

*На правах рукописи*

**Задорожная Анастасия Игоревна**

**ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО  
ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

12.00.04 – финансовое право, налоговое право, бюджетное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата  
юридических наук

Санкт-Петербург – 2017

Работа выполнена на кафедре государственного и административного права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Санкт-Петербургский государственный университет».

**Научный руководитель:**

**Шевелёва Наталья Александровна**  
доктор юридических наук, профессор, заведующая  
кафедрой государственного и административного  
права СПбГУ

**Официальные оппоненты:**

**Хаванова Инна Александровна**  
доктор юридических наук, ведущий научный  
сотрудник отдела финансового, налогового и  
бюджетного права ФГНИУ «Институт  
законодательства и сравнительного правоведения  
при Правительстве Российской Федерации»

**Щекин Денис Михайлович**  
кандидат юридических наук, доцент кафедры  
финансового права юридического факультета  
ФГБОУ ВО «Московский государственный  
университет им. М.В. Ломоносова»

**Ведущая организация:** ФГАОУ ВО «Сибирский федеральный университет»,  
Юридический институт, г. Красноярск

Защита состоится «24» апреля 2017 года в 18 часов 30 минут на заседании диссертационного совета Д 212.232.70 по защите докторских и кандидатских диссертаций на базе ФГБОУ ВО СПбГУ по адресу: *199026, Санкт-Петербург, Васильевский остров, 22-я линия, дом 7, зал заседаний Ученого совета (ауд. 64).*

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке им. М. Горького СПбГУ по адресу: *199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., д. 7/9.* Диссертация размещена на сайте СПбГУ по адресу: <https://disser.spbu.ru/files/disser2/disser/d2ZFbvqVJx.pdf>

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 года.

и.о. ученого секретаря диссертационного  
совета Д 212.232.70,  
доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный деятель науки РФ

И.Ю. Козлихин

### Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** Трансфертное ценообразование представляет собой нейтральное экономическое понятие механизма установления цен между организациями, образующими взаимосвязанную группу компаний или компаний и физических лиц.

Участники группы заинтересованы в получении прибыли группой в целом, а не отдельными ее участниками, поэтому они могут применять любые цены в сделках между собой. В связи с этим трансфертное ценообразование может использоваться для аккумуляции основной прибыли группы в низконалоговых юрисдикциях и выводу прибыли группы из высоконалоговых юрисдикций, что позволяет группе компаний снижать размер налоговой обязанности и увеличивать «чистую прибыль» всей корпоративной структуры. Затем такая прибыль может быть распределена среди участников группы (например, с помощью корпоративных инструментов). Применение трансфертного ценообразования для указанных целей рассматривается соответствующими государствами как нарушающее их фискальные интересы.

Ли Шеппард (*Lee Sheppard*), США, отмечает, что «Трансфертное ценообразование представляет собой самый острый вопрос среди проблем международного налогообложения»<sup>1</sup>. По мнению проф. Губерта Хамаекерса (*Hubert Hamaekers*), Нидерланды, «с финансовой точки зрения трансфертное ценообразование, наверное, самый важный налоговый институт в мире. Предполагается, что около 60-70% всей трансграничной торговли осуществляется между транснациональными корпорациями. Термин транснациональная корпорация относится не только к крупнейшим General Electric, Glaxo, Citigroup, Microsoft, Sony и Shell, но также и компаниям меньшего масштаба, в которых одна или более дочерних компаний или постоянных представительств находятся в стране, иной, чем страна резидентства головной компании»<sup>2</sup>. Проф. Лоррейн Эден (*Lorraine Eden*), США, отмечает, что «21-го век – это время господства многонациональных корпораций и независимых государств, причем, роль многонациональных корпораций со временем все больше возрастает»<sup>3</sup>.

