

## **Глава 8. Регулирование налогообложения при трансфертном ценообразовании в российском и зарубежном законодательстве**

Под трансфертным ценообразованием (*transfer pricing*) в мировой практике налогообложения понимается установление цен при сделках между аффилированными организациями, которые, как правило, отличаются от рыночных цен на реализуемые товары (услуги). При этом трансфертное ценообразование зачастую используется в целях уклонения от налогообложения путем занижения цены и перемещения налогооблагаемой базы в сторону предприятий, либо зарегистрированных в зонах с пониженным уровнем налогообложения, либо минимизирующих свои налоговые платежи иными способами. Как правило, налоговое законодательство большинства стран предусматривает возможность изменения цены сделки в целях налогообложения в случае установления ее трансфертного характера. Так, согласно статье 40 Налогового кодекса Российской Федерации, корректировка цены сделки в целях налогообложения производится в случае обнаружения факта отклонения такой цены от рыночной более чем на 20%. В этом случае налоговые органы могут доначислить налоги исходя из рыночной цены товара (работы, услуги).

Трансфертные цены применяются различными организациями (в первую очередь, вертикально интегрированными компаниями (ВИК), транснациональными корпорациями (ТНК)) как средство налогового планирования, а порой – и как способ уклонения от исполнения своих налоговых обязанностей. Прежде всего, использование трансфертного ценообразования применяется в целях уклонения от уплаты налога на прибыль организаций и косвенных налогов, взимаемых по адвалорным ставкам (например, НДС и акцизы).

Практика показала, что в современных российских условиях статья 40 НК РФ не работоспособна и крайне неэффективна, поскольку, несмотря на наличие правовой нормы, фактически эта норма трудно реализуема вследствие неоправданных ограничений для ее применения. Совершенно очевидно, что предприятие может организовывать свое налоговое и, соответственно, договорное планирование таким образом, чтобы отклонение цен сделок от рыночных цен находилось в рамках 20%. В этих пределах, зани-

жая или завышая цену сделки, можно существенно экономить на налоговых платежах.

Более того, привязка к рыночной цене также делает эту норму неработоспособной, поскольку понятие рыночной цены в российском законодательстве для большинства товаров (работ, услуг) не определено. При этом применение специфических налоговых ставок не обеспечит гарантию от использования трансфертных цен, поскольку такие ставки невозможно установить как по основным налогам, для уклонения от уплаты которых используется трансфертное ценообразование, так и по работам и услугам, сделки с которыми также используются для уклонения от налогообложения.

Также следует отметить, что в российском законодательстве крайне неудачно сформулировано понятие «взаимозависимое лицо», являющееся одним из оснований для проверки правильности примененной цены сделки, поскольку такое определение не несет в себе необходимой «гибкости», привязывая факт взаимозависимости лишь к наличию 20% участия в уставном (складочном) капитале другой организации. Даже если опираться на п. 2 статьи 40 НК РФ, где говорится о дискреционном полномочии суда признавать лиц взаимозависимыми в иных случаях, нельзя считать подобную норму достаточной, поскольку суд должен руководствоваться законодательно определенными критериями признания лиц взаимозависимыми, а на сегодняшний день подобные критерии законом не установлены.

Учитывая эти обстоятельства и исходя из необходимости увеличения налоговых поступлений в российский бюджет, представляется необходимым провести анализ законодательства зарубежных стран и международного опыта в области противодействия использованию трансфертного ценообразования в целях уклонения от налогообложения. Практика и законодательство зарубежных стран и рекомендации международных организаций могут быть полезны для уяснения существа рассматриваемого явления, установления причин и последствий трансфертного ценообразования, а главное – для рецепции в российское законодательство эффективных норм, способствующих борьбе с этим явлением. Разумеется, подобная рецепция не должна сводиться к копированию зарубежного права, поскольку законодательство должно исходить из экономической и правовой действительности, учитывая традиции нормотворчества и хозяйствования в России.

В настоящей работе будет проведен анализ норм российского законодательства о регулировании трансфертного ценообразования, а также зако-

нодательства стран с развитой рыночной экономикой, таких как США, Канада, Великобритания, Австралия, Нидерланды, и рекомендаций Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) в этой области. По результатам анализа будут сделаны некоторые выводы, а также сформулированы рекомендации по совершенствованию российского законодательства в области налогообложения при трансфертном ценообразовании.

### **8.1. Российская Федерация**

Ниже будут рассмотрены нормы законодательства Российской Федерации, регулирующие вопросы признания лиц взаимозависимыми, исходя из близких к этому понятию терминов, раскрытых в разных законодательных актах. Будут также проанализированы недостатки действующих норм Налогового кодекса РФ, регулирующих налогообложение в условиях трансфертного ценообразования.

#### ***Проверка налоговыми органами правильности применения цен по сделкам***

При рассмотрении российской нормативно-правовой базы следует прежде всего обратить внимание на презумпцию соответствия цены (товаров, работ или услуг), указанной сторонами сделки, уровню рыночных цен, если не доказано обратное<sup>64</sup>. Таким образом, проверка правильности применения цен по сделкам осуществляется путем сравнения цены, указанной сторонами, и рыночной цены. В п. 2 статьи 40 НК РФ приводится закрытый перечень ситуаций, которые могут служить основанием для подобной проверки. К числу таких ситуаций относятся сделки между взаимозависимыми лицами.

#### **Совершение сделки взаимозависимыми лицами**

Взаимозависимыми лицами НК РФ признает физических или юридических лиц, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 20).

Налоговый кодекс РФ предусматривает три случая взаимозависимости лиц: одна организация непосредственно и/или косвенно участвует в другой

---

<sup>64</sup> См. п. 1 ст. 40 НК РФ.

организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой; одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Однако перечень таких случаев не является закрытым, и взаимозависимость может быть установлена в судебном порядке, если отношения между лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 говорится о необходимости для суда при принятии решений исходить из того, что указанная сторонами сделки цена может быть оспорена налоговым органом только в случаях, перечисленных в пункте 2 статьи 40 НК. В иных случаях налоговый орган не вправе оспаривать для целей налогообложения цену товаров, работ, услуг, указанную сторонами в сделке<sup>65</sup>.

На первый взгляд, законодатель определил перечень случаев взаимозависимости. Однако отсутствие каких-либо законодательно оформленных критериев для установления подобного влияния отношений на цену сделки дает суду неограниченные возможности устанавливать взаимозависимость по любым основаниям. Таким образом, понятие «взаимозависимость лиц» является нечетким и даже субъективным, что недопустимо в налоговых правоотношениях. Для того чтобы лучше понять смысл данного термина, обратимся к анализу положений других законодательных актов Российской Федерации.

**Закон РФ «О таможенном тарифе»** признает участников сделки взаимозависимыми лицами, если они удовлетворяют хотя бы одному из следующих признаков<sup>66</sup>:

- один из участников сделки (физическое лицо) или должностное лицо одного из участников сделки является одновременно должностным лицом другого участника сделки;

<sup>65</sup> См. Постановление Пленума ВС № 41 и Пленума ВАС № 9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса РФ» от 11 июня 1999 г.

<sup>66</sup> См. пп. «г» п. 2 ст. 19 Закона РФ «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. №5003-1 (с послед. изм. и доп.).

- ☐ участники сделки являются совладельцами предприятия;
- ☐ участники сделки связаны трудовыми отношениями;
- ☐ один из участников сделки является владельцем вклада (пая) или обладателем акций с правом голоса в уставном капитале другого участника сделки, составляющих не менее 5% уставного капитала;
- ☐ оба участника сделки находятся под непосредственным либо косвенным контролем третьего лица;
- ☐ участники сделки совместно контролируют, непосредственно или косвенно, третье лицо;
- ☐ один из участников сделки находится под непосредственным или косвенным контролем другого участника сделки;
- ☐ участники сделки или их должностные лица являются родственниками.

Близким по значению «взаимозависимости» является понятие «заинтересованности лиц». **Федеральный закон «О некоммерческих организациях»** признает заинтересованными лицами:

1. руководителя (заместителя руководителя) некоммерческой организации;
2. лицо, входящее в состав органов управления некоммерческой организацией или органов надзора за ее деятельностью, если указанные лица состоят с этими организациями или гражданами в трудовых отношениях, являются участниками, кредиторами этих организаций либо состоят с этими гражданами в близких родственных отношениях или являются кредиторами этих граждан.

При этом указанные организации или граждане являются поставщиками товаров (услуг) для некоммерческой организации, крупными потребителями товаров (услуг), производимых некоммерческой организацией, владеют имуществом, которое полностью или частично образовано некоммерческой организацией, или могут извлекать выгоду из пользования, распоряжения имуществом некоммерческой организации<sup>67</sup>.

В соответствии с **Законом Российской Федерации «Об акционерных обществах»**<sup>68</sup> лица, указанные в законе, признаются заинтересован-

<sup>67</sup> См. ст. 27 ФЗ «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ.

<sup>68</sup> См. ст. 81 ФЗ «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (в ред. Федерального закона от 07.08.2001 № 120-ФЗ).

ными в совершении обществом сделки, если они, их супруги, родители, дети, полнородные и неполнородные братья и сестры, усыновители и усыновленные и (или) их аффилированные лица<sup>69</sup>:

- ☐ являются стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;
- ☐ владеют (каждый в отдельности или в совокупности) 20% и более акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;
- ☐ занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке, а также должности в органах управления управляющей организации такого юридического лица;
- ☐ в иных случаях, определенных уставом общества.

В Законе Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью»<sup>70</sup> устанавливается, что лица, указанные в законе, признаются заинтересованными в совершении обществом сделки в случаях, если они, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) их аффилированные лица:

- ☐ являются стороной сделки или выступают в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- ☐ владеют (каждый в отдельности или в совокупности) 20% и более акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- ☐ занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- ☐ в иных случаях, определенных уставом общества.

---

<sup>69</sup> Согласно ст. 4 Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22 марта 1991 г. № 948-1, аффилированные лица – это физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

<sup>70</sup> См. ст. 45 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ.

Рассмотрим подробнее понятие «аффилированные лица», которое также имеет прямое отношение к «взаимозависимости». В соответствии с нормами **Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»** аффилированными лицами юридического лица являются:

- ☐ член его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- ☐ лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;
- ☐ лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица;
- ☐ юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица;
- ☐ если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены Советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы.

Аффилированными лицами физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, являются:

- ☐ лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное физическое лицо;
- ☐ юридическое лицо, в котором данное физическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица.

Под группой лиц закон понимает группу юридических и (или) физических лиц, применительно к которым выполняется одно или несколько следующих условий:

- ☐ лицо или несколько лиц совместно в результате соглашения (согласованных действий) имеют право прямо или косвенно распоряжаться (в том числе на основании договоров купли-продажи, доверительного управления, о совместной деятельности, поручения или других сделок или по иным основаниям) более чем 50% от общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставной или складочный капитал вклады, доли одного юридического лица. При этом под косвенным распоряжением голосами юридического лица понимается возможность фактического распоряжения ими через третьих лиц, по отношению к которым первое лицо обладает вышеперечисленным правом или полномочием;
- ☐ лицо или несколько лиц получили возможность на основании договора или иным образом определять решения, принимаемые другим лицом или лицами, в том числе определять условия ведения другим лицом или лицами предпринимательской деятельности, либо осуществлять полномочия исполнительного органа другого лица или лиц на основании договора;
- ☐ лицо имеет право назначать единоличный исполнительный орган и (или) более 50% состава коллегиального исполнительного органа юридического лица и (или) по предложению лица избрано более 50% состава совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления юридического лица;
- ☐ физическое лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;
- ☐ одни и те же физические лица, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) лица, предложенные одним и тем же юридическим лицом, составляют более 50% состава коллегиального исполнительного органа и (или) Совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления двух и более юридических лиц или по предложению одних и тех же юридических лиц избрано более 50% состава совета директоров (наблюдательного совета) или иного



коллегиального органа управления двух и более юридических лиц;

- физическое лицо, исполняющее трудовые обязанности в юридическом лице или во входящих в одну группу лиц юридических лицах, одновременно является единоличным исполнительным органом другого юридического лица либо физические лица, исполняющие трудовые обязанности в юридическом лице или во входящих в одну группу лиц юридических лицах, составляют более чем 50% состава коллегиального исполнительного органа и (или) совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления другого юридического лица;
- одни и те же физические лица, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) юридические лица имеют право самостоятельно или через представителей (поверенных) распоряжаться более чем 50% голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли каждого из двух и более юридических лиц;
- физические лица и (или) юридические лица имеют право самостоятельно или через представителей (поверенных) распоряжаться в сумме более чем 50% голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли одного юридического лица, и одновременно данные физические лица, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) лица, предложенные одним и тем же юридическим лицом, составляют более 50% состава коллегиального исполнительного органа и (или) Совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления другого юридического лица;
- юридические лица являются участниками одной финансово-промышленной группы<sup>71</sup>;

---

<sup>71</sup> В соответствии со ст. 2 ФЗ «О финансово-промышленных группах» от 30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ финансово-промышленная группа – совокупность юридических лиц, действующих как основное и дочерние общества либо полностью или частично объединивших свои материальные и нематериальные активы (система участия) на основе договора о создании финансово-промышленной группы в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и рас-

- физические лица являются супругами, родителями и детьми, братьями и (или) сестрами.

При этом положения относительно группы лиц распространяются на каждое входящее в указанную группу лицо.

Законодателем предполагается, что лица, входящие в такую группу лиц, осуществляют деятельность, направленную на достижение какой-либо общей цели, и несвободны в отношении друг друга и своего поведения на рынке. Таким образом, отношения между ними могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, что соответствует пониманию взаимозависимости в смысле п. 1 ст. 20 НК РФ.

Для рассмотрения понятия взаимозависимости в российском законодательстве обратимся также к **Гражданскому кодексу РФ**. В данном законодательном акте понятие взаимозависимости лиц определяется через определение понятий дочерних хозяйственных обществ (ДХО)<sup>72</sup> и зависимых хозяйственных обществ (ЗХО)<sup>73</sup>, которое заключается в следующем:

Дочернее хозяйственное общество – общество, в отношении которого другое (основное) хозяйственное общество или товарищество имеет возможность оказывать влияние на деятельность ДХО в силу:

- преобладающего участия в его уставном капитале;
- заключенного между ними договора;
- определения решений, принимаемых таким обществом иным образом.

