормируются специальными правилами. Отметим, что в Российской Федерации отмечается высокий уровень показателей, характеризующих наличие проблемы размывания налоговой базы [8].

Преимуществами использования «безопасных гаваней» для целей трансфертного ценообразования являются следующие их особенности:

- они снижают административное бремя;
- они повышают определенность налоговых правил как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов;
- они устраняют возможность возникновения споров;
- они способствуют привлечению иностранных инвестиций.

Использование «безопасных гаваней» для целей трансфертного ценообразования — общая практика как для развитых, так и для развивающихся стран. Например, в Швейцарии действуют упрощенные правила в отношении внутригруппового финансирования с различными ставками в отношении займов, финансируемых путем предоставления кредита либо вклада в капитал. Если налогоплательщик может путем подготовки документации подтвердить рыночные условия займа, выходящего за пределы «безопасной гавани», то его позиция принимается. В США при предоставлении внутригруппового финансирования применяется ставка, установленная Правительством США (*Applicable Federal Rate*), которая публикуется Службой внутренних доходов ежемесячно [9, с. 1].

Для имплементации предлагаемого подхода необходимо внесение изменений в текст гл. 73 НК РА и ст. 114 НК РА, предполагающих использование безопасных интервалов, привязанных к ключевым ставкам денежных рынков в национальной валюте и зарубежных валютах, для нормирования процентов между связанными сторонами в значении ст. 362 НК РА. Также в гл. 73 и ст. 114 НК РА необходимо указать, что в случае если процентная ставка по займу не попадает внутрь интервала, то следует применять обычную процедуру подготовки документации по ТЦО в соответствии с гл. 73 НК РА.

ОЭСР в Руководстве ОЭСР по ТЦО [7, с. 213–214] обращает внимание на то, что использование «безопасных гаваней» для целей ТЦО:

- 1) может способствовать снижению административного бремени и повышению уровня определенности налоговых правил, особенно в отношении простых сделок;
- 2) потенциально может привести к двойному налогообложению, особенно в случае сложных сделок и отсутствия согласования между странами;
- 3) налоговые органы должны внимательно оценить выгоды и недостатки «безопасных гаваней» и использовать их в случае, если они считают это обоснованным;
- 4) «безопасные гавани» не являются обязательными для налогоплательщиков из стран, в которых они не установлены внутренним законодательством;
- 5) рекомендуется разрешить применять «безопасные гавани» налогоплательщикам в добровольном, а не обязательном порядке.

В целом наши рекомендации соответствуют позиции ОЭСР, поскольку мы рекомендуем использовать добровольные «безопасные гавани» с возможностью выхода из них в отношении достаточно простых сделок по внутригрупповому финансированию с использованием простых ориентиров в виде ключевых ставок денежного рынка, что позволяет существенно снизить административную и контрольную нагрузки, поскольку освобождает от подготовки документации по ТЦО.

В отчете на тему решения проблемы поиска данных о сопоставимых сделках для ТЦО анализа, подготовленном ОЭСР совместно с ООН, Всемирным банком и МВФ [3], в рекомендациях относительно введения «безопасных интервалов» также отмечается, что важно предотвратить потенциальное двойное налогообложение и разрабатывать «безопасные интервалы» с учетом позиций основных стран — торговых партнеров. Учитывая значение экономических связей с Россией для экономики Армении (около 40 % от ПИИ в Армению поступает из России⁴), согласование подходов с российскими также представляется обоснованным, тем более учитывая необязательность использования «безопасного интервала» налогоплательщиками.

⁴ Статистический ежегодник Армении, 2017.

Прочие вопросы налогового администрирования ТЦО

Вызывает сомнения экономическая целесообразность порога применения правил ТЦО в Армении в 200 млн драмов (приблизительно \$420 тыс.) в отчетном году. Для сравнения, в Российской Федерации порог в отношении внешнеэкономических сделок между взаимозависимыми лицами отсутствует, при этом действует три вида порогов по сумме доходов от сделок: 1 млрд руб. (около \$17 млн) по внутрисоссийским сделкам, 100 млн руб. (около \$1,7 млн) по сделкам с налогоплательщиками на ЕСХН/ЕНВД (специальные упрощенные режимы для сельскохозяйственной и других отраслей), 60 млн руб. (около \$1 млн) по внешнеэкономическим сделкам, сделкам с товарами биржевой торговли, с офшорами, сделкам с особыми субъектами (обладателями налоговых льгот, преференций), с налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

Цель применения порога состоит в том, чтобы правильно распределить ограниченные ресурсы на налоговое администрирование правил ТЦО, т. е. вывести из-под избыточного налогового контроля налогоплательщиков с небольшими и нерискованными сделками и, наоборот, сосредоточить внимание налоговых органов на крупнейших и наиболее значимых налогоплательщиках. Проблема состоит в том, что подготовка документации по ТЦО и ее проверка налоговыми органами — это крайне трудозатратные процедуры, требующие достаточно высокой квалификации сотрудников. Соответственно, компании, у которых отсутствуют высокие обороты сделок с взаимозависимыми лицами, целесообразно освободить от этих обязанностей. Необходимо произвести оценку риска различных групп налогоплательщиков по различным видам операций на основании имеющейся в распоряжении налоговых органов статистики и скорректировать подходы к установлению порога контроля по ТЦО.