Еще в начале XX века в США и Европе данному явлению стало уделяться повышенное внимание со стороны фискальных органов. Постепенно правила налогового

---

<sup>1</sup> Sheppard L. Top U.S. tax expert in savage attack on transfer pricing rules. August 23, 2012 [Электронный ресурс] // Сайт Tax Justice Network. Режим обращения: <http://taxjustice.blogspot.ru/2012/08/top-us-tax-expert-in-savage-attack-on.html> (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>2</sup> Hamaekers H. Introduction to Transfer Pricing. IBFD Transfer Pricing Database (extract). // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden. 2010. P.1.

<sup>3</sup> Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: [http://mnccenter.org/sites/default/files/publication\\_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20\(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness\)-2015.pdf](http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness)-2015.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

контроля трансфертного ценообразования развивались, инкорпорировались в налоговые системы различных стран, в т.ч. в налоговую систему Российской Федерации.

Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) в 1995 году разработала Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов<sup>4</sup> (далее – Руководство ОЭСР). ОЭСР отмечает, что в последнее время государства несут все больше потерь существенных налоговых поступлений из-за политики компаний, направленной на размывание налогооблагаемой базы и вывода прибыли в юрисдикции с благоприятным налоговым режимом. Кроме того, существующие принципы распределения прав на налогообложение между странами не успевают за изменениями в деловой среде с учетом глобализации бизнеса (включая возможность ведения бизнеса через Интернет) и возрастанием значения интеллектуальной собственности как фактора создания стоимости.

В связи с этим к 2016 году ОЭСР провела значительную работу по выработке новых подходов к международному налогообложению, результаты которой изложены в плане действий ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (*Base Erosion and Profit Shifting*) (далее – План действий BEPS)<sup>5</sup> и последующих документах. В части налогового контроля трансфертного ценообразования ОЭСР разработала и приняла поправки в Руководство ОЭСР<sup>6</sup> в отношении:

- прозрачности и доступности информации о функциях, рисках и активах групп компаний на международном уровне;
- функционального анализа сделок между ассоциированными лицами для предотвращения искусственного перевода функций, рисков, и разделения прав на активы между юридическими лицами одной группы компаний для перевода прибыли в юрисдикции с благоприятным налоговым режимом;
- специальной методологии оценки соответствия условий сделок между ассоциированными компаниями принципу «вытянутой руки» в отношении нематериальных активов, внутригрупповых услуг, товаров биржевой торговли и др.

---

<sup>4</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Committee on Fiscal Affairs. Paris, 1995 with amendments as of 2010. [Электронный ресурс] // Сайт Кеепек LLC. Режим доступа: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page4) (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>5</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>6</sup> About BEPS and the inclusive framework. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

Компания PwC в России отмечает, что проект ОЭСР по BEPS получил значительный политический резонанс: в частности, его поддерживают страны «Большой двадцатки» (далее – G20)<sup>7</sup>.

Для России вопрос недополучения налоговых поступлений ввиду использования трансфертного ценообразования также является актуальным. С 1 января 2012 года вступили в силу изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ), внесенные Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»<sup>8</sup>, касающиеся налогового контроля трансфертного ценообразования. Данные поправки вызваны желанием законодателя соответствовать мировой практике налогового контроля трансфертного ценообразования, повысить уровень определенности, предсказуемости и доверия в отношениях между налогоплательщиком и государством. Они установили подробный порядок проведения налогового контроля трансфертного ценообразования налоговыми органами, и в то же время значительно увеличили уровень административной нагрузки на налогоплательщиков в отношении их сделок с взаимозависимыми лицами (обязали представлять уведомление о контролируемых сделках, а также документацию, обосновывающую рыночный уровень цен в таких сделках).

В связи с этим в России неизбежно возникают вопросы толкования и применения обновленных норм, формируется судебная и административная практика в отношении действий территориальных налоговых органов по налоговому контролю трансфертного ценообразования в рамках камеральных и выездных налоговых проверок, проверки уведомлений о контролируемых сделках, практика заключения предварительных соглашений о ценообразовании.