Зависимое хозяйственное общество – общество, в отношении которого другое (преобладающее, участвующее) общество имеет возможность влиять на принятие решений зависимого общества в силу:

- более чем 20%-ного участия в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью,
- владения более чем 20% голосующих акций акционерного общества.

По сути, в случае с ДХО речь идет о той же зависимости, что и в ЗХО, только в более «гибкой» форме. Таким образом, и в первом, и во втором случае рассматривается возможность оказания существенного влияния од-

---

ширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест.

<sup>72</sup> См. ст. 105 Гражданского кодекса РФ от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.

<sup>73</sup> См. ст. 106 Гражданского кодекса РФ от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.

ного общества на деятельность другого в силу различных обстоятельств. Кроме того, нужно учитывать то, что рассмотренный в данном случае вид зависимости может быть идентичен проанализированным выше понятиям аффилированности и заинтересованности.

Соображения, изложенные выше, приводят к выводу, что в законодательстве взаимозависимость возможно определить через группу понятий, среди которых: заинтересованность; аффилированность; принадлежность лиц к одной группе; зависимость.

Однако положения нормативных актов, касающиеся взаимозависимости, определены недостаточно четко, а потому – не всегда логичны. Основываясь на них, формально можно признать взаимозависимыми лиц, обладающих одним процентом акций одного общества; лиц, связанных очень далекими родственными отношениями; лиц, не связанных напрямую отношениями «начальник-подчиненный», но работающих на одном предприятии; а также лиц, признаваемых взаимозависимыми в соответствии с уставом общества, и т.д. Такая нечеткость приведенных в законодательстве определений является одним из существенных факторов, ограничивающих возможность эффективного применения статьи 40 Налогового кодекса РФ.

#### *Понятие рыночной цены (стоимости)*

Рассмотрим трактовку российским законодательством другого понятия, ключевого для определения факта трансфертного ценообразования, – понятия «рыночной цены». Соответствующее определение приводится в п. 4 ст. 40 НК РФ. В соответствии с нормами Налогового кодекса рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Помимо понятия «рыночная цена» в законодательстве встречается понятие «рыночная стоимость». Определение последней дано в Федеральном законе «Об оценочной деятельности в РФ», согласно которому рыночная стоимость – наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства, т.е. в тех случаях, когда:

- ☐ одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;

- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- объект оценки представлен на открытый рынок в форме публичной оферты<sup>74</sup>;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки, и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;
- платеж за объект оценки выражен в денежной форме.

Следует отметить, что критерии определения рыночной цены не позволяют установить ее на какие-либо уникальные товары, работы или услуги. Коллекционные, антикварные, редко встречающиеся, а также не имеющие аналогов на рынке товары могут быть реализованы их владельцами за любую цену, не опасаясь санкций.

В контексте рассматриваемой темы следует также обратить внимание на норму Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, которая гласит, что «...Нарушение порядка ценообразования в виде завышения или занижения регулируемых государством цен на продукцию, товары, услуги, либо иное нарушение установленного порядка ценообразования, влечет наложение административного штрафа на граждан, должностных, а также юридических лиц»<sup>75</sup>. С одной стороны, понятно, что в основном в данной статье речь идет именно об устанавливаемых государственными органами ценах на товары, а также тарифах на работы (услуги). С другой стороны, любое иное нарушение порядка ценообразования может стать основанием для привлечения к административной ответственности в соответствии с данной нормой. В этой связи представляется целесообразным уточнение данного положения с целью ответа на вопрос, относится ли данная норма к случаям использования механизма трансфертного ценообразования.

#### Информационные ресурсы о рыночных ценах

При анализе понятия рыночной цены в российском законодательстве необходимо отдельно обратиться к проблеме информационных ресурсов для оценки рыночной стоимости товара, работы или услуги, которая явля-

<sup>74</sup> Такое положение заведомо ограничивает круг товаров (работ, услуг), на которые возможно установить рыночную стоимость.

<sup>75</sup> См. ст.14.6 Кодекса РФ «Об административных правонарушениях» от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.

ется неотъемлемым элементом процедуры налогообложения при трансфертном ценообразовании. Так, в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги могут использоваться только официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках<sup>76</sup>.

Под официальными источниками могут пониматься базы данных (информационные ресурсы) компетентных государственных и муниципальных органов (органов статистики и органов, регулирующих ценообразование), уполномоченных ими юридических и физических лиц, а также печатные издания, публикующие информацию от имени вышеназванных органов.

В качестве примера нормативного акта, регулирующего вопросы использования источников информации о рыночных ценах, можно привести Закон Воронежской области «О порядке придания официального статуса информации о рыночных ценах на товары, работы, услуги». Этот закон субъекта Федерации впервые в России определил источники информации, которые могут использоваться субъектами налоговых правоотношений, в том числе налоговыми органами, для правильного определения цены сделки и выявления фактов трансфертного ценообразования.

Исходя из изложенного, в существующих условиях целесообразно восстановить исключенные Федеральным законом № 144-ФЗ от 09.07.1999 г. положения п. 11 ст. 40 НК РФ, согласно которым в качестве информационных ресурсов могли быть использованы базы данных органов государственной власти и местного самоуправления и информация, предоставленная налоговым органам самим налогоплательщиком. При этом в последнем случае должно быть обеспечено соблюдение правовой аксиомы *Nemo iudex in propria causa*<sup>77</sup>, поскольку предоставленная какой-либо стороной налоговых правоотношений информация может оказаться недостоверной или искаженной в пользу данной стороны.

#### **Общая оценка норм статьи 40 Налогового кодекса РФ**

В п. 9 ст. 40 НК РФ говорится, что при определении рыночных цен товаров, работ и услуг учитывается информация о заключенных сделках с идентичными товарами (работами, услугами) на момент реализации товара, работы, услуги. Совершенно справедливо указывает на неточность та-

---

<sup>76</sup> См. п. 11 ст. 40 НК РФ.

<sup>77</sup> «Никто не может быть судьей в своем собственном деле» (лат.).

кой формулировки С.Д. Шаталов<sup>78</sup>, утверждая, что не вполне понятным является то, какой момент считать реализацией: момент отгрузки товара (оказания услуг, выполнения работ) или поступления денежных средств. В настоящее время формулировки соответствующих статей Налогового кодекса отличаются от ранее действовавшего подхода (например, ст. 167 говорит о моменте определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) при налогообложении налогом на добавленную стоимость; или ст. 249 – о признании доходов при налогообложении налогом на прибыль организаций и т.п.), тем не менее, однозначно этот вопрос не может быть решен, так как метод начислений применяется в обязательном порядке только при исчислении налога на прибыль организаций. По всей видимости, дата учета информации о рыночных ценах должны быть привязана не к моменту реализации, а к моменту заключения сделки.

При определении понятия идентичных товаров в пунктах 6, 7 ст. 40 НК РФ не говорится об идентичных работах или услугах, что влечет невозможность установления содержания этих понятий, которые упоминаются в предыдущих пунктах той же статьи.

В контексте обсуждения норм ст. 40 НК хотелось бы отметить, что законодатель непоследователен в своих рассуждениях. А именно, в п. 3. той же статьи говорится, что налоговые органы могут принять решение о доначислении недоимки и пеней в случае отклонения цены сделки как в сторону повышения, так и в сторону понижения от рыночной цены (как если бы были применены рыночные цены), и одновременно говорит только о доначислении, при этом умалчивая об ответе на вопрос: если цена сделки завышена (скажем, для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль покупателя), будут ли в этом случае налоговые органы принимать решение о возмещении (в том числе о возврате) НДС по данной операции. Такой вопрос возникает по причине того, что НДС, уплачиваемый от этой операции продавцом в бюджет, значительно может превышать сумму НДС, начисленную в том случае, если бы исполнение сделки производилось по рыночным ценам. Или все-таки налоговый орган, производящий налоговую проверку покупателя, вынесет решение о доначислении налога и пеней, так как покупатель списал на затраты примененную сторонами стоимость сделки, которая может существенно превышать рыночную стоимость предмета сделки?! Однако ст. 252 НК не говорит о нормирова-

---

<sup>78</sup> См. комментарий к Налоговому кодексу РФ, дополненный и переработанный (Шаталов С.Д. МЦФЭР, 2000. С. 225).

нии расходов налогоплательщика рамками рыночной стоимости, а упоминает лишь об «обоснованности» произведенных расходов. При этом под обоснованными (ч. 3 ст. 252) признаются те расходы, которые экономически оправданы, причем в последнем случае имеет место использование оценочной категории. Наконец, что делать налогоплательщику с учетом того, что обоснованность затрат будет определять налоговый орган, а ст. 46 НК дает последнему право безакцептного списания средств с расчетного счета (а п. 3 ст. 40 НК – право принятия решения о доначислении), и самому же налогоплательщику гарантируется при этом только последующий судебный контроль, предусмотренный ст. 46 Конституции РФ<sup>79</sup>.

Более того, ст. 274 НК, определяющая налоговую базу, говорит об использовании рыночных цен применительно только к продавцам (п.п. 4, 5, 6 ст. 274 НК), ограничиваясь употреблением термина «экономически обоснованные затраты» применительно к покупателям.

Поэтому представляется, что в случае, если налоговые органы не будут принимать решение о возмещении НДС (или уменьшении базы по налогу на прибыль) продавцу по ст. 40 НК, исходя при этом из цены сделки, которая превышает рыночный уровень, то было бы справедливо, если бы они не выносили решение о доначислении налога и пеней при проверке покупателя, который списал на затраты соответствующую сумму и снизил в пропорциональной части свои обязательства по НДС. Либо можно изменить подход и внести изменения в ст. 40 НК о том, что налоговые органы должны принять решение о возмещении (зачете или возврате) той суммы налога, уплаченной в бюджет продавцом по сделке, исполнение по которой производилось исходя из цен, которые превышают рыночный уровень. В этом случае затраты покупателя также будут нормированы в пределах рыночных цен. Но следует отметить, что второй подход не выгоден покупателю, поскольку он не сможет списать на затраты уплаченную сумму по сделке в части ее превышения над рыночной ценой и зачесть НДС, уплаченный продавцу в части превышения над рыночной ценой, и тем более отнести его на затраты.

Таким образом, по всей видимости, следует придерживаться подхода, принятого в мировой практике, согласно которому в случае корректировки

---

<sup>79</sup> По понятным причинам даже сам КС РФ в своем Постановлении от 17.12.1996 г. № 20-П указал, что безакцептный порядок списания средств с юридических лиц соответствует Конституции, что противоречит его же Определению № 144-О (п. 3), где говорится, что предварительный судебный контроль (ч. 3 ст. 35) должен иметь самостоятельное значение независимо от ст. 46 Конституции.

налоговой базы одного лица, следует производить соответствующую корректировку налоговой базы его контрагента. В противном случае невозможно обеспечить принцип равенства налогоплательщиков (п. 1 ст. 3 НК), а также равенства государственной и частной форм собственности (ч. 2 ст. 8 Конституции РФ). Также при применении действующих принципов одна и та же сумма будет подвержена двойному налогообложению (см. ниже). Представляется, что все это может дать почву для обращения в Конституционный суд РФ с жалобой о признании соответствующих норм НК РФ не соответствующими Конституции РФ и, следовательно, неприменимыми на практике.

\* \* \*

Таким образом, законодательное регулирование трансфертного ценообразования в целях налогообложения в Российской Федерации осуществляется, главным образом, положениями статьи 40 Налогового кодекса РФ, а также некоторыми иными нормативно-правовыми актами. По результатам анализа указанных документов можно сделать следующие выводы.

Во-первых, необходимо отметить, что в российском налоговом законодательстве установлены «негибкие» критерии для признания лиц взаимозависимыми с целью проведения проверки обоснованности примененных цен по сделкам. Между тем, в разных нормативных актах даны определения таких понятий, близких к понятию взаимозависимости, как «заинтересованные», «аффилированные», «взаимозависимые» лица, а также «группа лиц», «зависимые» и «дочерние» хозяйственные общества, что значительно усложняет задачу определения степени взаимозависимости лиц. По этой причине, возможно, следует несколько изменить формулировку, содержащуюся в статье 20 НК РФ и раскрывающую понятие «взаимозависимых лиц». Новые определения следует вводить, используя по возможности критерии, содержащиеся в рассмотренных в настоящем разделе законодательных актах. Более того, представляется целесообразной замена термина «взаимозависимые лица» понятием «связанные лица», поскольку не всегда контрагенты с точки зрения формальных критериев взаимно зависят друг от друга, однако и в случаях формальной независимости лица могут быть связаны тем или иным образом.

Во-вторых, необходимо особо указать на то обстоятельство, что достоверная информация о рыночной цене товаров, работ или услуг имеется далеко не на все их виды, причем в российских условиях проблема поиска информации о рыночных ценах еще более усугубляется отсутствием необходимых ресурсов и соответствующей нормативно-правовой базы. При



этом НК РФ раскрывает понятие рыночной цены, используя понятия идентичности и однородности, не раскрывая содержание последних применительно к работам и услугам. В результате возникают проблемы с установлением рыночных цен услуг и работ. Наконец, в Налоговом кодексе не рассматривается проблема определения рыночной цены нематериальных активов (имущественных прав), сделки с которыми зачастую используются с целью минимизации налоговых платежей через применение трансфертного ценообразования.

В-третьих, нормы российского налогового законодательства не содержат положений о симметричной корректировке налоговой базы не только налогоплательщика, который использовал трансфертное ценообразование с целью минимизации налоговых платежей, но и его контрагентов. Для исправления такого положения необходимо внести изменения в российское налоговое законодательство, направленные на использование общепринятого в мировой практике принципа коррелирующей корректировки налоговой базы контрагентов в случае доказанного использования трансфертного ценообразования, когда за корректировкой налоговой базы одного из участников сделки с трансфертным ценообразованием должна следовать соответствующая корректировка налоговой базы его контрагента (подробнее об использовании этого принципа в законодательстве зарубежных стран см. далее).

## **8.2. Документы Организации по экономическому сотрудничеству и развитию**

Основополагающим документом в области регулирования трансфертного ценообразования в целях налогообложения является Руководство Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов<sup>80</sup>. Помимо данного акта координирующими органами ОЭСР были изданы многочисленные Отчеты, посвященные вопросам регулирования трансфертных цен для целей налогообложения. Несмотря на то, что эти документы являются рекомендательными, из-за широкого применения они фактически приобрели нормативный характер. Более того, законодательство многих стран прямо ссылается на эти документы ОЭСР.