Мы рекомендуем также после вступления правил ТЦО в силу установить переходный период, в который налогоплательщики будут частично или полностью освобождены от санкций за нарушение требований гл. 73 НК РФ (штрафов и пени) в связи с тем, что им потребуется время для освоения новых сложных комплексных правил ТЦО. Период адаптации составит до пяти лет.

Библиография / References

1. Cooper J., Fox R., Loeprick J., Mohindra K. *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. Directions in Development. Washington, DC: World Bank, 2016. DOI: 10.1596/978-1-4648-0969-9.
2. Пинская М. Р., Милоголов Н. С., Адамян С. Ф. Злоупотребление налоговыми соглашениями: анализ рисков на макроуровне (на примере Республики Армения) // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2018. № 4 (44). С. 38–52. [Pinskaya M. R., Milogolov N. S., Adamyan S. F. Tax Treaty Shopping: Risk Analysis at the Macro Level (on the Example of the Republic of Armenia). *Finansovyy zhurnal — Financial Journal*, 2018, no. 4, pp. 38–52 (In Russ.)].
3. The Platform for Collaboration on Tax. DISCUSSION DRAFT: A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses. Feedback period 24 January 2017 to 21 February 2017. International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, World Bank Group.
4. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Actions 8–10: 2015 Final Reports*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.
5. “Sixth method” raises transfer pricing concerns in developing countries. PricewaterCoopers, 29 January 2013.
6. Чуфаров И., Ротаенко Е. Трудности учета. Обратная сторона трансфертного ценообразования / ЛІГАБізнесІнформ. 31.10.2016. URL: <http://biz.liga.net/all/all/article/trudnosti-ucheta-obratnaya-storona-transfertnogo-tsenoobrazovaniya> [Chufarov I., Rotaenko E. Worships of Accounting. Backside of Transfer Pricing. *LigaBiznesInform*, 31.10.2016. Available at: <http://biz.liga.net/all/all/article/trudnosti-ucheta-obratnaya-storona-transfertnogo-tsenoobrazovaniya> (In Russ.)].

7. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
8. Милоголов Н. С., Церенова К. Н. Размывание налоговой базы в Российской Федерации: проблемы измерения, масштабы и эффекты // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2016. № 6 (34). С. 7–19 [Milogolov N. S., Tserenova K. N. Tax Base Erosion in Russian Federation: Problems of Measuring, Scale and Effects. *Finansovyy zhurnal — Financial Journal*, 2016, no. 6, pp. 7–19 (In Russ.)].
9. Mehta K. Comments for OECD on Transfer Pricing and Safe Harbors. Global Financial Integrity, 2016.
10. Armenia. Great country. Smart opportunities. KPMG, 2017.
11. Ahern M., Nersisyan N. Armenia adopted transfer pricing rules. Tax Alert. Armenia. Iss. 1, 2016, 7 December 2016. PWC. Available at: <https://www.pwc.com/am/en/publications/assets/issue01-2016.pdf>.

M. R. Pinskaya, O. A. Alaverdyan, N. S. Milogolov

Reform of Transfer Pricing Rules in the Republic of Armenia

Authors' affiliation:

Milyausha R. Pinskaya (e-mail: mpinskaya@nifi.ru), ORCID 0000-0001-9328-1224, Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Ori A. Alaverdyan (e-mail: ori.alaverdyan@minfin.am), Ministry of Finance of the Republic of Armenia, Yerevan 0010, Republic of Armenia

Nikolay S. Milogolov (e-mail: nmilogolov@nifi.ru), ORCID 0000-0001-8858-0182, Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Abstract

The article analyzes legislative novelties in the area of transfer pricing in the Republic of Armenia through the best practices comparison and country's economic and institutional specifics. The authors' research approach is based on determination of national economic and institutional special features and outlining the riskiest types of transfer pricing transactions. Through the collected data and the best foreign practices the authors analyze the national transfer pricing rules and policy. As a result of such analysis there are presented several practical recommendations for the modification of tax legislation and transfer pricing rules in the Republic of Armenia. The authors also suggest implementation of possibility to use stock exchange quotes as benchmarks for commodity transactions when applying comparable uncontrolled price method. Introduction of safe harbor rules is also recommended for interests of financial arrangements on related party debt, based on key rates of fiscal markets (Central Bank rate, EURIBOR, LIBOR, SHIBOR and so on). The authors also discuss in details the problems of application of thin capitalization rules in combination with transfer pricing rules and double tax treaties. In addition, the article recommends several practical ideas on streamlining tax administration (setting up transition period without fines and sanctions or testing the existing thresholds for transfer pricing control).

Keywords:

tax policy, base erosion, corporate income tax, transfer pricing, commodity quotes, comparable uncontrolled price, OECD, developing countries

JEL: H25, H26

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2018-5-108-119>