В результате контрольно-аналитической работы за налоговые периоды 2012-2015 годов ряд налогоплательщиков в связи с применением в сделках цен, не соответствующих рыночному уровню, скорректировал налоговую базу на сумму более 30,0 млрд. рублей. В бюджет дополнительно поступило около 5,0 млрд. рублей (из них налог на прибыль 4,9 млрд. рублей). Уменьшены убытки прошлых периодов почти на 3,0 млрд. рублей<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Отчет ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS). [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим доступа: [http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/legislation/assets/tax\\_flash\\_report\\_issue\\_special\\_issue\\_rus.pdf](http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/legislation/assets/tax_flash_report_issue_special_issue_rus.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>8</sup> Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (ред. от 05.04.2013) // «Собрание законодательства РФ», 25.07.2011, № 30 (ч. 1), ст. 4575.

<sup>9</sup> Годовой отчет Министерства финансов России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». [Электронный ресурс] // Сайт Министерства финансов России. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#> (дата обращения: 20.09.2016).

По состоянию на конец мая 2014 года были заключены десять<sup>10</sup> соглашений о ценообразовании с ОАО «Роснефть», ОАО «Газпром Нефть», ОАО «Аэрофлот», ЗАО «Лукойл». В 2015 году были заключены десять соглашений о ценообразовании с семнадцатью крупнейшими налогоплательщиками<sup>11</sup>, в частности, с ПАО «Аэрофлот» и АО «ДОНАВИА»<sup>12</sup>.

При этом в России продолжается процесс обновления правил налогового контроля трансфертного ценообразования с целью имплементировать новейшую международную практику в отношении прозрачности и доступности информации о распределении функций, рисков, активов и налоговой нагрузки внутри группы компаний, который, очевидно, повлечет новый цикл взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Так, например, на общественном обсуждении на данный момент (2017) находится законопроект<sup>13</sup>, вводящий требования по подготовке страновых сведений по международной группе компаний (страновой отчет (*Country-by-Country Report* в терминологии Плана действий BEPS), глобальной документации по международной группе компаний (*Master File*) и национальной документации (*Local File*)), новый раздел VII-1, которым будут регулироваться особенности автоматического обмена финансовой информацией и страновыми отчетами с иностранными государствами для налоговых целей, а также новый пункт, регламентирующий участие иностранных налоговых органов в налоговых проверках.

Кроме того, 16 ноября 2014 года вступил в силу Федеральный закон № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам»<sup>14</sup>. Для реализации данной конвенции<sup>15</sup> 27 января 2017 года Российская Федерация

---

<sup>10</sup> Доклад Федеральной налоговой службы о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы. [Электронный ресурс] // Сайт Федеральной налоговой службы. Режим обращения: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/activities\\_fts/ftsefficiency/5071588/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/activities_fts/ftsefficiency/5071588/) (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>11</sup> Годовой отчет Министерства финансов России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». [Электронный ресурс] // Сайт Министерства финансов России. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#> (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>12</sup> ФНС России заключила соглашения о ценообразовании для целей налогообложения с ПАО «Аэрофлот» и АО «ДОНАВИА». [Электронный ресурс] // Сайт Федеральной налоговой службы. Режим обращения: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/5685229/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5685229/) (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>13</sup> Законопроект «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)». [Электронный ресурс] // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#npa=41254> (дата обращения: 05.02.2017)

<sup>14</sup> Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // «Собрание законодательства РФ», 10.11.2014, № 45, ст. 6135.

<sup>15</sup> Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

подписала многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами от 27.01.2016<sup>16</sup>.

**Степень разработанности темы.** Положения раздела V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» еще не становились предметом самостоятельного монографического исследования. Защищенные ранее диссертации посвящены оценке действовавших до 2012 года правил налогового контроля трансфертного ценообразования статьи 40 НК РФ (см. диссертации К.А. Непесова<sup>17</sup> и Д.Н. Суругина<sup>18</sup>), а также экономическим исследованиям. Следует отметить, что актуальным остается проведенный К.А. Непесовым комплексный сравнительно-правовой анализ мирового опыта налогового контроля трансфертного ценообразования, а также некоторые выводы указанных авторов в отношении применения доктрины «существа над формой», расширения мер ответственности за использование трансфертного ценообразования для минимизации налоговой нагрузки, согласования норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования с нормами части второй НК РФ (в частности, с правилами о «недостаточной капитализации»), объективном подходе законодателя к вопросу об определении вины налогоплательщика, и др.

