

УДК 336.02

Е.Е. Кацуба, А.А. Грачева

ФКУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний», г. Рязань, email: allfinanse@yandex.ru

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ ТАДЖИКИСТАН В 2023 ГОДУ

Ключевые слова: теневая экономика, налоговая политика, налоговое законодательство, трансфертное ценообразование, налоговый контроль цен, Республика Таджикистан.

В статье рассмотрен механизм налогового контроля цен в Республике Таджикистан и проведен сравнительный анализ данных механизмов в России и в Таджикистане. В 2023 г. налоговая политика Республики Таджикистан в сфере контроля цен выходит на новый эволюционный уровень – на основе действующей системы контроля цен во внутристрановых сделках вводится механизм контроля цен уже в трансграничных сделках. Для налоговых органов Республики Таджикистан это ставит на повестку дня важные задачи по созданию реально действующего механизма контроля цен, что требует разработки необходимых подзаконных актов. И в этой работе может оказаться весьма полезным опыт налогового контроля цен, накопленный в России с 2012 г., когда в стране появился институт налогового контроля цен как для внутристрановых, так и для трансграничных сделок.

E.E. Katsuba, A.A. Gracheva

Academy of Law and Management of the Federal Penitentiary Service, Ryazan, email: allfinanse@yandex.ru

TAX REGULATION OF TRANSFER PRICING IN THE REPUBLIC OF TAJIKISTAN IN 2023

Keywords: shadow economy, tax policy, tax legislation, transfer pricing, tax price control, Republic of Tajikistan.

The article considers the mechanism of price tax control in the Republic of Tajikistan and provides a comparative analysis of these mechanisms in Russia and Tajikistan. In 2023, the tax policy of the Republic of Tajikistan in the field of price control reaches a new evolutionary level – on the basis of the current price control system in intra-country transactions, a price control mechanism is already being introduced in cross-border transactions. For the tax authorities of the Republic of Tajikistan, this puts on the agenda important tasks to create a real price control mechanism, which requires the development of necessary by-laws. And in this work, the experience of price tax control accumulated in Russia since 2012, when the institute of price tax control for both intra-country and cross-border transactions appeared in the country, can be very useful.

В настоящее время одним из важнейших направлений налоговой политики в мире является борьба с теневой экономикой. Одним из инструментов теневой экономической деятельности является ценообразование. Управление (манипулирование) ценами – это один из весьма тонких и сложных в условиях рыночной экономики инструментов корпоративного менеджмента. С одной стороны, это полезный инструмент маркетинга, а с другой, – открывает путь к уклонению от налогообложения.

Использование цен для уклонения от уплаты налогов породило соответствующую реакцию в государствах в рамках национальной налоговой политики – стали появляться институты на-

логового контроля цен. Первой страной, принявшей специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали США (середина 1960-х).

В странах постсоветского пространства эти вопросы стали актуальными после распада СССР и начала строительства экономик на базе рыночных отношений.

В Республике Таджикистан налоговое регулирование трансфертного ценообразования появилось в 1999 г. с принятием Налогового кодекса РТ от 12.11.98 г. № 664, и с тех пор данная политика развивается и проходя важные этапы своего эволюционного развития, одним из которых станет 2023 г.

Цель исследования

Целью исследования является анализ механизма налогового контроля цен в Республике Таджикистан и сравнительный анализ данных механизмов в России и в Таджикистане.

Материал и методы исследования

В качестве исходных материалов для проведения анализа механизма налогового контроля цен в Республике Таджикистан использовано налоговое законодательство Таджикистана и России и соответствующие подзаконные акты. В ходе работы использованы методы анализа и синтеза, системно-структурный и формально-логический методы.

Результаты исследования и их обсуждение

Переход стран постсоветского пространства в 90-е гг. XX в. к строительству экономик на базе рыночных отношений привел к «импорту» и соответствующих проблем присущих рыночным экономикам в мире, в частности, «рыночных» способов уклонения от уплаты налогов. Одним из таких способов является использование трансфертного ценообразования.

Управление ценами (ценовая политика) – это один из весьма тонких и сложных в условиях рыночной экономики инструментов корпоративного менеджмента. С одной стороны, это полезный инструмент маркетинга, а с другой, – может стать серьезным инструментом уклонения от налогообложения.

Одним из проявлений ценовой политики является трансфертное ценообразование.

Трансфертное ценообразование (англ. Funds Transfer Pricing, FTP) – реализация товаров или услуг взаимозависимым лицами по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам.

Трансфертная цена – цена, по которой предприятие передает товары и интеллектуальную собственность или предоставляет услуги ассоциированным предприятиям (§11 Вступления к Руководству ОЭСР).