---

<sup>80</sup> Transfer pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations. Одобрены Комитетом ОЭСР по фискальным делам (Committee on Fiscal Affairs) 27.06.95 г.

В п. 11 Предисловия к Руководству дается определение трансфертных цен – под последними понимаются цены, по которым реализуется товар, нематериальный актив или оказывается услуга ассоциированному предприятию. Другими словами, под контроль соответствия рыночной цене согласно данному документу подпадают все сделки с ассоциированными лицами. В соответствии с этим определением предприятия являются ассоциированными, если одно из них прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале другого, или же оба находятся под общим контролем.

### *Принцип «вытянутой руки»*

Глава I рассматриваемого документа посвящена принципу «вытянутой руки» (*arm's length principle*)<sup>81</sup>. Этот принцип по существу является международным стандартом для стран-членов ОЭСР и означает требование рассматривать фактические отношения ассоциированных предприятий с точки зрения того, какими были бы их отношения, если бы они являлись независимыми сторонами. При этом наличие таких связей между предприятиями само по себе не дает основания рассматривать их отношения в качестве направленных на манипулирование совокупной прибылью (п. 1.2), поскольку иногда по объективным причинам невозможно достоверное установление рыночных цен при отсутствии рынка этого продукта или при реализации определенной бизнес-стратегии.

Более того, ОЭСР отмечает, что необходимость корректировки доходов для приведения фактических отношений в соответствие с принципом «вытянутой руки» при исчислении сумм налоговых платежей может возникнуть по каким-либо иным причинам, не связанным с обязательством стороны (сторон) уплатить определенную сумму или с желанием налогоплательщика минимизировать уровень налогообложения (п. 1.2).

В случае, если цены, установленные ассоциированными предприятиями, не соответствуют принципу «вытянутой руки», исходной базой (моде-

---

<sup>81</sup> Данный термин построен на ассоциации: люди, сотрудничающие на независимой основе, ведут себя как партнеры по танцу, которые танцуют не «щека к щеке», а на расстоянии вытянутой руки (из работы «Конвенция об устранении двойного налогообложения доходов». Авторы: А.В. Манасуев и В.В. Гонд. СПС «Гарант 5.2»). Устоявшегося перевода данного термина нет. Поэтому мы будем переводить его как принцип «вытянутой руки», или соответственно – как цена или сделка «на расстоянии вытянутой руки».

лью) для корректировки являются взаимоотношения между независимыми лицами в сравнимых сделках при сравнимых обстоятельствах.

Общепринятое определение принципа «вытянутой руки» приводится в § 1 ст. 9 Модельной Налоговой Конвенции ОЭСР, где утверждается, что:

«В случае, когда... условия установлены между... двумя [ассоциированными] предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях таким образом, что они отличаются от тех, которые были бы установлены между [независимыми] предприятиями, то любая прибыль, которая была бы начислена одному из предприятий, но из-за наличия таких условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль данного предприятия, и соответственно, обложена налогом».

Применение данного принципа государствами при налогообложении субъектов хозяйственной деятельности должно поставить независимых и ассоциированных лиц в равное положение с точки зрения налогообложения. Это особенно важно, поскольку налоговые преимущества могут оказывать непосредственное влияние на конкурентоспособность экономических субъектов (п. 1.7).

#### *Проблемы определения сопоставимых условий (сделок)*

В работе налоговых органов по выявлению трансфертного ценообразования часто возникают ситуации, когда применение принципа «вытянутой руки» проблематично. Например, при разработке уникального нематериального актива или оказании специальных видов услуг (п. 1.8), поскольку «отправным пунктом» для применения этого принципа является, так или иначе, наличие сопоставимых (аналогичных) сделок, предметов таких сделок или лиц. Именно для таких ситуаций были разработаны методы, основанные на оценке прибыли<sup>82</sup> (см. ниже).

Проблема может возникнуть и из-за недостатка информации о ценах, сделках, рынках и т.п. Требования законодательства о защите конфиденциальной информации могут препятствовать получению необходимых данных о третьих лицах или от них. Поэтому в документах ОЭСР отмечается, что контроль над трансфертным ценообразованием требует последовательности в действиях и ответственности как со стороны налогового органа, так и налогоплательщика (п. 1.12).

---

<sup>82</sup> Хотя и для этих методов «базой» выступает данный принцип, они требуют меньшей аналогии (сопоставимости). Это касается прежде всего метода дробления (распределения) прибыли.

Рассматриваемый документ определяет факторы, влияющие на сопоставимость сделок, к числу которых относятся: 1) признаки имущества или услуги; 2) выполняемые функции; 3) договорные условия; 4) экономические условия; 5) бизнес-стратегия. Рассмотрим их основные черты.

1) *Признаки имущества или услуги.* Схожесть признаков реализуемого товара или оказанной услуги является важным условием при сравнении цен в сделках для определения факта использования трансфертных цен, а также условием, хотя и менее важным, – при сравнении доходной маржи (например, при сравнении норм прибыли аналогичных производителей). К указанным признакам относятся: физические характеристики имущества, его качество, возможность и объем поставки – для материального имущества; природа и длительность – для услуги; вид сделки (лицензирование или продажа), тип актива (патент, торговая марка или ноу-хау), длительность и степень защиты, а также ожидаемые доходы от использования актива (для нематериального актива).

2) *Выполняемые функции.* При определении сопоставимости сделок или лиц требуется сравнение выполняемых ими функций, т.е. экономически существенных действий и обязательств сторон. В число таких функций входят: производство; монтаж; НИОКР; оказание услуг; покупки; дистрибуция; маркетинг; перевозки; финансирование, менеджмент и т.п.

3) *Договорные условия.* В сделках «на расстоянии вытянутой руки» договорными условиями определяются способы распределения между сторонами рисков и выгод (доходов). В этом смысле анализ договорных условий должен быть частью функционального анализа.

4) *Экономические условия.* Цены «на расстоянии вытянутой руки» могут иметь различное значение в зависимости от характеристик рынков, на которых действуют сопоставляемые лица. К таким условиям относятся: географическое положение, размер рынков, степень конкуренции на рынках, наличие взаимозаменяемых товаров и услуг, транспортные расходы, уровень рынка (оптовый или розничный) и т.п.

5) *Бизнес-стратегия.* Учет особенностей бизнес-стратегии предприятия необходим, в частности, в случаях, когда предприятие реализует продукцию по сниженной цене для продвижения товара на рынок или увеличения доли на рынке, либо в случаях, когда компания несет большие расходы (например, начинающий бизнес). Соответственно, налогооблагаемая база для такого предприятия будет ниже, чем для аналогичных налогоплательщиков, использующих иные бизнес-стратегии.

Принципиальное значение для регулирования трансфертного ценообразования и определения сопоставимости сделок имеют положения Руководства, касающиеся возможности переквалификации сделок (*recharacterization*). С одной стороны, согласно общему правилу, проверка налоговыми органами какой-либо сделки должна основываться на фактических характеристиках сделки, заключенной сторонами. Однако, с другой стороны, согласно п. 1.37, налоговым органам<sup>83</sup> разрешается в двух исключительных случаях переквалифицировать природу сделки. В число этих случаев входят ситуации, при которых:

а) экономическое содержание сделки отличается от ее формы. В этом случае налоговые органы могут исходить из экономического содержания сделки, невзирая на ее юридическое оформление<sup>84</sup>;

б) условия соглашений, заключенных в связи со сделкой, при совокупной их оценке отличаются от тех, которые были бы установлены независимыми предприятиями, действующими коммерчески обоснованным образом, а фактическая структура сделки практически препятствует налоговым органам определить факт использования или неиспользования трансфертной цены<sup>85</sup>.

### **Методы определения цен**

Перейдем к рассмотрению методов, используемых для определения цен «на расстоянии вытянутой руки», предусмотренных Руководством. Следует отметить, что для участников транснациональных корпораций установлено гибкое правило, согласно которому они могут применять мето-

---

<sup>83</sup> На наш взгляд, имплементация такой нормы в российском законодательстве возможна только при условии передачи в ведение арбитражного суда полномочий по взысканию суммы налога в результате изменения квалификации сделок. Тем более, похожая норма есть в абз. 6 п. 1 ст. 45 НК РФ, где допускается взыскание налога только в судебном порядке.

<sup>84</sup> В том же пункте приводится пример предоставления процентного займа ассоциированному предприятию на таких условиях, которые дают основание считать такой заем инвестицией в уставный капитал заемщика.

<sup>85</sup> В качестве примера приводится случай, когда продаются неограниченные права по использованию нематериального актива в результате будущих разработок за единовременный платеж по долгосрочному контракту. Несмотря на то, что такая сделка может рассматриваться как передача коммерческого актива, для налогового органа целесообразно скорректировать условия такой сделки (в том числе цену) исходя при этом из условий, которые установили бы независимые стороны.

ды, как предусмотренные в Руководстве, так и не предусмотренные в нем. Однако следует иметь в виду, что последние должны в любом случае соответствовать принципу «вытянутой руки» (п. 1.68).

Согласно главе II рассматриваемого документа выделяются такие традиционные методы определения цен<sup>86</sup>, как метод сопоставимой неконтролируемой цены, метод цены перепродажи и метод «издержки плюс».

1) **Метод сопоставимой неконтролируемой цены** основан на сравнении цены в контролируемой сделке с ценой в неконтролируемой сопоставимой сделке. При этом сопоставимость определяется по рассмотренным выше правилам главы I и считается имеющей место, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

а) никакие различия между сравниваемыми сделками или лицами, совершающими эти сделки, не могут оказать влияние на цены на открытом рынке;

б) могут быть проведены соответствующие корректировки для устранения эффекта таких объективных различий.

При наличии возможности использования данного метода он дает наиболее достоверный результат (п. 2.7), и в этом смысле имеет приоритет над иными методами.

2) **Метод цены перепродажи** использует показатель валовой маржи<sup>87</sup>, которая включает операционные издержки и сумму прибыли. Данная маржа вычитается из перепродажной цены для получения цены реализации по первой сделке, сторонами которой выступали ассоциированные предприятия (п. 2.14). В качестве объектов для сравнения при применении данного метода могут выступать валовая маржа проверяемого лица при совершении им аналогичных операций с независимыми лицами, а также валовая маржа, установленная независимыми предприятиями в сравнимых неконтролируемых сделках (п. 2.15).

При применении данного метода допускается меньше аналогии в предмете сделки, чем при методе сопоставимой неконтролируемой цены, так как различия в товарах (работах, услугах), с которыми оперирует нало-

---

<sup>86</sup> Эти методы являются наиболее эффективными методами определения соответствия условий в коммерческих и финансовых отношениях между ассоциированными предприятиями принципу «вытянутой руки» (п. 2.49) и имеют преимущество над методами, основанными на оценке прибыли (п. 3.49).

<sup>87</sup> Используемые в дальнейшем термины «перепродажная маржа», «доходная маржа», «валовая маржа» аналогичны по значению.

гоплательщик, оказывают меньшее влияние на валовую маржу, чем на цены (п. 2.16, 2.17).

3) **Метод «издержки плюс»** оперирует показателем понесенных издержек и величиной наценки (суммы прибыли). При этом обе величины складываются для получения цены «на расстоянии вытянутой руки». Данный метод является наиболее удачным для применения в случаях, когда отношения между «связанными» сторонами направлены на продажу (покупку) полуфабрикатов, или когда они заключают соглашения о совместной деятельности или долгосрочные контракты на покупку и продажу товаров, либо когда предметом исполнения по контролируемой сделке выступает оказание услуг (п. 2.32), т.е. во всех случаях, когда оценить сопоставимость и объективность установленной цены иными способами не представляется возможным.

При применении данного метода необходимо выделить и исключить все материальные различия между сопоставляемыми сделками, которые могут повлиять на величину наценки, для определения того, каким образом следует корректировать наценку в неконтролируемой сделке для получения сопоставимой цены. Для этих целей необходимо сравнение различий в уровне и виде затрат (операционные и не операционные), связанных с выполняемыми функциями и принятыми рисками каждым из сопоставляемых лиц.

Анализируемый документ ОЭСР помимо описанных выше традиционных методов определения сопоставимых цен предлагает использование методов, основанных на оценке прибыли экономических субъектов и регламентирует порядок их применения. Такие методы используются в тех случаях, когда невозможно применить традиционные методы (п. 3.1), например, из-за отсутствия сопоставимой информации<sup>88</sup>. К их числу относятся метод дробления (распределения) прибыли и метод трансакционной чистой маржи.

4) **Метод дробления (распределения) прибыли** применяется при заключении нескольких тесно взаимосвязанных сделок. При этом между участниками может распределяться либо вся прибыль, либо остаточная прибыль<sup>89</sup>.

---

<sup>88</sup> ОЭСР предлагает их применять, только при наличии «институциональных правовых рамок», т.е. при наличии эффективного механизма защиты (обжалования) нарушенных прав налогоплательщика (п. 3.56).

<sup>89</sup> При таком варианте распределения сначала распределяется прибыль пропорционально выполненным функциям, а затем оставшаяся часть «относится» к нематери-

Преимуществом данного метода является его независимость непосредственно от наличия сопоставимых сделок. Следовательно, он может быть применен, когда вообще не имеется сопоставимых сделок на рынке. Распределение прибыли основывается на разделении функций между самими ассоциированными предприятиями (п. 3.6.), т.е. сумма прибыли, включаемая налоговыми органами по результатам проверки в налоговую базу конкретного лица, предопределяется стоимостью вложенного им капитала в ходе исполнения контролируемой операции (сделки).

Метод дробления прибыли технически сложен, что связано с доступом к информации зарубежных аффилированных лиц. Более того, может оказаться чрезвычайно трудно определить комбинированную прибыль и совокупные затраты всех ассоциированных предприятий, участвующих в проверяемых сделках. Аналогично, при использовании метода дробления прибыли применительно к операционной прибыли в некоторых случаях невозможно установить соответствующие операционные издержки, связанные со сделкой, и распределить расходы между участниками проверяемой сделки и иными сделками ассоциированных предприятий (п. 3.9).

**5) Метод транзакционной чистой маржи** (метод TNMM – *Transactional net margin method*) основывается на анализе отношения чистой доходной маржи (ЧДМ) от проверяемой сделки к соответствующей базе (затраты, продажи, активы) (п. 3.26)<sup>90</sup>. В отличие от предыдущего метода рассматриваемый метод применяется только к одной из сторон проверяемой сделки.

