

## МИРОВОЙ ОПЫТ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

### WORLD EXPERIENCE OF TAX CONTROL IN THE FIELD OF TRANSFER PRICING

*A. Kupriyanov*

*Summary.* The article provides a brief analysis of current international principles of tax control in the field of transfer pricing, as well as the state of the legislation of foreign countries in the designated area. The countries are classified in terms of the level of implementation of international transfer pricing rules. Based on a comparative legal analysis of the regulatory sources of foreign countries in the field of taxation of interdependent persons, the most characteristic features and problems are highlighted. As a result of the study, the possibility of introducing positive experience into the domestic tax system is considered, possible directions for improving the institutions of the tax law of the Russian Federation are identified.

*Keywords:* interdependent persons; tax control; controlled transactions; OECD transfer pricing; preliminary pricing agreement; transnational corporations; the principle of "outstretched arms".

**Куприянов Александр Сергеевич**

Адвокат, Палата адвокатов Забайкальского края,  
адвокатский кабинет № 171  
justic\_self@mail.ru

*Аннотация.* В статье проводится краткий анализ современных международных принципов налогового контроля в области трансфертного ценообразования, а также, состояния законодательства зарубежных государств в обозначенной области. Проводится классификация зарубежных государств с точки зрения уровня имплементации международных правил трансфертного ценообразования. На основе сравнительно-правового анализа нормативных источников зарубежных государств в области налогообложения взаимозависимых лиц, выделяются наиболее характерные особенности и проблемы. В результате исследования рассматривается возможность внедрения позитивного опыта в отечественную налоговую систему, обозначаются возможные направления совершенствования институтов налогового права РФ.

*Ключевые слова:* взаимозависимые лица; налоговый контроль; контролируемые сделки; ОЭСР; трансфертное ценообразование; предварительное соглашение о ценообразовании; транснациональные корпорации; принцип «вытянутой руки».

Экономическая мощь транснациональных корпораций достигла глобального масштаба к концу 20-го века. На их долю приходится более половины мирового производства ВВП, общие денежные резервы транснациональных корпораций в несколько раз выше чем совокупные валютные резервы всех центральных банков по всему миру, более того, транснациональные корпорации являются мощными работодателями.

Самые крупные транснациональные корпорации мира имеют практически неограниченные экономические ресурсы. Рыночная капитализация некоторых из них превышает 500 миллиардов долларов, а годовой объем продаж составляет около 150–200 миллиардов долларов. Такие транснациональные корпорации продают более 80% электроники и химической продукции, 95% фармацевтических препаратов и 76% машинного оборудования. [9] По различным оценкам, во всем мире, около 2/3 от всех крупных бизнес-операций, происходят в виде сделок между транснациональными корпорациями. [11] Развитие макроэкономических процессов способствуют формированию соответствующего уровня налоговой системы для эффективного пополнения бюджета государства и расширению возможностей по оптимизации налогооблагаемой базы для транснациональных корпораций.

Важнейшее место в процессе оптимизации налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами занимает институт трансфертного ценообразования. Особенно актуальным трансфертное ценообразование представляется для развивающихся стран, ввиду повышенной необходимости в привлечении крупных объемов прямых иностранных инвестиций. Эффективность государственного регулирования налогообложения находится в прямой зависимости с налоговым контролем над использованием трансфертных цен налогоплательщиками.

Международные принципы регулирования налогообложения трансфертного ценообразования являются результатом многолетней практики налогового контроля многих государств. Основной международной организацией, разрабатывающей принципы трансфертного ценообразования, является Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). В рамках своей общей компетенции государства-члены ОЭСР сформулировали рекомендации по трансфертному ценообразованию, чтобы избежать разрушительное воздействие двойного налогообложения на международную торговлю. Результатом стал отчет ОЭСР и Руководство по трансфертному ценообразованию, которые были впервые выпущены в 1979 году и начиная с их первоначальной версии дополнялись 12 раз. Актуальной является редакция от 10 июля 2017 года. [12]

Основополагающими принципами Рекомендаций ОЭСР являются:

1. принцип восприятия участников и филиалов группы одной компании как независимых лиц;
2. «принцип вытянутой руки» — в соответствии с которым цена, взимаемая одной стороной сделки с другой за данный продукт, должна быть такой же, если бы эти стороны не являлись взаимозависимыми лицами. [8]

Международные принципы трансфертного налогообложения ложатся в основу внутреннего законодательства многих зарубежных государств, где создаются соответствующие правовые инструменты, способствующие снижению уровня налоговых обязательств взаимозависимых лиц.