Трансфертное ценообразование – инструмент финансового менеджмента компании.

Роль (функции) трансфертного ценообразования:

1) перераспределение ресурсов – как правило в группе компаний;

2) налоговое планирование – перераспределение прибыли в пользу определенных лиц, в том числе находящихся в государствах с более низкими налогами (весьма распространенный способ минимизации налоговой нагрузки).

Трансфертные цены являются объектом контроля фискальных органов государства:

1) предотвратить искусственное занижение налоговой базы и уплачиваемых налогов (борьба с необоснованной налоговой выгодой);

2) обеспечить справедливое распределение налоговых поступлений по регионам и муниципальным образованиям (консолидированная группа налогоплательщиков).

Использование ценовой политики для уклонения от уплаты налогов породило соответствующую реакцию в государствах в рамках национальной налоговой политики – стали появляться институты налогового контроля цен. Первой страной, принявшей специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали США (середина 1960-х).

В странах постсоветского пространства эти вопросы стали актуальными после распада СССР и начала строительства экономик на базе рыночных отношений.

В Республике Таджикистан (далее – РТ) налоговое регулирование трансфертного ценообразования появилось с 1999 г. с принятием Налогового кодекса РТ (ст.ст. 23, 26 НК РТ от 12.11.98 г. №664).

Нормативно-правовая база налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования, применяемая в Республике Таджикистан:

1) на международном уровне – основным рекомендательно-методическим документом является Руководство Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises

and Tax Administrations) от 27 июня 1995 г. (с последующими изменениями);

2) в Республике Таджикистан:

2.1) национальное законодательство:

2.1.1) с 1999 г. – действует налоговый контроль цен, но только по внутренним операциям:

– в 1999-2004 гг. – ст.ст. 23, 26 НК РТ от 12.11.98 г. №664;

– в 2005-2012 гг. – ст.ст. 29, 32 НК РТ от 03.12.04 г.;

– в 2013-2021 гг. – ст.ст. 14, 24 НК РТ от 17.09.12 г. №901;

– с 2022 г. – ст.ст. 21, 22 НК РТ от 23.12.21 г. №1844;

2.1.2) с 2023 г. дополнительно вводится налоговый контроль цен по трансграничным операциям (трансфертное ценообразование) – гл.33 НК РТ от 23.12.21 г. №1844.

2.2) нормы международного права (п.1) – могут применяться в отношении трансграничных сделок (то есть сделок, в результате совершения которых возникают налоговые последствия в нескольких юрисдикциях):

а) при анализе трансграничной сделки следует учитывать общепринятые в международной практике подходы;

б) использование положений Руководства ОЭСР в отношении трансграничных сделок возможно исключительно при условии, если это не противоречит положениям налогового законодательства РТ.

В 2023 г. в Республике Таджикистан начинается новый этап развития налогового контроля цен – вводится контроль цен по трансграничным операциям (трансфертное ценообразование).

Трансфертная цена – цена, формируемая между взаимосвязанными лицами, и (или) отличающаяся от рыночной цены сделок между независимыми сторонами при осуществлении трансграничных операций (п.49 ст.4 НК РТ).

Особенностью вышеуказанного термина «трансфертная цена» в Республике Таджикистан является его «трансграничность», т.е. он охватывает только трансграничные сделки, тогда как в общем понимании ключевыми признаками трансфертного ценообразования являются взаимозависимость контрагентов и нерыночные цены, а географический аспект ключевого значения не имеет.

Такая национальная трактовка термина «трансфертная цена» объясняется эволюцией национального налогового контроля цен – вначале в Республике Таджикистан появился контроль цен по внутривнутригосударственным сделкам и спустя два десятилетия контроль выходит уже на уровень трансграничных сделок.

Ключевым понятием становится договор о трансфертном ценообразовании, который будет основным объектом контроля в системе трансфертного ценообразования (п.1 ст.225 НК РТ).

Договор о трансфертном ценообразовании – это договор, включающий операцию или серию операций с выполнением всех следующих условий:

– если целью операции является поставка или приобретение имущества, услуг, обращение с нематериальными или материальными активами, выделение кредитов;

– если операция осуществляется между взаимосвязанными лицами;

– если операция является трансграничной.

Трансграничная операция (п.2 ст.225 НК РТ) – операция, которая совершается:

– между лицом-резидентом и лицом-нерезидентом, за исключением случаев, когда операция осуществляется полностью в Республике Таджикистан;

– между двумя лицами-резидентами, и она связана с предпринимательской деятельностью, осуществляемой через постоянное учреждение за пределами Таджикистана, одним или обоими резидентами;

– между двумя лицами-нерезидентами, за исключением случаев, когда операция связана с деятельностью, осуществляемой через постоянные учреждения в Таджикистане, обоими нерезидентами.