Преимущество данного метода состоит в том, что чистая маржа меньше подвержена влиянию различий в сделках, чем цена при использовании метода сопоставимой цены. Кроме того, на ЧДМ меньше воздействуют различия в выполняемых функциях в сопоставляемых сделках, поскольку эти различия, как правило, отражаются на операционных издержках, а не чистой доходной марже (п. 3.27). Однако на чистую маржу налогоплательщика могут влиять некоторые факторы, не имеющие отношения к цене или к валовой марже.

---

альному (иному дорогостоящему или уникальному) активу, который использовался в контролируемой сделке.

<sup>90</sup> Отличительной чертой валовой маржи по сравнению с чистой маржей является то, что валовая маржа (ВДМ) оперирует прямыми и косвенными расходами, а чистая – также и операционными издержками (п. 2.41.), т.е. ЧДМ состоит только из суммы (нормы) прибыли.



### Соглашения о предварительном установлении цен

Руководство ОЭСР предусматривает возможность заключения сторонами сделки и налоговыми органами соглашения о предварительном установлении цен (*advance pricing arrangements – APA*), которое означает, что до совершения налогоплательщиком сделок определяются экономически обоснованные критерии<sup>91</sup>, в соответствии с которыми складывается цена по таким сделкам на определенное время (п. 4.124). Соглашения позволяют не проводить дополнительные проверки обоснованности используемых цен с целью доначисления ряда налогов.

В документах ОЭСР выделяются как односторонние, так и двух- или многосторонние соглашения APA. В односторонних APA участвуют только налогоплательщик и налоговый орган, а в двусторонних и многосторонних – более одного налогового органа<sup>92</sup>.

Соглашение APA может быть расторгнуто, если при его заключении была представлена недостоверная информация, имело место мошенничество, или условия соглашения не соблюдаются налогоплательщиком (п. 4.138). Расторжение этого соглашения прекращает обязательства по нему как налогоплательщика, так и налогового органа, подписавшего такое соглашение.

Согласно п. 4.142 рассматриваемого документа, в некоторых государствах отсутствует юридическая возможность для заключения соглашений APA (например, в Российской Федерации). Но ОЭСР допускает их заключение, если в двусторонних договорах об избежании двойного налогообложения есть норма о возможности начала взаимосогласительных процедур между странами<sup>93</sup>. Такие соглашения будут обязательными как для налоговых органов, так и для подписавших их налогоплательщиков (п. 4.142).

---

<sup>91</sup> Например, применимый метод, сопоставимые сделки или лица, возможные корректировки, критические допущения относительно будущих событий и т.п. (п. 4.124).

<sup>92</sup> Другими словами, в соглашении принимают участие фискальные органы двух (нескольких) государств. Очевидно, именно двух- или многосторонние соглашения могут гарантировать защиту от международного двойного налогообложения доходов (прибыли) (п. 4.131). Также следует отметить, что подобные соглашения, как правило, заключаются в ходе взаимосогласительных процедур (*mutual agreement procedures*) или в связи с ними (п. 4.140).

<sup>93</sup> Для РФ это ст. 24 либо ст. 26 договоров (соглашений) об избежании двойного налогообложения доходов.

Преимуществом соглашений АРА является устранение неопределенности в объеме налоговых обязанностей, поскольку налогоплательщик получает определенные гарантии со стороны налоговых органов в том, что при выполнении ряда условий цены сделки не будут признаны трансфертными (п. 4.143). Более того, такие соглашения дают возможность налоговым органам и налогоплательщикам сотрудничать и избегать конфронтации, которая присутствует при налоговых проверках или судебном разбирательстве (п. 4.144)<sup>94</sup>.

К числу недостатков соглашений относится возможность заключения односторонних соглашений, условия которых могут не признаваться налоговыми органами иных стран, в подписании соглашения участия не принимавших (п. 4.148), что может повлечь двойное налогообложение доходов налогоплательщика<sup>95</sup>. Также недостатком соглашений АРА является то, что такое соглашение может допустить более детальный анализ операций налогоплательщика со стороны налоговых органов, чем при обычной налоговой проверке в отсутствие соглашения (п. 4.156). Более того, возможны злоупотребления со стороны налоговых органов полученной информацией в ходе выполнения соглашения, т.е. налоговые органы имеют возможность использовать данные, полученные при проверке данного налогоплательщика, в иных целях (п. 4.157). Однако подобные недостатки можно расценивать как своего рода плату за гарантии со стороны налоговых органов в неприменении санкций за использование трансфертного ценообразования.

#### *Трансфертное ценообразование при сделках с нематериальными активами*

Наряду с рассмотренными выше положениями заслуживают внимания нормы Руководства, касающиеся определения цен на нематериальные активы. ОЭСР признает значимость нематериальных активов, поскольку предметом многих сделок все больше выступает, помимо товаров и услуг, именно «неосязаемая собственность». С одной стороны, использование в торговом обороте нематериальных активов обусловлено появлением развитого рынка программного обеспечения и информационных технологий. С другой стороны, в силу своей специфики именно нематериальные активы

---

<sup>94</sup> К числу иных преимуществ можно отнести и экономию времени, что отсутствует при проверках или в судебном разбирательстве (п. 4.145).

<sup>95</sup> В частности, по причине того, что условия такого соглашения не соответствуют принципу «вытянутой руки» (п. 4.149).

зачастую используются в целях минимизации налоговых платежей с помощью трансфертного ценообразования.

В этой связи принципиальное значение имеет правильное определение цены таких активов, поскольку по бухгалтерской документации они могут иметь незначительную стоимость или не иметь никакой. Однако нематериальные активы могут составлять существенную часть хозяйственных операций, и трудность или невозможность определения их цены не должна быть препятствием при налогообложении.

ОЭСР предлагает несколько способов определения цены нематериального актива на момент совершения сделки.

1) Использование оценки ожидаемых выгод (*anticipated benefits*) на момент заключения сделки.

2) Заключение сделок о продаже нематериальных активов на короткий срок, либо включение в сделку условия о пересмотре цены нематериального актива. Например, размер роялти может быть поставлен в зависимость от величины объема продаж лицензиата (п. 6.30 Руководства ОЭСР).

\* \* \*

В результате рассмотрения рекомендаций Организации по экономическому сотрудничеству и развитию следует отметить, что нормы данной международной организации основаны как на обобщении законодательного опыта и практики стран-членов ОЭСР в этой области, так и на собственных разработках. В целом можно выделить следующие основные положения рекомендаций ОЭСР.

Основополагающим принципом, рекомендуемым к применению для определения обоснованности использованной цены сделки, является принцип «вытянутой руки». Его суть заключается в анализе конкретной операции с точки зрения действия при аналогичных обстоятельствах независимых третьих лиц.

Основанием для контроля условий сделок (цены) со стороны налоговых органов является факт ассоциированности контрагентов. Между тем, наличие такого факта само по себе не является достаточным основанием считать целью такой сделки манипулирование прибылью в целях минимизации налоговых платежей.

Корректировка доходов налогоплательщика в целях налогообложения может производиться независимо от того, имело ли в данном случае место намерение минимизировать налоговые платежи, и осуществляется в случае несоответствия примененных цен принципу «вытянутой руки».

Одним из центральных положений Руководства ОЭСР является рекомендательный перечень методов определения соответствия цены сделки принципу «вытянутой руки», которые применяются с целью определения факта уклонения от налогообложения с помощью трансфертного ценообразования. Наряду с традиционными методами определения цен «на расстоянии вытянутой руки» используются методы, основанные на оценке прибыли. При наличии достоверной и достаточной информации оптимальным методом считается метод сопоставимой неконтролируемой цены.

Рекомендательные нормы ОЭСР предусматривают особую форму взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов – соглашения об установлении цен, которые предусматривают предварительное (до совершения сделок) установление определенных критериев ценообразования по таким сделкам на определенное время. Такие соглашения предоставляют налогоплательщику относительную стабильность и уверенность в объеме его налоговых обязанностей и порядке их исполнения.

### **8.3. Канада**

Нормы, регулирующие налогообложение в условиях трансфертного ценообразования в Канаде, содержатся в Законе о налоге на доходы<sup>96</sup> (далее в настоящем разделе – Закон)<sup>97</sup>, регламентирующем основания, условия и порядок налогообложения доходов юридических лиц, а также последствия нарушения соответствующих норм закона. В качестве нормативных актов, детализирующих положения закона и служащих методическим материалом для налогоплательщиков и налоговых органов, выступают документы Канадского агентства по таможене и доходам (КАТД)<sup>98</sup>. К числу этих документов относятся издаваемые указанным органом Информационные циркуляры (Information Circulars – IC).

#### ***Уклонение от налогообложения***

Регулирование трансфертного ценообразования в условиях канадской правовой системы тесно связано с определением факта уклонения от налогообложения. Именно от наличия факта намеренного уклонения от налогообложения зависит использование тех или иных мер, принимаемых при установлении трансфертного ценообразования. Борьбе с уклонением от

---

<sup>96</sup> Income Tax Act.

<sup>97</sup> Действует с 18.06.1998 г.

<sup>98</sup> Canadian Customs and Revenue Agency (CCRA).

налогообложения посвящена глава XVI Закона, согласно положениям которой «если сделка совершена с целью уклонения от налога, то налоговые последствия для налогоплательщика должны быть определены таким образом, чтобы предотвратить налоговые выгоды, которые станут прямым или косвенным следствием такой сделки»<sup>99</sup>.

При этом «сделкой, совершенной с целью уклонения от налога» считается такая сделка, которая прямо или косвенно влечет налоговые выгоды, а также если не доказано, что она была заключена в добросовестных целях (*bona fide purposes*), а не для получения налоговых выгод. При этом «налоговые выгоды» (*tax benefits*) определяются как уменьшение, уклонение или отсрочка уплаты налога, или увеличение суммы возмещаемого (возвращаемого) налога (п/п.1), а «налоговые последствия» (*tax consequences*) означают сумму налогооблагаемого дохода или сумму налога, подлежащую уплате налогоплательщиком или возмещению (возврату).

#### **Налогообложение при трансфертном ценообразовании**

Глава XVI.1 (*Transfer pricing*) рассматриваемого Закона непосредственно посвящена вопросам налогообложения при трансфертном ценообразовании. В частности, в данной главе даются дефиниции следующих понятий:

«Распределение по принципу «вытянутой руки» – распределение прибыли или убытка, которые бы имели место между участниками сделки, если бы они действовали по принципу «вытянутой руки».

«Трансфертная цена «на расстоянии вытянутой руки» – цена, которая была бы трансфертной ценой, если бы участники сделки действовали между собой по принципу «вытянутой руки»<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> Отличительной чертой данной нормы от нормы ч. 2 ст. 247 (которая непосредственно находится в главе о трансфертном ценообразовании) является то, что она может применяться и при использовании трансфертных цен во «внутренних» операциях, тогда как обязательным условием применения ч. 2 ст. 247 является выступление в качестве стороны сделки – нерезидента.

<sup>100</sup> Данный подход означает, что есть два вида трансфертных цен, а именно: трансфертная цена, которая является ценой «на расстоянии вытянутой руки», и трансфертная цена, которая не является таковой. Очевидно, именно второе определение совпадает с российской трактовкой таких цен.

Между тем, необходимо отметить, что «двойное» понимание содержания данного понятия также обосновывается практикой некоторых стран. Об этом упоминается,

При этом под «*трансфертной ценой*» понимается сумма, уплаченная или подлежащая уплате участником сделки в качестве цены, ренты (арендной платы), роялти<sup>101</sup>, премии<sup>102</sup> или иной платы за использование, изготовление, продажу или переработку имущества, или в качестве встречного удовлетворения за услуги<sup>103</sup> (ч. 7).

В Законе также дается определение «квалификационного соглашения о распределении расходов» (далее КСРР – *qualifying cost contribution arrangements*) как соглашения, в рамках которого участники прикладывают обоснованные усилия<sup>104</sup> для определения расходов на производство, разработку или приобретение имущества (в том числе услуг) пропорционально выгодам, которые каждый участник обоснованно ожидает получить от имущества в результате этого соглашения<sup>105</sup>.

От рассмотрения определений перейдем к анализу регулятивных норм Закона.

В соответствии с нормой Закона, регулирующей вопросы корректировки налогооблагаемой базы (ч. 2 ст. 247), в случае, если налогоплательщик и нерезидент, имеющие отношения не по принципу «вытянутой руки», являются участниками какой-либо сделки и условия сделки отличаются от тех, которые были бы установлены лицами, действующими по принципу «вытянутой руки», то любая сумма, которая была бы определена для целей налогообложения в отношении налогоплательщика, должна быть скорректирована исходя из тех сумм, которые имели бы место, если условия сдел-

---

например, в работе Джона Д. Дэниелса и Ли Х. Радебы «Международный бизнес» («Дело», 1998. С. 670–673).

<sup>101</sup> Согласно п. 6.16 Руководства ОЭСР, размер роялти, как правило, устанавливается пропорционально выручке лицензиата, объему продаж, или, в исключительных случаях, сумме прибыли.

<sup>102</sup> Термин *premium* понимается достаточно широко. Сюда, например, включаются страховые премии, вознаграждение (награда) (см. Мамульян А.С., Кашкин С.Ю. Англо-русский полный юридический словарь. 1993. С. 290).

<sup>103</sup> Включаются также услуги, оказанные наемным работником, и услуги страхования и перестрахования рисков.

<sup>104</sup> Данное понятие раскрывается в п. 4 данной статьи (см. ниже).

<sup>105</sup> Отличительной чертой таких соглашений является «регулирование» расходов участников таких соглашений. На вложенную единицу капитала необходимо получить выгоду «на расстоянии вытянутой руки», т.е. ту сумму, которую бы получило независимое лицо от участия в подобных соглашениях. При этом выгода может иметь как форму дохода (прибыли), так и форму экономии на издержках.

ки были бы установлены лицами, действующими по принципу «вытянутой руки».

Аналогичное правило действует в случаях, когда лицами, действующими по принципу «вытянутой руки», вообще не была бы заключена сделка. Другими словами, в таких случаях налоговые органы при корректировке налоговой базы налогоплательщика исходят из условий сделки, которые установили бы третьи лица, действующие по принципу «вытянутой руки» при заключении сделки.