Специальные законодательные акты в области налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами на сегодняшний день существуют более чем в 60 государствах и почти в каждом случае имеют свои отличительные особенности. Относительно правил применения правил трансфертного ценообразования, зарубежные государства следует условно разделить на три группы:

- ◆ государства-члены ОЭСР, в которых законодательство о налоговом контроле трансфертного ценообразования в соответствии с принципами, изложенными в Руководстве ОЭСР (Австралия, Германия, Канада, Норвегия, США, Турция, Франция, Япония и др.);
- ◆ государства, не входящие в состав ОЭСР, но учитывающие в своей законодательной деятельности его Руководство (Индия, Китай, Колумбия, Сингапур, ЮАР и др.);
- ◆ государства, которые не приняли на себя обязательства по принятию международных налоговых стандартов (Коста-Рика, Лабуан, Уругвай, Филиппины и др.). [13]

В законодательстве большинства государств, входящих в состав ОЭСР термин «взаимозависимые лица» толкуется в широком понимании. Существуют два вида взаимозависимости: вертикальная — «материнское предприятие — дочернее предприятие» и горизонтальная, в так называемых «сестринских» предприятиях.

Системы налогового регулирования трансфертного ценообразования государств Североамериканского региона считаются одними из наиболее развитых в мире, поскольку политика данных государств (Канада, Мексика, США) весьма жестка в вопросах налогообложения и пополнения бюджета.

Законодательство США в области налогового контроля трансфертного ценообразования формулируется

с середины 60-х годов прошлого столетия, поскольку в это время стали активно развиваться транснациональные корпорации. Следует отметить, что уже в то время законодательство США по налогам и сборам по сравнению с другими государствами выгодно отличалось, что способствовало формированию международных методологических и принципиальных основ налогового контроля трансфертного ценообразования. [6]

В начале 1990-х годов США задали тенденцию по ужесточению налогового контроля трансфертного ценообразования, которую поддержали другие государства региона.

Последний серьезный пересмотр системы трансфертного ценообразования в Канаде произошел в 1998 году и был направлен на дальнейшее ее согласование с принципом «вытянутой руки», содержащимся в статье 9 Типовой конвенции ОЭСР. Канадские правила трансфертного ценообразования управляются Канадским налоговым агентством (CRA). Руководства и другие административные указания, относящиеся к компетенции CRA, считаются рекомендательными, но не обязательными. Руководящие принципы и другие доклады ОЭСР официальными не признаются, однако суды и другие инстанции разрешения споров обычно принимают их во внимание при принятии решений.

В США в законодательстве о трансфертном ценообразовании аналогом термину «взаимозависимые лица» является термин «контролируемые лица». Буквально контроль определяется так: «...любая форма контроля, прямого или косвенного, юридически оформленного или не оформленного, включая контроль, возникающий в результате действий двух и более налогоплательщиков, действующих по взаимной договоренности или с общей целью, или с намерением искусственного перераспределения доходных или расходных статей между указанными налогоплательщиками и контролируемой организацией». [5]

Федеральным органом контроля в области налогов в США является Служба внутренних доходов (Internal Revenue Service — IRS), относящаяся к компетенции Главного налогового управления Министерства финансов США. В состав Службы внутренних доходов входит центральный аппарат, семь региональных и 58 окружных налоговых управлений.

Мексика широко известна как одно из первых государств, принявших правила трансфертного ценообразования. Например, Мексика сходит в первую тройку государств, внедривших в своем внутреннем законодательстве действие Плана мероприятий BEPS13 по борьбе с эрозией и смещением прибыли ОЭСР.

Основными законами, регулируемыми трансфертное ценообразование в Мексике, являются:

- ◆ Закон Мексики о подоходном налоге (MITL);
- ◆ Федеральный налоговый кодекс, в котором содержатся основные полномочия налоговых органов.