**Объект исследования** составляют общественные отношения, связанные с налоговым контролем трансфертного ценообразования.

**Предмет диссертационного исследования** представляет собой нормативное содержание отношений налогового контроля трансфертного ценообразования в России в целом, с точки зрения его цели, сущностного содержания и практической реализации инкорпорации правил налогового контроля трансфертного ценообразования в налоговую систему России.

**Цели и задачи диссертационного исследования.** Целью исследования является анализ и формулирование подхода к определению позиции института налогового контроля трансфертного ценообразования в рамках раздела V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» в налоговой системе Российской Федерации.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие *задачи*:

---

<sup>16</sup> Seven more jurisdictions sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country-by-country information (BEPS Action 13). [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: [http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm\\_source=Adestra&utm\\_medium=email&utm\\_content=Read%20the%20press%20release&utm\\_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm\\_term=demo](http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Read%20the%20press%20release&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm_term=demo) (дата обращения: 02.02.2017).

<sup>17</sup> См.: Непесов, К.А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве: автореферат дис. кандидата юридических наук: 12.00.14. М. 2005.

<sup>18</sup> См.: Суругин, Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: автореферат дис. кандидата юридических наук: 12.00.14. М. 2007.

1) проанализировать развитие института налогового контроля трансфертного ценообразования в мировой практике, в т.ч. в России (какая правовая система является родоначальником данного института, как он изменялся с течением времени, и в каком виде был инкорпорирован в налоговую систему России), а также рассмотреть основные принципы корректировки налоговой базы, применяемые в международной практике;

2) определить возможность использования устоявшейся мировой практики налогового контроля трансфертного ценообразования, отраженной в Руководстве ОЭСР (с учетом изменений, разработанных в соответствии с Планом действий BEPS);

3) определить, насколько нормы о налоговом контроле трансфертного ценообразования в России обеспечивают баланс частных и публичных интересов;

4) рассмотреть проблемы встраивания института налогового контроля трансфертного ценообразования в налоговую систему Российской Федерации, его взаимодействия с институтами налогового контроля, налоговой ответственности, налогового учета и отчетности, гражданско-правового института сделки и нормами других отраслей российского законодательства;

5) выработать предложения по результатам проведенного анализа.

**Методология исследования** включает в себя традиционно используемые общенаучные (анализ, классификация, синтез, аналогия, функциональный метод) и частнонаучные (формально-юридический, историко-юридический, сравнительно-правовой, метод правового моделирования) методы научного исследования.

**Теоретическую основу исследования** составили идеи труды зарубежных и российских ученых в области налогового права и гражданского права, теории государства и права, административного права и других отраслей, таких как Ави-Йонах Р., Клаузинг К., Дарст М., Пиччиотто С., Шеппард Л., Эден Л., Салливан М.А., Кроппен Х.К., Девид Р., Шмидтке Р., Хамаекерс Г., Маккартен У.Дж., Локк Дж., Смит А., Непесов К.А., Сеидов А., Брызгалин А.В., Кротов М.В., Павлов, А. А., Шевелева Н.А., Щекин Д.М., Нерсесянц В.С., Козлова Е.И., Кутафин О.Е., Хропанюк В.Н., Поляков А.В., Чиркин В.Е., Кучеров И.И., Винницкий Д.В., Якушев В.С. Кустова М.В., Ногина О.А., Овсянников С.В., Зарипов В.М., Килинкарлова Е.В., Кучеров И.И., Кучерявенко Н.П., Демин А.В, Копина А.А., Хаванова И.А. и другие.

**Нормативную основу исследования** образуют положения Конституции Российской Федерации, международные правовые акты, законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также зарубежные нормативные источники.