Отсюда вытекает, что нормой, отклонение от которой не допускается, является принцип «вытянутой руки». Примечателен тот факт, что данная норма не говорит о связанности (ассоциированности) контрагентов, обуславливая возможность корректировки наличием отношений, не соответствующих принципу «вытянутой руки». Такая трактовка означает, что данная норма применима и к случаям, когда независимые друг от друга контрагенты по каким-либо причинам не соблюдают этот принцип. Рассмотренный подход представляется более предпочтительным, нежели регламентация исчерпывающего перечня связанных (ассоциированных) лиц, поскольку в последнем случае лишь наличие каких-либо связей между контрагентами служит основанием для контроля и корректировки налогооблагаемой базы. В данном же случае основанием для корректировки является только факт нарушения принципа «вытянутой руки». Однако следует особо отметить, что применение указанного подхода является эффективным лишь в случае высокой значимости деятельности судов, опираясь на которую, возможно установить факт отношений на расстоянии «вытянутой руки».

Необходимо отметить, что подход этой нормы канадского Закона допускает контроль над всеми сделками, поскольку для того, чтобы определить, был ли нарушен данный принцип или нет, необходимо провести контроль конкретной сделки. По-видимому, такой подход оправдан в условиях, когда субъекты экономического оборота заключают разнообразные сделки, вступая в сложные правовые отношения, главным образом, с целью минимизации объема налоговой обязанности<sup>106</sup>.

---

<sup>106</sup> По крайней мере, такой подход представляется более эффективным, нежели рассмотренная выше норма ст. 40 НК РФ, поскольку ст. 40 не дает права налоговым органам контролировать сделки между независимыми контрагентами (если сделка не подпадает под п.п. 2, 3, 4 п. 2 ст. 40), которые в силу разных причин или договоренностей манипулируют ценами при осуществлении конкретных операций. Очевидно, что налоговая база по подобным сделкам была бы скорректирована, если на

### *Методы определения цен «на расстоянии вытянутой руки»*

Согласно канадскому законодательству, методы определения цен «на расстоянии вытянутой руки» подразделяются на традиционные и те, которые основаны на оценке прибыли, что соответствует рассмотренным выше рекомендациям ОЭСР. При этом утверждается, что закон не устанавливает иерархию применения указанных методов и налогоплательщик вправе сам выбрать оптимальную методику определения применяемых им цен при совершении сделок с лицами, не действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Согласно п. 59 IC 87-2R, налогоплательщикам рекомендуется использовать методы, основанные на оценке прибыли, если не имеется достоверной информации для применения методов цены перепродажи или «издержки плюс», либо имеющаяся информация настолько несопоставима, что не поддается корректировке.

КАТД утверждает, что метод распределения (дробления) прибыли, как правило, дает более достоверную цену, чем TNMM (метод транзакционной чистой маржи<sup>107</sup>), пока не будет установлена высокая степень сопоставимости, включая сопоставимость нематериальных активов.

Несмотря на то, что традиционные методы обеспечивают наиболее достоверные результаты, современная сложная структура коммерческих отношений может сделать применение этих методов затруднительным. Поэтому, если невозможно, например, произвести необходимые корректировки имеющихся данных, то налогоплательщикам советуется использовать методы, основанные на оценке прибыли.

Поскольку содержание остальных методов определения цен, предусмотренных в законодательстве Канады, в целом соответствует рекомендациям ОЭСР, рассмотрим подробнее *метод распределения (дробления) прибыли* применительно к конкретной сделке в его трактовке канадским законодательством.

Согласно данному методу, сначала (шаг 1) определяется валовая прибыль, полученная сторонами в результате проверяемой сделки, которая впоследствии подлежит распределению между участниками сделки. Подлежащая распределению прибыль, как правило, является операционной прибылью, т.е. прибылью до вычета процентов и налогов. Затем (шаг 2)

---

на соответствующие отношения распространялось бы положения, аналогичные используемым в канадском налоговом законодательстве.

<sup>107</sup> Или метод чистой маржи.



данная прибыль распределяется между сторонами, основываясь на величине вложенного ими в данную сделку капитала. При этом учитываются выполненные функции, использованное имущество и принятые каждой из сторон риски, а распределение прибыли производится, исходя из той доли прибыли, которую получили бы стороны, действующие «на расстоянии вытянутой руки».

Согласно п. 97 IC 87-2R, данный метод может быть использован, когда осуществляемые операции лиц, не действующих «на расстоянии вытянутой руки», настолько тесно взаимосвязаны, что их оценка на индивидуальной основе затруднительна. Метод распределения (дробления) прибыли используется также тогда, когда наличие дорогостоящего или уникального нематериального актива делает невозможным установить необходимую степень сопоставимости с неконтролируемыми сделками, чтобы применить методы только к одной стороне сделки.

Величина прибыли на втором этапе (шаг 2) может распределяться в различных формах, в том числе путем:

- а) распределения остаточной прибыли (*residual profit split*);
- б) пропорционального распределения (*proportional apportionment*).

1) *Распределение остаточной прибыли* предполагает, что после определения суммы распределяемой прибыли (шаг 1) производится распределение выручки каждой стороне за выполненную функцию (например, производство или дистрибуция), основываясь при этом на сопоставимой информации<sup>108</sup>. Далее предполагается распределение выручки, относящейся к нематериальному активу. Другими словами, оставшаяся прибыль (убыток) распределяется между сторонами, основываясь на относительном вкладе каждого участника с учетом любой имеющейся информации, указывающей на то, как могла быть распределена прибыль (убыток) в сравнимых обстоятельствах при использовании принципа «вытянутой руки».

2) Согласно п. 104 предлагается еще один вариант метода распределения прибыли – *пропорциональное распределение*, при котором принимается во внимание вклад каждой стороны сделки в ее осуществление. Валовая прибыль, полученная сторонами от данной сделки, распределяется на основании размера относительного вклада сторон (*the relative contributions*).

---

<sup>108</sup> На данной стадии это допускается, так как еще не производится распределение в зависимости от использованного нематериального актива. Следовательно, на данном этапе можно использовать, для исчисления выручки традиционные методы или метод *TNMM*. Согласно п. 105 это обеспечит большую достоверность результата.

КАТД при этом отмечает возможность возникновения сложностей с количественной оценкой относительного вклада. По этой причине рекомендуется в случаях, когда уместно использование методов, основанных на оценке прибыли, использовать метод распределения остаточной прибыли (п. 105).

Метод *TNMM* (метод транзакционной чистой маржи) основан на сопоставлении чистой доходной маржи (ЧДМ, *net profit margin*) налогоплательщика от контролируемой сделки с таким же показателем в сопоставимых сделках, заключенных «на расстоянии вытянутой руки», а также анализирует величину ЧДМ относительно таких величин (характеризующих налоговую базу), как расходы, продажи, имущество, используемое в целях совершения сделки<sup>109</sup>. Этим данный метод отличается от метода «издержки плюс» и метода цены перепродажи, которые основаны на сопоставлении показателей валовой доходной маржи (ВДМ) (п. 107).

КАТД признает, что метод *TNMM* и метод сопоставимых прибылей (CPM – *comparable profit method*), который используется налоговыми органами некоторых государств (например в США) для определения трансфертных цен, основываются на принципе «вытянутой руки» при определении величины чистой маржи. Тем не менее КАТД считает, что практическое применение метода CPM не отвечает уровню сопоставимости, требуемого документами ОЭСР при применении метода *TNMM* (п. 114). Поэтому КАТД допускает применение этого метода только в том объеме, который соответствует стандартам сопоставимости, установленным ОЭСР для метода *TNMM* (п. 115).

КАТД не исключает, что возможны ситуации, когда налогоплательщик не может установить необходимый уровень сопоставимости (п. 119). В такой ситуации ему предоставляется возможность использования метода, который законодательством не предусмотрен, но который должен соответствовать принципу «вытянутой руки». При этом на налогоплательщика возлагается бремя доказывания невозможности использования методов, предусмотренных законодательством.

---

<sup>109</sup> Выбор конкретной величины (базы) зависит от природы бизнеса (п. 108). Конкретная база, с которой сравнивается прибыль, зависит от фактов и обстоятельств конкретного дела.

### **Ответственность налогоплательщика**

Рассматриваемый Закон (ч. 3 ст. 247) устанавливают ответственность налогоплательщиков за несоблюдение зафиксированных в нормах данного акта императивных требований о регулировании трансфертного ценообразования. Согласно этой норме налогоплательщик привлекается к ответственности в виде штрафа в размере 10% суммы скорректированных налоговых платежей, определенной в соответствии с требованиями Закона. Однако налоговые органы вправе применить указанную санкцию в отношении налогоплательщика, не соблюдающего принцип «вытянутой руки» при ценообразовании, только при соблюдении всех требований законодательства.

Следует отметить, что эта ответственность отчасти носит стимулирующий характер, так как КАТД не применяет ее, если считается, что налогоплательщик приложил обоснованные усилия для определения цены «на расстоянии вытянутой руки». Усилия считаются обоснованными, если налогоплательщик принял все меры, чтобы используемая им цена соответствовала принципу «вытянутой руки», а также выполнил требования о хранении и представлении соответствующей оправдательной документации. Окончательно вопрос о применении ответственности к конкретному налогоплательщику решается Комитетом по трансфертному ценообразованию (п. 178 IC 87-2R).

### **Отчетность налогоплательщика**

Законодательство Канады вводит дополнительное требование об отчетности налогоплательщиков по сделкам, контролируемым с точки зрения трансфертного ценообразования. Так, рассматриваемый Закон устанавливает, что налогоплательщик считается не приложившим обоснованных усилий для определения и использования трансфертных цен «на расстоянии вытянутой руки» по сделке до тех пор, пока не представлены документы, достоверно и в полном объеме раскрывающие информацию:

- ☐ о предмете сделки;
- ☐ об условиях сделки и их отношении к условиям каждой иной сделки, заключенной сторонами данной сделки<sup>110</sup>;

---

<sup>110</sup> Имеются в виду сделки «туда и обратно» (*round-trip transaction*). Согласно условиям данных сделок материнская компания производит и продает своей иностранной дочерней компании детали, которые являются составной частью конечного продукта, а затем дочерняя компания их монтирует в конечный продукт и продает

- об идентичности участников сделки и их взаимосвязи на момент заключения сделки<sup>111</sup>;
- о выполняемых функциях, используемом имуществе и принятых рисках по сделке между ее участниками;
- о данных и методах, использованных для ценообразования<sup>112</sup>;
- о стратегии, которая оказала влияние на величину цен.

Следует отметить, что указанный перечень документации не является исчерпывающим. Другими словами, нет такого перечня документов, представление которых дает налогоплательщику гарантию (*safe harbor*) неприменения «санкции» за нарушение норм о трансфертном ценообразовании. При этом, поскольку Канада руководствуется документами ОЭСР, следует учитывать положения главы V Руководства ОЭСР, согласно которым не допускается требовать от налогоплательщика представления документов, подготовка которых является для него в значительной степени обременительной. Например, налоговые органы не могут требовать представления документов, которые не находятся в собственности (владении) налогоплательщика или под его контролем, либо не доступны ему иным образом<sup>113</sup>.

#### **Квалификационные соглашения о распределении расходов**

Квалификационным соглашением о распределении расходов считается соглашение между участниками сделки, согласно которому две или более стороны распределяют между собой расходы и риски, связанные с производством, разработкой или приобретением имущества (в том числе нематериальных активов), приобретением или оказанием услуг, пропорционально

---

и продает материнской компании для дистрибуции. Согласно данной норме налогоплательщики должны отчитаться, каким образом условия данных сделок взаимосвязаны (п. 182 IC 87-2R).

<sup>111</sup> Имеется в виду участие в уставном капитале или иная зависимость.

<sup>112</sup> В том числе о сопоставимых сделках, произведенных корректировках (п. 183 IC 87-2R).

<sup>113</sup> Например, из-за требований законодательства о защите конфиденциальной информации.

сумме выгод, которые каждая сторона обоснованно ожидает<sup>114</sup> получить от имущества или услуг в результате выполнения данного соглашения<sup>115</sup>.

Как правило, КСРР заключается при совместной разработке нематериального актива в случае заинтересованности каждого участника в получаемом результате с целью обоснования применяемых цен для урегулирования отношений с налоговыми органами. Тем не менее участники могут объединять свои средства и усилия для приобретения централизованных услуг (например, бухгалтерских услуг, услуг в области компьютерно-технической поддержки, юридических услуг).

Для того чтобы КСРР соответствовало принципу «вытянутой руки», затраты каждого участника должны быть сопоставимы с теми, которые независимое лицо согласилось бы нести в сравнимых обстоятельствах, при условии получения выгод, которые это лицо обоснованно ожидает получить в результате данного соглашения. В случае, когда расходы участника в КСРР несопоставимы с его долей в ожидаемых выгодах, может потребоваться «балансирующий платеж» между участниками для корректировки соответствующих расходов. При этом такой платеж должен рассматриваться как дополнение к расходам для плательщика и как возмещение расходов (*reimbursement of costs*) для получателя. В случае, если сумма платежа превышает фактические расходы его получателя, разница рассматривается как часть налоговой базы.

\* \* \*

Анализ законодательства Канады, регулирующего вопросы трансфертного ценообразования, позволяет сделать вывод, что в целом положения канадского законодательства соответствуют рекомендациям Организации по экономическому сотрудничеству и развитию, в отдельных случаях дополняя и уточняя их. Следует также отметить, что англосаксонская система права позволяет канадскому законодателю широко трактовать ситуации, в которых налогоплательщики могут быть признаны действующими

---

<sup>114</sup> При этом КАТД признает, что ожидаемые и фактические выгоды, как правило, не будут равны и поэтому требует, чтобы налогоплательщики сравнивали две эти величины при представлении отчетов в налоговые органы (п. 195).

<sup>115</sup> Данное определение охватывает широкий спектр отношений, в том числе между членами одной аффилированной группы. Поэтому нормы о трансфертном ценообразовании являются актуальными и для участников такого соглашения. Данное соглашение включает, в частности, отношения долевого участия в строительстве объекта недвижимости, с множественностью инвесторов, или соглашения о доле участия в договорах о выполнении НИОКР и т.п.

не «на расстоянии вытянутой руки» при отклонениях в используемых ценах и в которых соответствующая налогооблагаемая база может быть увеличена в целях налогообложения.