Мексика является участницей 55 налоговых соглашений во избежание двойного налогообложения, которые включают основные элементы типовых конвенций ООН и ОЭСР, а также других налоговых соглашений с многими государствами.

На территории Европы, первые законодательные источники в области налогового контроля за трансфертным ценообразованием, стали приниматься во второй половине прошлого века. Одним из первых таких источников считается «Финансовый акт» Великобритании, принятый в 1951 г., который был положен в основу принятого в 1988 году «Акта по налогам на доходы и корпорации».

Анализируя налоговое законодательство государств Европейского союза (ЕС), мы прослеживаем, что помимо рекомендаций ОЭСР в нем учитывается принятый в 2006 году Кодекс поведения относительно документации по ТЦ для ассоциированных предприятий в ЕС (EU TPD). [7] Законодательство о налоговом контроле трансфертного ценообразования наиболее проработано в государствах западной Европы (Австрия, Великобритания, Литва, Нидерланды, Франция). Внедрение налоговых стандартов в ряде государств Центральной и Восточной Европы было произведено в упрощенной форме.

В различных государствах ЕС Руководства ОЭСР обладают различной юридической силой. Так, если на территории Великобритании Руководство ОЭСР действует как официальный нормативно-правовой источник, в то время как в Бельгии, Норвегии, Португалии, Швеции этот документ носит рекомендательный характер несмотря на то, что в правоприменительной практике он используется весьма широко. [3]

Основными нормативными документами в области налогового контроля трансфертного ценообразования, принятыми в ФРГ являются Положение о налоговом контроле и Закон «О налогообложении внешнеэкономической деятельности». Принципы налогообложения сделок между контролируемыми лицами закреплен в Разделе 1 § 1 Закона Германии о налогообложении внешнеэкономической деятельности, а также находят отражение в ведомственных нормативных актах Федерального министерства финансов.

Специальные правила к документации о трансфертном ценообразовании с учетом национальных интере-

сов приведены в разделе 90 § 3 Налогового кодекса ФРГ. Дефиниция взаимозависимых лиц, или «связанных сторон» закреплена в Разделе 1 § 2 Закона Германии о налогообложении.

Налоговый контроль в ФРГ осуществляется на федеральном и региональном уровнях отдельно специальными уполномоченными органами. Основным инструментом налогового контроля трансфертного ценообразования являются регулярные выездные налоговые проверки.

Не менее детальным является законодательство о налоговом контроле трансфертного ценообразования Франции. Основным нормативным документом в области налогообложения является Налоговый кодекс Франции. В нем закреплено понятие принципа вытянутой руки (ст. 57) контролируемых сделок (ст. 223); регламентированы неустойки (ст. 1735 ter) и штрафы (ст. 1729F). Кроме того, во Франции действует специальный налоговый процессуальный кодекс (Code de procedure fiscale), в котором установлены требования к документации по трансфертному ценообразованию (ст. L 13 AA), порядок выполнения информационных запросов при проведении налоговых проверок (ст. L 10), к бремени доказывания при налоговом контроле и др. Контролирующим органом является Главное управление государственных финансов (Direction Générale des Finances Publiques) Налоговая политика Франции строится в строгом соответствии с Руководящими принципами ОЭСР, и направлена на внимательное отслеживание фактов размывания налогооблагаемой базы и вывода доходов/прибыли из-под налогообложения.

Интересным для настоящего исследования является налоговое законодательство Литовской республики, которая совсем недавно (30 мая 2018 года) вступила в ОЭСР. Правила трансфертного ценообразования основаны на рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Предприятия должны документировать трансфертные цены, если годовой оборот превышает 2 896 200 евро (этот порог не распространяется на финансовые и кредитные учреждения или страховые компании). В Республике Литва утверждены правила отчетности в соответствии с действием Плана мероприятий BEPS13. В государстве действует специализированный Закон о налогах с доходов корпораций, принятый в 2001 году в редакции от 01.02.2019. [14]

Законодательство государств БРИКС в области налогового контроля трансфертного ценообразования преимущественно основывается на международных принципах и Руководствах, хотя ни одно из государств данной группы (Бразилия, Россия, Индия, КНР, ЮАР) не является членом ОЭСР, несмотря на все объективные предпосылки к этому.