**Эмпирическую базу проведенного исследования** составили: постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации (в период с 1999 по 2016 годы); практика Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, арбитражных судов округов Российской Федерации (в период с 2012 по 07.06.2016 в отношении применения норм раздела V.1 НК РФ, а также более

ранних решений в отношении статьи 40 НК РФ по отдельным вопросам), письма Министерства финансов России о разъяснении налогового законодательства, акты органов в сфере налогового контроля и надзора, рекомендательные документы ОЭСР, в частности, Руководство ОЭСР с учетом изменений, разработанных в соответствии с Планом действий BEPS, статистическая информация из официальных интернет сайтов органов государственной власти Российской Федерации и зарубежных стран, а также материалы практики иностранных судов, юридических и аудиторских компаний.

**Научная новизна исследования предопределена** его темой, предметом и методологией, а также полученными результатами, отраженными в положениях, выносимых на защиту.

**Основные положения, отличающиеся новизной или содержащие элементы новизны, выносимые на защиту:**

1. Вступившие в силу с 01 января 2012 и действующие на данный момент нормы раздела V.1. НК РФ представляют собой самостоятельный институт налогового права, регулирующий особые общественные отношения между налогоплательщиком и налоговым органом по поводу налогового контроля соблюдения налогоплательщиками принципа «вытянутой руки» в отношениях между взаимозависимыми лицами<sup>19</sup> и восстановлению имущественного интереса государства в случае несоблюдения данного принципа.

Именно сочетание специфических материальных и процедурных правил налогового контроля трансфертного ценообразования, вызванных особым экономическим смыслом отношений между взаимозависимыми лицами и повышенным риском вывода прибыли, полученной в результате таких отношений, из-под налогообложения в России, образует рассматриваемый институт налогового права в налоговой системе Российской Федерации. Его нормы направлены на выявление ситуаций применения трансфертного ценообразования для целей снижения налоговой нагрузки группы компаний с помощью особого инструментария расчета рыночного уровня цен и (или) соответствующей ей налоговой базы, и последующее нивелирование эффекта такого использования трансфертного ценообразования;

2. Правила налогового контроля трансфертного ценообразования в России при принудительной корректировке налоговой базы со стороны публичного субъекта вполне

---

<sup>19</sup> Под налоговый контроль трансфертного ценообразования помещены не только сделки между взаимозависимыми лицами, но сделки и между независимыми лицами в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли и сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.11.2007 № 108н (подпункты 2 и 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ). Представляется, что в данных сделках публичным субъектом презюмируется наличие фактической взаимозависимости, поскольку они потенциально могут быть связаны со значительными имущественными рисками для государства в виде вывода прибыли из-под налогообложения в России.

соответствуют конституционным принципам, поскольку такая корректировка позволяет нивелировать особенности взаимозависимых лиц и тем самым восстановить баланс публичных и частных интересов;

3. Применение рекомендаций Руководства ОЭСР в России в отношении методов трансфертного ценообразования возможно для восполнения пробелов российского налогового законодательства, в случае, если экономическая логика и цель методов трансфертного ценообразования в Руководстве ОЭСР и в НК РФ совпадают, т.е. когда рекомендации Руководства ОЭСР дополняют существующее правило НК РФ. В отсутствие более конкретных указаний НК РФ возможность учета рекомендаций Руководства ОЭСР позволит компаниям и налоговым органам более глубоко проанализировать экономический смысл совершаемых операций и последствий, которые должны наступить в результате этих операций, и применить экономически логичный подход.

При этом положения Руководства ОЭСР, имея рекомендательный характер, очевидно, не могут применяться к процедурным правилам налогового контроля трансфертного ценообразования, поскольку в этой области действует дискреция законодателя в выборе административно-правовых средств обеспечения налогового регулирования;

4. Представляется целесообразным уточнить понимание объема отношений, попадающих под налоговый контроль трансфертного ценообразования, которые на данный момент определяются посредством установления законодателем категории «сделка», раскрыв его содержание через понятие «операции в рамках двусторонних возмездных отношений, влекущие возникновение налоговой базы по налогам, полнота исчисления и уплаты которых подлежит налоговому контролю трансфертного ценообразования». Такое понимание обеспечит связь отношений между взаимозависимыми лицами с возникающей в этих отношениях налоговой базой в конкретном налоговом периоде, а также повысит эффективность налогового контроля трансфертного ценообразования (в частности, позволит проконтролировать отношения, в которых возможно манипулирование ценами для снижения общей налоговой базы взаимозависимых лиц и исключить из-под контроля те отношения, которые объективно не могут быть проконтролированы, избежать споров и существенных административных расходов как налогоплательщиков, так и налоговых органов);

5. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения представляет собой властное волеизъявление налогового органа, выраженное в форме решения по результатам предварительного налогового контроля, санкционирующее применение конкретной методологии определения рыночного уровня цен (рентабельности) к конкретным сделкам;

6. В целях обеспечения общеправового принципа равенства налогоплательщиков положения раздела V.1 НК РФ (в отношении видов налогов, к которым применима корректировка налоговой базы, судебного порядка взыскания неуплаченных в установленный срок налогов, порядка применения правил о сопоставимости, методов расчета рыночных цен, источниках информации о рыночных ценах, мероприятий налогового контроля, оснований для освобождения от ответственности за неуплату (неполную уплату) налога, возможности осуществления симметричной корректировки) должны распространяться и на порядок проведения камеральных и выездных налоговых проверок в тех случаях, когда налоговые органы осуществляют контроль трансфертного ценообразования и соблюдение налогоплательщиками «принципа вытянутой руки» в сделках, не признаваемых контролируруемыми.

**Теоретическая и практическая значимость работы** состоит в том, что в ней заложены основы для системного анализа и толкования норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования, который поможет ориентироваться в сложной совокупности рассматриваемых правил, критически оценивать позиции, сформированные судебной и административной практикой.

Выводы настоящего исследования могут быть использованы в нормотворческой деятельности, научно-исследовательской деятельности, в практической правоприменительной деятельности, а также при преподавании дисциплины «Налоговое право».

**Апробация результатов исследования.** Промежуточные и итоговые результаты исследования представлялись на заседаниях кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ, обсуждались с отдельными преподавателями этого факультета. Основные положения диссертации были опубликованы в ведущих периодических изданиях по юридическим дисциплинам, использованы в рамках отдельных семинарских занятий по курсу «Налог на прибыль организаций», предложены к обсуждению в рамках основного доклада на Международной конференции для студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов 2015».

**Структура диссертационного исследования.** Исследование состоит из введения, трех глав, объединяющих восемь параграфов, заключения и списка использованной литературы.

Во **введении** обоснована актуальность исследования, приведена его научная разработанность, определены цели, задачи, объект, предмет, методология и теоретико-эмпирическое основание исследования, сформулированы выносимые на защиту положения, показывающие научную новизну исследования и предполагающие его теоретическую и практическую значимость, приведены примеры апробации основных результатов исследования, изложена структура диссертации.

**Глава I «Понятие трансфертного ценообразования. История, причины возникновения института налогового контроля трансфертного ценообразования»** состоит из четырех параграфов и посвящена понятию трансфертного ценообразования, его роли как в управленческом учете организаций, так и в международном налогообложении, истории развития норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования за рубежом и в России, а также возможности применения положений Руководства ОЭСР, имеющего рекомендательный характер, в правоприменительной практике в России.

В первом параграфе «Понятие трансфертного ценообразования» автор анализирует механизм трансфертного ценообразования, его цели, а также способы использования трансфертного ценообразования для снижения налоговой нагрузки группы компаний на примере известных дел из судебной практики США<sup>20</sup>.

В законодательстве Российской Федерации термины «трансфертная цена» и «трансфертное ценообразование» отсутствуют, однако, они широко используются в научной литературе и на практике. «Трансфертное ценообразование» - это обычное коммерческое понятие, используемое для обозначения ценообразования внутри группы лиц или между подразделениями одного предприятия. Как утверждают Мориц Хиерман (*Moritz Hiermann*) и Штефан Рейчелштейн (*Stefan Reichelstein*), Германия, «Трансфертные цены обеспечивают руководителей актуальной информацией о расходах и доходах по сделкам внутри группы компаний. Поскольку управленческие решения руководителей подразделений зачастую основаны на прибыльности бизнес-сегментов, которыми они управляют, трансфертные цены выполняют ключевую функцию в распределении ресурсов»<sup>21</sup>.