Нормы канадского законодательства о корректировке налоговой базы допускают контроль над всеми заключаемыми на территории страны сделками. Если условия сделки отличаются от тех, которые были бы установлены лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки», то этого достаточно для принятия налоговыми органами решения о корректировке этих условий и соответствующем увеличении налогооблагаемой базы. Такой подход представляется целесообразным, поскольку позволяет корректировать условия сделок, заключенных формально независимыми контрагентами, но не соблюдающими при этом принцип «вытянутой руки».

Также следует отметить, что из всех рассматриваемых в настоящей работе государств законодательством Канады предусмотрено наиболее широкое применение методов определения цен «на расстоянии вытянутой руки», основанных на оценке прибыли. Одновременно ответственность в виде штрафа за уклонение от налогообложения, предусмотренная канадским законом, отчасти носит стимулирующий характер. Это подтверждается тем, что КАТД не применяет ее, если налогоплательщик считается приложившим обоснованные усилия для определения и использования цены «на расстоянии вытянутой руки».

#### **8.4. США**

Основным документом, регулирующим вопросы налогообложения на всей территории Соединенных Штатов Америки, является Кодекс внутренних доходов (КВД), который содержит большое количество норм, регламентирующих основание и порядок налогообложения доходов налогоплательщиков при применении ими трансфертных цен в заключаемых сделках. Действуют также дополняющие названный законодательный акт Временные инструкции к Кодексу, принимаемые налоговым ведомством страны. Эти нормы отличаются абстрактностью и, следовательно, широким охватом различных правоотношений, что позволяет налоговым органам США быстро и эффективно реагировать на различные «схемы», в которых используются трансфертные цены. Помимо федерального законодательства в правовой системе США большое значение для регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании имеет законодательство штатов.

### **Налогообложение межфирменного ценообразования**

Основной нормой, регулирующей вопросы налогообложения при трансфертном ценообразовании, является ст. 482 Кодекса внутренних доходов, которая гласит:

«В любом случае, когда две или более организации, торговых или хозяйственных субъектов (*trades or businesses*) (независимо от того, инкорпорированы они или нет, учреждены в США или нет, и независимо от их аффилированности) принадлежат или контролируются прямо или косвенно лицами, объединенными одними и теми же интересами, уполномоченный орган (*Secretary*) вправе отнести, разделить или распределить валовой доход, списания, скидки или надбавки между такими организациями, торговыми или хозяйственными субъектами, если он определит, что такое отнесение, разделение или распределение необходимо в целях предотвращения уклонения от налогообложения или для точного определения (отражения) дохода какой-либо из этих организаций, торговых или хозяйственных субъектов. В случае же любой передачи или лицензирования неосязаемой собственности (нематериального актива) доход от такой передачи или лицензирования должен быть соразмерным с доходом, связанным с этой собственностью»<sup>116</sup>.

Инструкции для применения ст. 482 КВД основаны на принципе, согласно которому сделки между связанными сторонами (контролируемые сделки) должны оцениваться на основе принципа «вытянутой руки» (*arm's length basis*), т.е. так, как несвязанные стороны строили бы свои отношения в неконтролируемых сделках.

### **Временные инструкции к Кодексу внутренних доходов США**

Временные инструкции к КВД предписывают, что для определения факта совершения сделки «на расстоянии вытянутой руки» данная сделка сопоставляется с иной (неконтролируемой) сделкой. При этом должно, например, учитываться такое обстоятельство, как «экономия в результате размещения» (*location savings*), т.е. экономия на затратах в случае, когда контролируемый налогоплательщик действует в условиях юрисдикции, характеризующейся низкими затратами, а неконтролируемый налогопла-

---

<sup>116</sup> Имеются в виду случаи с роялти, когда размер роялти, уплачиваемый лицензиару, пересматривается в зависимости от доходности продаж товара, в изготовлении которого неосязаемая собственность использовалась. Чем выше этот показатель, тем больше прибыли «приписывается» лицензиару.

тельщик не получает такой экономии. В этом случае требуется соответствующая корректировка.

Временные инструкции обеспечивают возможность неприменения положения Кодекса внутренних доходов о корректировке налоговой базы, если доход налогоплательщика и его контрагента не превышают 10 млн долл. в год. Это положение имеет принципиальное значение, поскольку позволяет не осуществлять контроль над операциями (и, соответственно, не нести расходов на налоговое администрирование), стоимость которых относительно невелика.

Во Временных инструкциях к Кодексу предусматриваются как традиционные методы установления факта применения трансфертных цен, так и методы, основанные на оценке прибыли. Выбор конкретного инструмента зависит от правила «наилучшего метода», под которым понимается такой метод определения цен «на расстоянии вытянутой руки», который обеспечивает получение наиболее достоверного результата по конкретному делу. Это «гибкое» правило заменило ранее действовавшую норму об обязательности применения методов в соответствии с определенной иерархией. В настоящее время допускается использование любого метода – без представления доказательств невозможности применения иного метода – при условии, что применяемый метод обеспечит достоверный результат. Хотя США, как и прочие страны-участницы ОЭСР, негласное предпочтение отдают методу сопоставимой неконтролируемой цены (CUP), формулировки норм США дают основание утверждать, что «естественной» иерархии методов (как в Канаде) нет. Отсюда вытекает, что методы, основанные на оценке прибыли, могут применяться без ограничений. Однако в случаях, если имеется информация о сопоставимых налогоплательщиках или сделках, то предпочтение будет отдаваться именно методу сопоставимой цены. При этом, согласно Инструкции, не считаются сопоставимыми сделки:

- 1) если они не совершены в ходе обычной предпринимательской деятельности (*ordinary course of business*);

- 2) если одной из основных целей неконтролируемой сделки было установление цены «на расстоянии вытянутой руки» в отношении контролируемой сделки.

Первый случай возникает, когда предмет сделки – уникальный товар или услуга, либо когда налогоплательщик осуществляет эксклюзивную деятельность. Второй случай имеет место, когда налогоплательщик заключает сопоставимую сделку с лицом «на расстоянии вытянутой руки» лишь с целью, чтобы при проведении налогового контроля представить доказа-



тельство налоговому органу о том, что он действовал по этому принципу при заключении и исполнении контролируемой сделки со ссылкой на цену по первой сделке.

Законодательство США предусматривает специальный порядок ведения учета контролируемых сделок и связанных контрагентов, а также представления отчетности. Так, ст. 6038А Кодекса предусматривает требование ведения отдельного учета контролируемых операций и представления соответствующей информации для компании, которая контролируется иностранным лицом или осуществляет операции со связанными лицами. При этом Инструкции предусматривают представление таких документов, как документации по ценообразованию, корреспонденции, а также заполнение специальной формы отчетности в отношении каждой связанной с налогоплательщиком стороны, с которой заключались подлежащие отчетности сделки в течение года.

#### ***Нормы законодательства штатов о регулировании трансфертного ценообразования***

Как уже упоминалось выше, законодательные нормы о регулировании трансфертного ценообразования устанавливаются не только на федеральном уровне, но и на уровне штатов. В качестве примера можно привести Кодекс штата Юта, где речь идет об обязанности нефтеперерабатывающего завода информировать налоговые органы по следующим позициям:

- о применяемых заводом ценах на все виды реализуемой продукции самому себе (передача для собственных нужд) или аффилированному лицу для перепродажи на территории данного штата по иной цене;
- об «объявленной чистой цене» (*posted rack price*) на все виды реализуемой продукции, под которой понимается цена предложения определенных видов продукции до вычета суммы торгового дисконта и до включения в цену стоимости перевозки и суммы налогов. Если такая цена не устанавливается, то она считается равной минимальной объявленной чистой цене, установленной лицом, действующим в регионе деятельности завода, в отношении топлива такого вида и качества.

Понятие «аффилированные лица» раскрывается законодательством штата и включает любых лиц, владеющих или контролирующих иное лицо, либо находящихся под владением или контролем через участие в капитале или иным образом.

Незаконной считается реализация на территории штата Юта топлива по цене ниже понесенных затрат<sup>117</sup>, осуществляемая любым лицом, если целью или последствием такой продажи является:

- ☐ негативное воздействие на конкуренцию;
- ☐ побуждение к приобретению другого товара;
- ☐ недобросовестное завладение долей рынка, принадлежащей конкуренту;
- ☐ оказание негативного воздействия на конкурента иным образом.

Также в соответствии с законодательством штата признается незаконной прямая или косвенная:

- ☐ реализация топлива через аффилированное лицо в розницу на территории штата по цене ниже (трансфертная цена), чем цена, по которой такое лицо в течение непродолжительного периода времени реализует топливо такого качества и вида третьему лицу (нормальная цена), приобретающему его для розничной продажи, если целью или последствием такой продажи является оказание негативного воздействия на конкуренцию, или
- ☐ реализация топлива для перепродажи в данном штате по цене ниже цены реализации, устанавливаемой данным лицом для иных лиц, которые приобретают его для перепродажи, если целью или последствием такой реализации является оказание негативного воздействия на конкуренцию.

При этом перечисленные положения не применяются к случаям реализации, когда различия между трансфертной и нормальной ценой обусловлены различиями в затратах на производство или транспортировку, либо когда различия были обусловлены добросовестными усилиями налогоплательщика, направленными на соответствие таким же ценам конкурента.

Следует отметить, что вопросы трансфертного ценообразования в целях налогообложения регулируются в штате Юта не с помощью норм налогового законодательства, а скорее – антимонопольного законодательства, поскольку в качестве критерия использования трансфертной цены исполь-

---

<sup>117</sup> Имеются в виду затраты на производство (себестоимость) и (или) реализацию топлива.

зуются не наличие или отсутствие бюджетных потерь от применения тех или иных цен, а оказание негативного воздействия на конкуренцию<sup>118</sup>.

\* \* \*

Анализ законодательства США показал, что в случаях, когда две или более организации принадлежат или контролируются прямо или косвенно лицами, объединенными одними и теми же интересами, налоговый орган вправе распределить валовой доход между такими организациями, если он определит, что такое распределение необходимо в целях предотвращения уклонения от налогообложения. Это норма закона может не применяться, если доходы налогоплательщика и его контрагента не превышают 10 млн долл. в год. Данное положение имеет принципиальное значение, поскольку позволяет не контролировать сделки относительно небольшие по стоимости (для ТНК это относительно небольшая сумма).

Нормы о трансфертном ценообразовании имеются не только на федеральном уровне, но и на уровне отдельных штатов. Анализ законодательства некоторых штатов дает основание утверждать, что борьба с трансфертными ценами может осуществляться не только с помощью норм налогового, но и антимонопольного законодательства.

## 8.5. Нидерланды

Особенности регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании в голландском праве отражены, главным образом, в декрете Министерства финансов<sup>119</sup>, который детализирует соответствующие положения норм статутного права (законодательства). Рассмотрим некоторые существенные положения данного документа, к которым относятся применение диапазона цен при установлении цен «на расстоянии вытянутой руки» и порядок производства взаимосогласительных процедур при междunarодном налогообложении доходов налогоплательщиков.

### *Диапазон цен*

Как и в законодательстве других стран и рекомендательных нормах ОЭСР, основное внимание в нормативно-правовой базе Нидерландов уделено вопросу определения рыночных цен товаров (работ, услуг).

В частности, в законодательстве отражается ситуация, когда цена «на расстоянии вытянутой руки» товара (услуги), определенная с помощью

---

<sup>118</sup> В этом смысле такие нормы приближаются к антидемпинговым правилам.

<sup>119</sup> Опубликован 30 марта 2001 г. №IFZ 2001/295M. Действует с 01.04.2001 г. (п.11).

различных методов (соответствующих рекомендациям ОЭСР), различается в зависимости от применения того или иного конкретного метода, поскольку разные методы исчисления трансфертной цены могут дать разные величины этой цены (диапазон цен), которые, однако, являются достоверными величинами.

После установления диапазона цен определяется, попадают ли условия проверяемой сделки в данный диапазон<sup>120</sup>. В случае, если такой диапазон включает в себя рассматриваемое условие (цену) сделки, то законодательство не предусматривает оснований для корректировки налогооблагаемой базы налогоплательщика. В противном случае, если налогоплательщик не в состоянии доказать причину отклонения цены от данного диапазона, то производится корректировка налогооблагаемой базы, следующая за корректировкой цены сделки в пределах диапазона с целью установления цены, которая в наилучшей степени отражает фактические обстоятельства конкретной сделки и соответствует принципу «вытянутой руки». Если имеется величина, которую обоснованно можно считать наиболее сопоставимой (например, по условиям заключения сделки), то она будет отправным пунктом для осуществления корректировки. В случае невозможности определения конкретного значения оптимальной цены налоговые органы считают, что за основу для установления цены «на расстоянии вытянутой руки» должно приниматься медианное (среднее) значение в рамках диапазона.

### **Взаимосогласительные процедуры**

Специальный раздел рассматриваемого документа посвящен проведению взаимосогласительных процедур (*mutual agreement procedures* – MAP) между налоговыми органами разных стран при налогообложении доходов определенного налогоплательщика.

Согласно указанным положениям налогоплательщики имеют право подать жалобу на действия (бездействие) и решения налоговых органов, если считают, что корректировка налогооблагаемой базы, произведенная налоговыми органами, не является обоснованной. Более того, если корректировка прибыли влечет международное двойное налогообложение, то налогоплательщики вправе подать заявление о начале взаимосогласительных

---

<sup>120</sup> Имеется в виду любое встречное удовлетворение (в том числе в натуральной форме) за переданный товар, выполненную работу, оказанную услугу или за переданный нематериальный актив.

процедур или арбитражного разбирательства в компетентный орган любого договаривающегося государства или обоих государств. При этом инициирование взаимосогласительной процедуры не допускается до тех пор, пока не окончены процедуры внутри государства, резидентом которого является налогоплательщик. Причина, по которой это государство не начинает предварительные консультации с другим заинтересованным государством, заключается в том, что до окончания «внутренних» процедур неизвестно, возникнет ли международное двойное налогообложение вообще, а если и возникнет, то какая сумма будет предметом таких консультаций.

В соответствии с рассматриваемым Декретом предметом взаимосогласительных процедур или арбитражного разбирательства может быть как сумма какого-либо налога, так и сумма процентных платежей (пени), начисляемых на недоимку по налогу. Поэтому законодательство Нидерландов допускает включение процентных платежей в предмет обсуждения в ходе взаимосогласительных процедур. При этом утверждается, что в случаях, когда Нидерланды являются стороной, которая производит корректировку трансфертной цены в целях налогообложения, налоговые органы этой страны имеют возможность предоставить отсрочку уплаты пени (процентов) на ту часть налога, которая связана с корректировкой, если налогоплательщиком подано соответствующее заявление. Такая отсрочка действует до окончания взаимосогласительных процедур или «внутренних» процедур.