Правила по трансфертному ценообразованию в Бразилии (действуют с 1997 г.) принципиальным образом отличаются от рекомендаций ОЭСР тем, что в них отсутствует «принцип вытянутой руки».

В Индии, которая приглашена участвовать в ОЭСР в качестве наблюдателя, действует специальный Кодекс по трансфертному ценообразованию, введенный в действие с 01.04.2001 г. Налоговый контроль на территории данного государства осуществляется двумя органами: Центральным комитетом по прямым налогам (CBDT) и Департаментом подоходного налога.

В Китае основные положения по трансфертному ценообразованию отражены в главе 6 «Специальные корректировки налогов» закона «Корпоративного подоходного налога», который вступил в силу с 01.01.2008 года. По состоянию на 31 декабря 2017 года существует четыре подзаконных акта федерального контролирующего органа — Государственной налоговой администрации КНР, которые формируют общую основу для применения трансфертного ценообразования в данном государстве.

- ◆ Бюллетень Gonggao (2017) № 6 — Бюллетень о надзорных мерах по корректировкам специальных налоговых расследований и процедурам взаимных соглашений;
- ◆ Бюллетень Gonggao (2016) № 64 — Бюллетень по вопросам, связанным с совершенствованием управления механизмами заблаговременного ценообразования;
- ◆ Бюллетень Gonggao (2016) № 42 — Бюллетень по совершенствованию администрирования отчетности по операциям со связанными сторонами и современной документации;
- ◆ Циркуляр Guoshuifa (2009) № 2 — Меры по осуществлению специальных налоговых корректировок.

На практике, большинство налоговых проверок трансфертного ценообразования в КНР проводятся по инициативе муниципальных органов власти, несмотря на то непосредственное участие федерального контролирующего органа.

В виду ограниченного объема настоящего исследования, мы не можем детально проанализировать многообразный опыт зарубежных государств по вопросам налогового контроля трансфертного ценообразования, однако, это не мешает нам выделить ряд характерных особенностей, как позитивного, так и негативного характера.

Во-первых, в государствах, учитывающих в национальном законодательстве международные принципы

налогообложения и Руководства ОЭСР, отсутствует строгая иерархия применения методов налогового контроля трансфертного ценообразования. Налогоплательщик может выбрать любой из предусмотренных в законе методов трансфертного ценообразования на свое усмотрение, если при этом соблюден принцип соответствия рыночной цене. Данного подхода придерживается большинство государств ЕС. В некоторых государствах (например, в Чешской Республике) даже установлена обязанность налогового органа по использованию в ходе налоговой проверки того же метода, который использовал налогоплательщик. [3]

Во-вторых, в мировой практике не выработано единого подхода относительно вопроса бремени доказывания нарушения принципа «вытянутой руки». Например, если в Германии, Литве, Франции налоговый орган обязан доказывать факт нарушения данного принципа; в Великобритании, США, Нидерландах и Японии обязанность подтверждения рыночной цены сделки лежит на налогоплательщике, в отношении которого была инициирована проверка.

В-третьих, в разных государствах применяются разные подходы к определению взаимозависимости. В большинстве государств пороговым значением является 50% прямого или косвенного участия. В некоторых государствах порог данного значения снижен. Например, в Великобритании, он составляет 40% прямого или косвенного участия. Другим примером является Германия, Китай и РФ, где применяется пороговое значение в размере 25%.

В-четвертых, в последнее время в качестве общемировой тенденции наблюдается популяризация использования предварительных соглашений о ценах в качестве средства разрешения споров. Это обусловлено тем, что сами налогоплательщики приветствуют использование предварительных соглашений о ценах, поскольку это позволяет им избежать экономических и налоговых рисков. В соответствии с данными отчета Форума по трансфертному ценообразованию государств ЕС, по состоянию на конец 2018 года в государствах ЕС было заключено 726 предварительных соглашений внутри союза и 515 с организациями стран, не входящими в союз. [10]

Проведенное исследование позволяет выявить некоторые позитивные направления мирового опыта налогового контроля в области трансфертного ценообразования, которые могут учитываться в формировании отечественной налоговой системы:

- ◆ устранение иерархии методов определения цен для целей налогообложения путем уточнения положений гл. 14.3 НК РФ;

- ◆ развитие международного сотрудничества в рамках Конвенции о взаимной административной помощи в налоговой области;
- ◆ исключение дублирующих полномочий между контролирующими органами в области налогообложения;
- ◆ популяризация предварительных соглашений о ценообразовании, в том числе, путем уменьшения государственной пошлины (с 1 января 2015 года она составляет 2 млн. руб.). [1]

Проведенный нами анализ мирового опыта налогового контроля в области трансфертного ценообразования позволяет сделать вывод о том, что законодательство зарубежных государств в данной области, как

правило, основывается на принципе «вытянутой руки» и рекомендациях ОЭСР. В государствах, где успешно используются международные принципы налогового контроля, транснациональные корпорации находятся под пристальным вниманием контролирующих органов. Во многих государствах существует своя специфика трансфертного ценообразования, которая как правило, связана с особенностями государственной налоговой политики и состоянием экономики и бюджетной сферы. Разработка международных принципов и норм налогового контроля трансфертного ценообразования и их последующая имплементация в национальное законодательство позволяет создать в государствах конкурентоспособную налоговую систему, в основе которой лежит эффективное налоговое администрирование.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон от 21.07.2014 N221-ФЗ (ред. от 27.11.2018) «О внесении изменений в главу 25.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // «Российская газета», N163, 23.07.2014.
2. Бурцева А. М. Трансфертное ценообразование: международный опыт // Российский налоговый курьер. 2003.-№ 24. — С. 64.
3. Галимарданова Ю.М., Туфетулов А. М. Проблемы и перспективы определения критериев взаимозависимости лиц для целей налогообложения // Казанский экономический вестник. 2017. № 4 (30). С. 61–67.
4. Головченко, О. Н. Трансфертное ценообразование в Европейском Союзе // Финансовое право. — 2013. — № 3. — С. 32.
5. Долгополова А. Ю. Международный опыт трансфертного ценообразования // Наука и общество. 2012. № 4 (7). С. 96–99.
6. Мамбеталиева А. Н. Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах — членах ЕврАзЭС (правовой обзор) // Финансовое право. 2010. № 6.
7. Орлова А. А. Развитие международных принципов налогового регулирования трансфертного ценообразования в условиях глобализации национальных налоговых систем // Налоги и финансы. 2014. № 2 (22). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-mezhdunarodnyh-printsipov-nalogoovogo-regulirovaniya-transfertnogo-tsenoobrazovaniya-v-usloviyah-globalizatsii> (дата обращения: 19.11.2019).
8. Султанова Л.Ф., Багаутдинов Р. И. Реализация принципа «вытянутой руки» в трансфертном ценообразовании // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2013. № 12. С. 146–151.
9. Becker-Ritterspach, F., Lange, K., & Becker-Ritterspach, J. (2017) Divergent patterns in institutional entrepreneurship of MNCs in emerging economies. *Critical perspectives on international business*, 13(3), 186–203. <https://doi.org/10.1108/cpoib-06-2016-0024> (Дата обращения: 17.11.2019).
10. EU joint transfer pricing forum Statistics on APAs in the EU at the End of 2018 [Электронный ресурс] // Доступ: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf) (Дата обращения: 10.11.2019).
11. EuropeAid — Implementing the Tax and Development policy agenda Transfer pricing and developing countries Final report [Электронный ресурс] // Доступ: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/transfer\\_pricing\\_dev\\_countries.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/transfer_pricing_dev_countries.pdf) (Дата обращения: 18.11.2019).
12. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Электронный ресурс] // Доступ: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (Дата обращения: 18.11.2019).
13. Pricewaterhouse Coopers. International transfer Pricing 2013/14. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/internationaltransfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml> (Дата обращения: 09.11.2019).
14. Republic of Lithuania Law on corporate income tax Consolidated version from 01/02/2019 [Электронный ресурс] Доступ: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/7977078/Law+on+Corporate+Income+Tax/544d4127-2488-4fdc-bffd-adb0195525a3> (Дата обращения: 19.11.2019).

© Куприянов Александр Сергеевич (justic\_self@mail.ru).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»