В качестве важнейшего правила закрепляется принцип заключения договора на рыночных условиях (п.1 ст.226 НК РТ), который применяется в том случае, если доходы, расходы, прибыль или убыток, сформированные на основании договора о трансфертном ценообразовании взаимосвязанных лиц, отличаются от доходов, расходов, прибыли или убытка независимых лиц, сформированных в реальных рыночных условиях.

Принцип рыночных условий должен применяться в соответствии с международными стандартами трансфертного ценообразования к транснациональным предприятиям и налоговым органам, однако, с соблюдением приоритетности норм НК РТ (п.5 ст.226 НК РТ).

Рассмотрим основные положения нового механизма налогового контроля цен в сфере трансграничных сделок, сравнив их с положениями механизма налогового контроля цен во внутристрановых сделках.

Во-первых, в новом – «трансграничным» – механизме контроля предлагается новая концепция (трактовка) взаимосвязанных лиц (п.1 ст.230 НК РТ). Эта концепция несколько отличается от трактовки взаимосвязанных лиц в сфере внутристрановых сделок (ст.22 НК РТ). С одной стороны новая концепция включает в себя положения прежней концепции (кроме критериев взаимосвязи через поручения согласно п.1 ст.22 НК РТ), а с другой, – включает дополнительные критерии взаимосвязи через финансовые обязательства (абз. абз. 6-7 п.1 ст.230 НК РТ).

Во-вторых, количество установленных методов трансфертного ценообразования (их пять, согласно п.1 ст.227 НК РТ) превышает соответствующее количество методов ценообразования по внутристрановым сделкам (их три, согласно п.п. 2-7 ст.21 НК РТ).

Так по внутристрановым сделкам предусмотрены следующие методы:

- 1) метод сопоставимой рыночной цены;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) метод «затраты плюс».

Для трансграничных же операций предлагается следующий перечень:

- 1) метод сопоставимой рыночной цены;
- 2) метод цены перепродажи;
- 3) метод «затраты плюс».
- 4) метод сопоставимой рентабельности операции;
- 5) метод разделения прибыли по операции.

В-третьих, устанавливается порядок корректировки трансфертного ценообразования на основе приоритета принципа рыночных условий (ст.228 НК РТ). Так, налогоплательщик, заключивший договор с учётом требований договора

о трансфертном ценообразовании, должен с помощью метода трансфертного ценообразования или его комбинации определить доходы, расходы, прибыль и убыток, понесенные по договору на принципе рыночных условий.

Если же лицо не определяет доходы, расходы, прибыль и убытки, возникающие по договору о трансфертном ценообразовании в соответствии с принципом рыночных условий, налоговый орган может внести необходимые корректировки для обеспечения того, чтобы доход, расходы, прибыли и убытки, возникающие в рамках договора о трансфертном ценообразовании, соответствовали принципу рыночных условий.

При этом, если лицо использует точный и надежный метод трансфертного ценообразования, определение соответствия доходов, расходов, прибыли и убытков, сформированных в рамках договора о трансфертном ценообразовании, налоговым органом должно быть осуществлено на основе принципа рыночных условий, используемого лицом.

И в-четвертых, вводится механизм налогового контроля групп с глобальным влиянием на основе института специальной отчетности – отчёта с разбивкой по странам (ст.ст.231-235 НК РТ).

Группа с глобальным влиянием (п.1 ст.232 НК РТ) – это группа юридических лиц, отвечающих всем следующим критериям, в том числе:

а) в группу входят не менее двух или более юридических лиц-резидентов в разных странах и юридическое лицо-резидент РТ, имеющий постоянное учреждение в иностранном государстве;

б) группа компаний консолидируется для целей финансового учёта в соответствии со стандартами бухгалтерского учёта, применимыми к материнской компании группы, или группа будет подлежать консолидации, если акции (доли) любого члена группы будут проданы на фондовой бирже;

в) общий годовой оборот группы в предыдущем финансовом году составил 4,7 миллиарда сомони.

Отчёт с разбивкой по странам предоставляет налоговым органам доступ к информации о глобальной прибыли и налогах, уплачиваемых крупными корпоративными группами, рабо-

тающими в Республике Таджикистан (п.1 ст.231 НК РТ).