\* \* \*

По итогам анализа голландского налогового законодательства следует отметить, что его нормы характеризуются более полным регулированием налогообложения при трансфертном ценообразовании и не содержат ссылок на возможность определения факта трансфертного ценообразования в зависимости от значения сделки для конкуренции и иных неформализуемых критериев.

Законодательство Нидерландов основывает определение цены «на расстоянии вытянутой руки» товара или услуги на использовании диапазона цен. Случаи, когда фактическая цена сделки не находится в пределах этого диапазона, представляют собой основание для ее корректировки.

Также голландское законодательство подробно регулирует порядок производства взаимосогласительных процедур между разными налоговыми юрисдикциями при налогообложении доходов конкретного налогоплательщика. При этом до тех пор, пока не окончены процедуры внутри госу-

дарства, резидентом которого является налогоплательщик, не допускается инициирование таких взаимосогласительных процедур.

## 8.6. Великобритания

Нормы законодательства Великобритании, регулирующие налогообложение в условиях трансфертного ценообразования, содержатся главным образом в Законе о налоге на доходы физических лиц и корпораций<sup>121</sup>. Конкретные акты, посвященные отдельным вопросам налогообложения, принимает Служба внутренних доходов Великобритании (*Inland Revenue Service*); они применяются также в практической деятельности налогоплательщиков и налоговых органов.

Приложение 28АА указанного Закона содержит нормы о регулировании налогообложения при установлении факта применения трансфертных цен. Рассмотрим основные положения этого документа.

В частности, в Законе раскрывается содержание понятия «ассоциированные лица». Под такими лицами понимаются:

- 1) супруги, проживающие совместно;
- 2) лица, не достигшие 18 лет, и их родители;
- 3) лицо, «связанное» (*connected*) с компанией, которая контролирует иную компанию. Они считаются ассоциированными друг с другом.

Необходимо отметить, что лицо считается связанным с компанией, если оно прямо или косвенно владеет более 30%:

- (а) выпущенных обыкновенных акций компании;
- (б) заемного капитала<sup>122</sup> и выпущенных акций компании;

---

<sup>121</sup> Income and Corporation Taxes Act.

<sup>122</sup> Заемный капитал компании означает долг, принадлежащий данной компании (ст. 6). Согласно п. 3 данной статьи доля в заемном капитале, принадлежащая определенному лицу, которое ведет бизнес, включающий и предоставление денег в заем, не должна учитываться, если данное лицо (кредитор) не участвует в управлении или деятельности компании (должника). То есть решающее значение имеют цель и последствия предоставления займа, повлечет это участие кредитора в деятельности дебитора или нет. Очевидно, что кредитор (заимодавец) может участвовать в деятельности компании, например, путем оформления договора займа посредством выпуска конвертируемых в акции облигаций или посредством

(с) голосов на собрании акционеров компании.

Помимо этого, лицо считается связанным с компанией, если оно прямо или косвенно владеет (или имеет право в случае ликвидации компании на получение) более 30% совокупных активов компании, которые будут распределены в пользу акционеров.

Лицо также считается связанным с компанией, если оно имеет контроль над ней. Причем «контроль» в отношении корпоративного образования (*body corporate*) означает возможность какого-либо лица влиять на ведение дел этого образования в соответствии с желаниями данного лица:

(а) посредством владения акциями или правом решающего голоса в таком корпоративном образовании; или

(б) посредством реализации полномочий, предоставленных учредительными документами данного корпоративного образования.

Положения законодательства о регулировании налогообложения в условиях трансфертного ценообразования применяются в случаях, когда заинтересованные лица имеют правовые отношения, оформленные сделкой или серией сделок. Заинтересованность определяется на момент заключения сделки и означает, что одна из сторон сделки прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или в капитале другой стороны, либо обе стороны находятся под общим управлением, контролем или их капитал принадлежит одним и тем же третьим лицам (лицу).

Согласно основной регулятивной норме закона, если фактические отношения сторон отличаются от отношений «на расстоянии вытянутой руки», которые имели бы место между независимыми лицами, и эти отношения дают потенциальную налоговую выгоду одной из сторон сделки (или обеих сторон), то прибыли и убытки<sup>123</sup> получившего потенциальную выгоду лица (лиц) должны быть исчислены таким образом, как если бы отношение «на расстоянии вытянутой руки» имело бы место вместо фактических отношений.

## 8.7. Австралия

Формулировки норм законодательства Австралии, регулирующие налогообложение в условиях применения трансфертных цен, отличаются от носительной либеральностью. Это означает, что положения законодатель-

---

новации заемного обязательства в такой облигационный заем после заключения договора займа.

<sup>123</sup> Согласно ст. 14 (1) Приложения термин «убытки» включает также и расходы.

ства регламентируют право конкретных должностных лиц фискальных органов Австралии определять возможность применения конкретной нормы. Иными словами, поскольку указанное должностное лицо наделено законодательно соответствующими полномочиями, в его функции входит определять, следует ли применить предписание закона в конкретном случае или не следует.

Возможность нарушения аксиомы права *Nemo iudex in propria causa* в таких случаях предотвращается благодаря действующей в Австралии англосаксонской правовой традиции, основанной, среди прочего, на правотворческой деятельности судебной системы.

Закон о налоге на доходы<sup>124</sup> содержит нормы, направленные на регулирование налогообложения в условиях применения трансфертных цен, и устанавливает ответственность за нарушение предписаний Закона. Рассмотрим основной понятийный аппарат.

Понятие «соглашение» (*agreement*) означает любую договоренность или сделку независимо от того, являются они формальными или нет, прямо оговоренными или предполагаемыми, и независимо от их юридической действительности.

Понятие «имущество» включает как движимое имущество и недвижимость, так и права требования (*choses in action*) и услуги. При этом термин «услуги» охватывает как услуги в собственном смысле, так и передачу (лицензирование) исключительных прав (нематериального актива).

Согласно Закону, ссылка на «предоставление» и «приобретение» имущества<sup>125</sup> включает также согласие на предоставление и приобретение. Это означает, что достаточно наличия соглашения о предмете сделки, чтобы в целях налогообложения передача имущества считалась фактическим предоставлением или приобретением. Такой подход говорит об отождествлении консенсуальных и реальных сделок и упразднении их различий в целях налогообложения<sup>126</sup>.

---

<sup>124</sup> Income tax assessment act.

<sup>125</sup> Включают любую форму «предоставления» и «приобретения», в том числе путем продажи, мены, аренды, лизинга, аренды-продажи, и приобретение (предоставление), получение (передачу), оказание (выполнение).

<sup>126</sup> Напомним, что консенсуальным признается такой договор, который считается заключенным с момента достижения сторонами согласия по всем существенным условиям договора, в то время как для признания заключенности реального договора, помимо самого факта достижения согласия, требуется активное поведение сто-



Ссылка на встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки» от «предоставления имущества» означает такую сумму встречного удовлетворения<sup>127</sup>, которую можно обоснованно ожидать от такого предоставления, если имущество было бы предоставлено по соглашению между независимыми сторонами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Согласно Закону, ссылка на встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки» в отношении «приобретения имущества» означает такую сумму встречного удовлетворения, которую можно обоснованно ожидать подлежащей уплате за такое приобретение, если имущество было бы приобретено по соглашению между независимыми сторонами, действующими «на расстоянии вытянутой руки» между собой.

#### ***Регулирование налогообложения в условиях применения трансфертных цен***

Законодательство Австралии определяет, что в случае, когда налогоплательщик предоставляет имущество по внешнеэкономическому соглашению и налоговые органы, имеющие сведения о любой взаимосвязи между сторонами соглашения или об иных соответствующих обстоятельствах, придут к заключению, что стороны соглашения не действовали «на расстоянии вытянутой руки» при предоставлении имущества и ожидаемое встречное удовлетворение меньше, чем встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки», то встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки» должно считаться полученным налогоплательщиком, если налоговые органы определяют, что данное положение закона применимо к этому налогоплательщику<sup>128</sup>.

Из этого положения Закона можно сделать несколько выводов. Во-первых, налоговые органы должны обладать сведениями о взаимосвязанности лиц или иными подобными сведениями. Во-вторых, именно на усмотрение налоговых органов оставлено определение того, действовали связанные лица «на расстоянии вытянутой руки» или нет. В-третьих,

---

поведение стороны в пользу выполнения условий соглашения, например, передача вещи на хранение, или получение суммы займа и т.п.

<sup>127</sup> Имеется в виду как денежное, так и натуральное встречное удовлетворение.

<sup>128</sup> Аналогичное правило действует, когда налогоплательщик вообще не получает встречного удовлетворения или приобретает имущество по цене большей, нежели цена «на расстоянии вытянутой руки». Очевидно, что в последнем случае расходы налогоплательщика нормируются рамками «нормальной цены».

налоговые органы принимают решение о корректировке условий сделки в целях налогообложения.

Согласно австралийскому законодательству понятие «любая взаимосвязь» зависит не только от наличия контроля или владения пакетом акций. В частности, это понятие включает:

(а) прямое или косвенное участие одного лица в уставном капитале другого лица;

(b) нахождение лиц под общим владением, несмотря на отсутствие участия одного лица в другом лице;

(с) возможность одного лица приобрести «интерес» в другом лице путем:

- ☐ существующего опционного контракта<sup>129</sup>;
- ☐ возможности конверсии имеющихся векселей;
- ☐ владения конвертируемыми привилегированными акциями;

(d) наличие общих директоров;

(е) наличие общих исполнителей;

(f) участие в картеле<sup>130</sup>.

#### *Понятие контроля и случаи косвенной заинтересованности*

В рамках законодательства Австралии понятие контроля является ключевым для определения зависимости лиц, а, следовательно, для решения вопросов о налогообложении при трансфертном ценообразовании. Согласно Закону о корпорациях<sup>131</sup> 2001 г. под термином «контроль» понимаются такие взаимоотношения, когда одно лицо может определять решения, принимаемые вторым лицом в области финансовой и повседневной политики этого второго лица.

Следует заметить, что отношения контрагентов, не соответствующие принципу «вытянутой руки», могут возникать не только между аффилиро-

---

<sup>129</sup> Известно, что обычно выделяют опцион колл (на покупку) и пут (на поставку) на базисный актив, т.е. предмет такого опционного контракта. Таким базисом могут быть, в частности, ценные бумаги, товары и т.п. Очевидно, термин «интерес» означает в данном случае долю (акции) в уставном капитале или долю в товариществе.

<sup>130</sup> Это еще раз подтверждает высказанную нами ранее позицию о том, что следует расширить ст. 20 НК РФ, где говорится о взаимозависимых лицах, включив, в частности, такие параметры, как наличие общих директоров, участие в группе лиц (при межгрупповых операциях) и т.п.

<sup>131</sup> Corporations Act.

ванными лицами. Так, можно привести пример, когда австралийская фирма закупала у независимой иностранной компании по завышенной цене сырье для изготовления продукции, которая затем этой фирмой продавалась австралийскому аффилированному лицу данной иностранной компании по соответствующей завышенной цене. Данный пример наглядно показывает, что «заинтересованность» при совершении сделок может носить косвенный характер и иметь сложный механизм реализации, что может существенно затруднить борьбу фискальных органов с трансфертными ценами. Применительно к приведенному случаю следует отметить, что, по мнению налоговых органов, налогооблагаемая база по такой сделке должна быть скорректирована с целью увеличения налоговых платежей.

***Дискреционное полномочие налоговых органов  
по определению суммы встречного удовлетворения***

Рассмотренные выше полномочия австралийских налоговых органов приобретают всеобъемлющий характер из-за наличия нормы, согласно которой, если в силу любых причин (в том числе недостатка информации, имеющейся у налоговых органов) достоверное определение суммы встречного удовлетворения «на расстоянии вытянутой руки» за предоставленное или приобретенное имущество невозможно, полномочия по определению этой суммы принадлежат налоговым органам<sup>132</sup>. При этом обстоятельства, при которых невозможно определить обоснованную рыночную цену на предмет проверяемой сделки, зависят от конкретного дела. В нормативных актах приводятся следующие примеры, когда возможно использование описанной нормы:

- организация отрасли делает невозможным существование сопоставимых сделок, заключаемых «на расстоянии вытянутой руки»;
- не существует сделок «на расстоянии вытянутой руки» с сопоставимым количеством предмета исполнения;
- несмотря на наличие сопоставимых сделок, их детали не раскрываются или не известны налоговым органам.

При этом данный перечень не является исчерпывающим и применим ко всем методам определения трансфертных цен.

---

<sup>132</sup> При этом такое определение должно также основываться на принципе «вытянутой руки» (п. 1.8 TR 97/20).

Данная законодательная норма, по всей видимости, связана с позицией ОЭСР, выраженной в ее отчете за 1979 г., где говорится: «...Должно иметься в виду, что цена «на расстоянии вытянутой руки» не всегда может быть с точностью определена, и в таких ситуациях может потребоваться поиск обоснованного приближения к ней».

***Полномочия налоговых органов по принятию решений  
об уменьшении налогооблагаемой базы налогоплательщика***

Законодательством Австралии предусматриваются полномочия налоговых органов по уменьшению налогооблагаемой базы налогоплательщика на сумму, которая, по мнению налоговых органов, не была бы по результатам ее корректировки по причине трансфертного ценообразования включена в доходы налогоплательщика, если имущество было бы предоставлено по соглашению между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Идентичная норма действует в отношении приобретения имущества, когда сумма вычета полностью или частично не предоставлена налогоплательщику, и такая сумма вычета была бы предоставлена, если приобретение имущества происходило бы по соглашению между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

***Информация о сделках, заключенных по рыночной цене,  
и информация о сделках, заключенных между независимыми лицами***

Австралия в отличие, в частности, от Канады<sup>133</sup>, для сопоставления с проверяемой сделкой использует как информацию о сделках, заключенных по рыночной цене, так и информацию о сделках, заключенных между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки» по этой сделке. Следует отметить, что это достаточно удобный механизм для начисления дополнительных сумм налогов, поскольку облегчает поиск сопоставимой информации, но из положений законодательства не совсем ясно, каково соотношение этих двух видов информации. Другими словами,

---

<sup>133</sup> Напомним, что Канада не использует привязку к рыночной цене, поскольку исходит из цены сделки, заключенной между лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки». Следовательно, отпадает необходимость установления некой средней величины на определенном рынке, которой является рыночная цена.

исходя из какой информации следует определять цену «на расстоянии вытянутой руки», когда, скажем, имеется информация как о рыночной цене предмета сделки, так и о сделке между независимыми лицами, предметом которой выступает аналогичный товар (работа, услуга) в случае, если эти две цены отличаются. Скорее всего, приоритет в использовании будет отдан той цене, корректировка в соответствии с которой будет способствовать получению максимальной суммы налоговых платежей<sup>134</sup>.

### **Методы определения цен «на расстоянии вытянутой руки»**

Как и в прочих странах, законодательство которых рассмотрено в настоящей работе, в Австралии предусмотрено использование ряда традиционных методов определения цены «на расстоянии вытянутой руки». Однако в отличие от иных стран в австралийском законодательстве предусмотрены нормы, согласно которым допускается частое использование методов, основанных на оценке прибыли. Напомним, что ОЭСР рекомендует применять такие методы в последнюю очередь, т.е. когда невозможно использование традиционных методов. При этом возможность применения косвенных методов определения цены зависит от конкретных обстоятельств дела и, в частности, включает:

- ☐ распределение доходов и расходов на основе формулы<sup>135</sup>;
- ☐ анализ отчетов об активах;
- ☐ смешанное применение методов;

---

<sup>134</sup> Тем не менее можно косвенно сделать вывод о том, что приоритет будет иметь информация о рыночной цене, но при этом оговаривается, что это правило действует, только если существует открытый рынок (*open market*). Если его нет (или его нет относительно определенного товара, работы, услуги), то в качестве сопоставимой информации применяется цена сделки между независимыми третьими лицами (или сделка налогоплательщика с независимым лицом).

<sup>135</sup> При этом эту формулу могут установить как сами налогоплательщик и налоговый орган (например, в соглашениях АРА), так и на основе *global formula apportionment*, когда валовой доход (прибыль) корпорации распределяется в соответствии с заранее установленной формулой, состоящей из таких показателей, как активы, продажи, численность работников и т.п. При этом следует отметить, что ОЭСР противник применения по отношению к налогоплательщикам такой, заранее установленной, формулы, поскольку она (формула) не учитывает фактические обстоятельства конкретного дела, распределение, произведенное менеджментом компании, и рыночные условия (п. 3.67 Р. Руководства ОЭСР).

- некоторые формы сравнения прибыли, за исключением метода распределения прибыли и метода TNMM;
- маржу, исчисленную в процентах от перепродажной цены или от расходов.

Следует отметить, что в Австралии установлены правила корректировки налогооблагаемой базы, в максимальной степени ориентированные на получение бюджетных доходов за счет налогообложения суммы, неучтенной из-за применения трансфертных цен. В частности, установлено, что налоговые органы будут применять косвенные методы для определения цен «на расстоянии вытянутой руки» по той причине, что сопоставимой информации в Австралии недостаточно, по сравнению с «возможностями» в этой сфере зарубежных стран (например США).

Австралийские налоговые органы склоняются к позиции, согласно которой выбор метода зависит от фактических обстоятельств конкретного дела. При этом выбор, в частности, зависит от: 1) природы контролируемых сделок; 2) наличия, достаточности и достоверности информации; 3) степени сопоставимости контролируемой и неконтролируемой сделок; 4) природы и степени использования допущений при проведении расчетов. При этом допускается использование нескольких методов совместно или смешанного метода (включающего два или более методов).

Методы, основанные на оценке прибыли, применяются в случае с вертикально или горизонтально интегрированными группами, а также в случае использования комплекса активов при совершении операций (в том числе нематериальных), сложных технологий и т.п. Все это дает основание для широкого применения методов, основанных на оценке прибыли, т.е. метода распределения прибыли и метода TNMM<sup>136</sup>.

#### ***Соотношение австралийского закона о трансфертном ценообразовании и двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения доходов***

При совершении трансграничных операций возникает вопрос и о применении двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения доходов. Следует отметить, что к подобным отношениям применяются

---

<sup>136</sup> «В практической деятельности налоговых органов методы, основанные на прибыли, применяются шире, нежели традиционные методы, поскольку это наиболее легкий способ вырезания куска налогового «пирога». Из журнала CFO Magazine/ by Malcolm McLean.

как положения австралийского законодательства, так и соответствующий договор. Принципиальным отличием в их применении является то, что национальный закон применяется по решению налоговых органов в случае, если есть основания считать, что стороны сделки не действовали «на расстоянии вытянутой руки», в то время как международный договор применяется в следующих случаях:

а) предприятие одного договаривающегося государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого договаривающегося государства;

б) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного договаривающегося государства и предприятия другого договаривающегося государства.

Следует отметить, что если в любом из этих случаев между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях действуют условия, отличные от тех, которые имели бы место между двумя предприятиями, действующими в полной независимости друг от друга, то любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из этих предприятий, но из-за наличия таких условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом.

#### ***Ответственность за нарушение норм о трансфертном ценообразовании***

Ответственность за несоблюдение норм о трансфертных ценах установлена в ст. 225 Закона, которая действует, когда налоговая база налогоплательщика увеличилась в результате ее корректировки налоговыми органами. Штраф налагается в размере 50% от суммы недоплаченного налога из-за применения трансфертных цен по сделкам, заключенным с единственной или основной целью – не платить налоги или платить их в меньшем объеме. Эта ставка уменьшается до 25%, если налогоплательщик сможет обосновать свою позицию применения трансфертных цен.

По иным сделкам штраф налагается в размере 25% от суммы налога, недоплаченного из-за трансфертных цен. Ставка уменьшается до 10%, если налогоплательщик сможет обосновать свою позицию.

Установленная сумма штрафа может быть увеличена на 20%, если налогоплательщик предпринимает меры по вмешательству в деятельность налоговых органов с целью предотвращения корректировки своей налоговой базы.

Также следует отметить, что установленная сумма штрафа может быть уменьшена на 20%, если налогоплательщик добровольно раскроет всю необходимую информацию налоговым органам после того, как он был извещен о приближающейся налоговой проверке; либо на 80%, если налогоплательщик добровольно раскроет всю необходимую информацию налоговым органам до того, как он был извещен о приближающейся налоговой проверке.

Согласно законодательству налоговый орган имеет право снизить сумму штрафа или освободить налогоплательщика от штрафа частично или полностью. Например, когда налогоплательщик приложил обоснованные усилия, чтобы соблюсти нормы законодательства о трансфертном ценообразовании. Очевидно, подобная норма имеет больше стимулирующий, нежели карательный характер.

\* \* \*

В целом законодательство Австралии в области регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании построено, как и в других странах с англосаксонской системой права, с учетом существенной правотворческой функции судебных органов.

Так, австралийская судебная практика выработала концепцию, согласно которой решение вопроса о необходимости корректировки налогооблагаемой базы в случае применения налогоплательщиками трансфертных цен «должно быть в соответствии с принципами разумности и справедливости, а не с собственными убеждениями {налоговых органов}; в соответствии с правом, а не с субъективными причинами. Оно не должно быть произвольным и неопределенным, а должно быть правовым и регулярным». При этом очевидно, что система критериев «разумности», «справедливости» является результатом деятельности судебной системы, а не закреплена в деталях в действующем законодательстве.

Вместе с тем законом предоставлено право налоговым органам признавать определенную сумму не подлежащей включению в доходы для налогообложения, или признавать такую сумму подлежащей вычету из налогооблагаемой базы при условии, что независимые лица не включили бы такую сумму в доходы или учитывали бы данную сумму в качестве вычета.

Следует отметить, что, несмотря на противоречие рекомендациям ОЭСР и практике других стран в области регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании, в практической деятельности налоговых органов Австралии методы, основанные на оценке прибыли, применя-



ются шире, нежели традиционные методы. При этом для сопоставления с контролируемой сделкой используется как информация о сделках, заключенных по рыночной цене, так и информация о сделках, заключенных между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

## **Заключение**

Анализ законодательства зарубежных стран и рекомендаций Организации по экономическому сотрудничеству и развитию дает основание утверждать, что при изменении и дополнении соответствующих норм НК РФ, призванных регулировать налогообложение в условиях трансфертного ценообразования, необходимо обязательное внедрение в законодательство РФ общепринятых международных терминов, таких как: принцип «вытянутой руки», «контролируемая сделка», «связанные лица», «налоговая выгода», «добросовестность налогоплательщика», «обоснованные усилия» и др. Рецепция подобных понятий в российское законодательство позволит повысить эффективность законодательных норм, препятствующих уклонению от налогообложения с помощью манипулирования трансфертными ценами, и будет еще одним шагом на пути унификации норм о трансфертном ценообразовании с международными нормами и законодательством зарубежных стран. В целом для эффективности нормативно-правовой базы требуется разработать детальный понятийный аппарат и на его основе формулировать конкретные нормы закона.

При разработке направлений совершенствования налогового законодательства необходимо рассмотреть возможность широкого применения методов определения рыночных цен, основанных на оценке прибыли, что в российских условиях отсутствия информационных ресурсов о рыночных ценах позволит эффективней бороться с уклонением от налогообложения с использованием трансфертных цен.

Нормы законодательства о регулировании трансфертного ценообразования следует применять независимо от наличия цели уклонения от уплаты налога. Они должны применяться в любых случаях установления факта нарушения предписаний законодательства и, в первую очередь, при нарушении принципа «вытянутой руки».

Основанием контроля условий совершаемых участниками сделок (цен) должен быть факт наличия «связей» между контрагентами как с помощью управления, контроля, так и путем участия в капитале друг друга или со стороны третьего лица. При этом возможно установление норматива

участия в капитале, однако в более универсальной формулировке, чем это предусмотрено статьей 20 Налогового кодекса. При совершенствовании законодательства также следует учитывать, что возможны случаи косвенной заинтересованности, когда независимые контрагенты не действуют «на расстоянии вытянутой руки» с целью получения каких-либо выгод от последующих сделок, третьих лиц или по иным причинам. В таких случаях основанием контроля должно быть не наличие связи контрагентов, а несоблюдение принципа «вытянутой руки».

Представляется целесообразным исключить из НК РФ понятия «взаимозависимости», поскольку не всегда контрагенты взаимно зависят друг от друга. Более удачным термином является понятие «связанных лиц». При этом понятие «связанных лиц» следует определить, используя уже закрепленные в разных нормативных актах РФ определения таких терминов, как «ассоциированные», «аффилированные», «зависимые», «взаимозависимые», «заинтересованные лица», а также «лица, входящие в группу лиц». Такой подход позволит не вносить изменения в большое число действующих законодательных актов, а также будет способствовать унификации и гармонизации понятийного аппарата российского законодательства.

Следует исключить из НК РФ привязку к рыночным ценам и ввести вместо нее в том или ином виде положение о применении принципа «вытянутой руки». Это, во-первых, будет признаком признания Россией международного стандарта в области регулирования трансфертного ценообразования и, во-вторых, приведет к отказу от необходимости установления рыночной цены предмета сделки в каждом конкретном случае. Последнее во многих случаях может оказаться затруднительным, а порой и невозможным из-за отсутствия аналогичных сделок или лиц. Это может быть следствием уникальности предмета сделки, использования дорогостоящего или нематериального актива или иных причин. Внедрение принципа «вытянутой руки» даст правовое основание исходить из сопоставимой аналогичной сделки (информации) при «корректировке» налоговой базы определенного налогоплательщика.

Изложенное выше предложение не должно означать полного отказа от категории «рыночных цен», поскольку при наличии информации о рыночных ценах она будет наиболее достоверной величиной, используемой в целях налогообложения. Возможно использование рыночных цен наряду с ценами, используемыми независимыми контрагентами, но при таком подходе необходимо на законодательном уровне определить приоритет одной

информации над другой, или установить порядок ее применения в зависимости от конкретного случая.

Также необходимо дополнить налоговое законодательство понятием, закрепленным мировыми стандартами: «коррелирующей корректировки» налоговой базы контрагентов, когда за корректировкой налоговой базы одного из участников сделки, использующих трансфертное ценообразование, должно следовать соответствующее изменение налоговой базы его контрагента. В противном случае будет сохраняться неравное положение налогоплательщиков и неравная защита государственной и частной формы собственности, и при этом одна и та же сумма будет подвержена двойному налогообложению.

При совершенствовании норм российского законодательства о регулировании трансфертного ценообразования представляется целесообразным внедрение в российское право понятия соглашений о предварительном установлении цен, которые предусматривают предварительную (до совершения контролируемых сделок) разработку четких критериев для установления трансфертных цен по совершаемым сделкам на определенное время. К таким критериям относятся применимый метод ценообразования, сопоставимые сделки (лица), возможные «корректировки», допущения относительно будущих событий и т.п. Такие соглашения могут дать налогоплательщику определенную стабильность и уверенность в объеме его налоговых обязанностей и порядке их исполнения, т.е. исключение необоснованных проверок со стороны налоговых органов в случае выполнения условий соглашения.

Ответственность за нарушение норм законодательства о трансфертном ценообразовании должна носить преимущественно стимулирующий характер. Хорошим примером в этом отношении является канадское законодательство, которое допускает неприменение ответственности (штрафа) в отношении налогоплательщика, если налогоплательщик считается приложившим обоснованные усилия для определения и использования цены «на расстоянии вытянутой руки».

В целях упрощения и упорядочения деятельности налоговых органов при борьбе с трансфертным ценообразованием следует ввести норму об отдельном учете контролируемых операций и представлении налогоплательщиком отдельной отчетности по ним. Возможно, необходимо ввести обязанность налогоплательщиков по заполнению специальной формы отчетности или представлению оправдательной документации согласно перечню, предусмотренному в законодательстве.

Наконец, нужно отметить, что рецепцию норм иностранного права в российское законодательство следует производить крайне аккуратно и с необходимыми модификациями. Нельзя не учитывать, что, во-первых, Россия является страной континентального права, где возможности судов в области правотворческой деятельности являются крайне ограниченными, и, во-вторых, традиции нормотворчества в РФ существенно отличаются от иных стран. Для российского законодательства характерно структурно-логическое построение норм, с максимально возможным исключением оценочных суждений и возможности расширительных трактовок, что характерно для стран «общего права».