Налоговый орган может использовать вышеуказанные отчёты с разбивкой по странам, представленные налогоплательщиками или полученные в соответствии с соглашением о компетентных органах, только для следующих целей (ст.235 НК РТ):

1) оценки рисков трансфертного ценообразования, рисков высокого уровня и других рисков сокрытия и изменения источника налогообложения и перераспределения прибыли в Республике Таджикистан;

2) оценки рисков несоблюдения группой с глобальным влиянием правил трансфертного ценообразования в соответствии с НК РТ;

3) экономического и статистического анализа.

Анализ вышеуказанных норм налогового законодательства позволяет выделить одну важную особенность – они носят достаточно общий характер и не содержат конкретных деталей. Например, отсутствует описание методов трансфертного ценообразования и порядок их применения.

В данной ситуации важной задачей налоговых органов Республики Таджикистан становится формирование полноценно работающего механизма налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования на уровне подзаконных актов (например, постановлений Правительства РТ).

И в этой работе может оказаться весьма полезным опыт налогового контроля цен, накопленный в России с 2012 г., когда в стране появился институт налогового контроля цен как для внутристрановых, так и для трансграничных сделок.

Особенность современного налогового законодательства Республики Таджикистан – это краткость закона и детальность подзаконных актов. Такая правовая конструкция:

1) обеспечивает гибкость и оперативность налоговой политики на уровне налоговых органов и Минфина РТ;

2) позволяет активно использовать зарубежный опыт налогового регулирования в данной сфере.

Однако для решения вышеуказанной задачи мешает одна, но очень важная

проблема. В гл.33 НК РТ отсутствуют ссылки на подзаконные акты, например, правительственного уровня. Другими словами, действующая правовая конструкция не позволяет Правительству Республики Таджикистан принять необходимые акты в данной сфере.

Таким образом, для формирования полноценного механизма налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования в Республике Таджикистан необходимо в первую очередь внести поправки в гл.33 НК РТ, наделив Правительство страны полномочиями издавать постановления, которые конкретизируют основные положения налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования, прежде всего:

– порядок определения прямого и косвенного участия лица в организации для целей определения взаимосвязанности сторон;

– порядок определения соответствия договоров рыночным условиям;

– описание методов трансфертного ценообразования и порядок их применения и пр.

Следующим этапом должно стать принятие вышеуказанных актов на уровне правительственных постановлений, что должно будет обеспечить формирование полноценного механизма налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования в Республике Таджикистан на практическом уровне.

Для разработки данных актов можно рекомендовать использовать российский опыт, например, нормы статей 105.2, 105.5, 105.7 НК РФ, в которых содержится детализация вышеуказанных правил.

Выводы

В 2023 г. в Республике Таджикистан начинается новый этап развития налогового контроля цен – вводится контроль цен по трансграничным операциям (трансфертное ценообразование).

Это ставит перед налоговыми органами Республики Таджикистан важную задачу – формирование полноценно работающего механизма налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования, для чего необходимо принятие целого пакета подзаконных актов (например, постановлений Правительства РТ). Эти акты должны конкретизировать

основные положения порядка налогового контроля в данной сфере (порядок определения прямого и косвенного участия лица в организации для целей определения взаимосвязанности сторон, порядок определения соответствия договоров рыночным условиям, описание методов трансфертного ценообразования и порядок их применения и пр.). Однако для принятия таких актов необходимо внести поправки в гл.33 НК РТ, наделив Правительство страны соответствующими полномочиями.

В данной ситуации целесообразно рекомендовать воспользоваться опытом налогового контроля цен, накопленного в России с 2012 г., когда в стране появился институт налогового контроля цен как для внутривостановых, так и для транграничных сделок.

Реализация вышеуказанных мероприятий позволит обеспечить формирование полноценного механизма налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования в Республике Таджикистан на практическом уровне.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Республики Таджикистан: закон Республики Таджикистан: [от 23 дек. 2021 г. № 1844] // Информационная система «ПАРАГРАФ». [Электронный ресурс] URL: <https://online.zakon.kz/> (дата обращения: 14.11.2022).
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая): федер. закон: [от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ] // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.
3. О Порядке определения и использования рыночных цен в целях налогообложения: постановление Правительства Республики Таджикистан: [от 02 мая 2013 г. № 212] // БД «Законодательство стран СНГ». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.spinform.ru/> (дата обращения: 14.11.2022).
4. Исмаилов Х.Х. Налоговое регулирование секторов экономики в условиях применения трансфертного ценообразования (на примере Таджикистана): автореф. дис. ... канд. экон. наук. Душанбе, 2021. 68 с.
5. Руководство Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) от 27 июня 1995 г. (с последующими изменениями). [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org> (дата обращения: 14.11.2022).