В то же время, данный механизм может использоваться компаниями для уменьшения общей налоговой нагрузки группы компаний: манипулирование ценами сделок (занижение, завышение по сравнению с рыночными) приводит к минимизации налоговой базы (как правило, прибыли) у одной компании группы и концентрации ее у другой компании, ассоциированного лица, имеющего более благоприятные условия налогообложения, и, в конечном счете, к получению налоговой выгоды группой компаний в целом. Государства рассматривают трансфертное ценообразование, если оно используется для целей снижения налогового бремени группы, как нарушающее их фискальные интересы и предпринимают действия, направленные на их восстановление с помощью установления в национальном законодательстве и международных соглашениях норм, позволяющих скорректировать налоговую базу лица в сделках с его аффилированными лицами для целей налогообложения.

---

<sup>20</sup> Дела *United States Gypsum Company v. United States*, *E.I. DuPont de Nemours & Co. v. United States*

<sup>21</sup> Hiermann M, Reichelstein S, *Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management and Tax Perspective*. P. 3. // *Fundamentals of International transfer Pricing in Law and Economics*. Munich: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012. P.7.

В связи с этим многие группы компаний, даже если они не имеют цели манипулирования ценами, в объективных обстоятельствах различного налогового режима и претензий стран на свою долю налогооблагаемой прибыли, обязаны соблюдать правила налогового контроля трансфертного ценообразования каждой страны, где расположены компании группы, вносящие вклад в создание стоимости продукта.

Во втором параграфе *«Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования за рубежом»* автор прослеживает историю возникновения принципов корректировки налоговой базы при проведении налогового контроля трансфертного ценообразования, методов определения рыночной цены, особых правил в отношении нематериальных активов, предварительных соглашений о ценообразовании.

Изначально в мировой практике институт контроля трансфертного ценообразования появился и развивался в США, поэтому первая часть данного параграфа посвящена именно истории законодательства США. В 1970-х гг. возросло внимание к вопросам трансфертного ценообразования и в Европе. В 1995 году ОЭСР приняла Руководство ОЭСР, основанное на опыте налогового контроля трансфертного ценообразования в США, и на настоящий день являющееся «основным рекомендательно-методическим документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования, положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира, в том числе тех, которые не являются участниками ОЭСР»<sup>22</sup>. В 2016 году в рамках Плана действий BEPS Руководство ОЭСР подверглось значительным изменениям, препятствующим выводу прибыли из-под налогообложения с помощью перемещения нематериальных активов, рисков и капиталов без перемещения добавленной стоимости на товар, искусственного распределения ответственности между сторонами, устанавливающих особые правила налогового контроля трансфертного ценообразования в отношении нематериальных активов, требующих сложной оценки, сырьевых товаров, внутригрупповых услуг, а также обеспечивающих прозрачность и получение налоговыми органами наиболее полной информации для оценки потенциальных рисков по трансфертному ценообразованию.

В третьем параграфе *«Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования в России»* анализируется процесс имплементации правил налогового контроля трансфертного ценообразования в российскую налоговую систему с 1991 года, основными событиями которого являлись вступление в силу НК РФ с 1999 года, содержащего статью 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения», и его изменение с 2012 года с целью приведения законодательного регулирования в соответствие с мировой практикой (а именно, введен

---

<sup>22</sup> Мамбеталиева А.Н. Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах - членах ЕврАзЭС (правовой обзор) // Финансовое право. 2010. № 6. С. 34.

обширный раздел V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании»). Действующие на данный момент (2017) правила налогового контроля трансфертного ценообразования в России основаны на Руководстве ОЭСР<sup>23</sup>.

Также Россия поддержала инициативы, разработанные в рамках Плана действий BEPS в качестве участника G20, имеет намерение имплементировать в свое законодательство результаты деятельности стран в рамках решения задач данного Плана, ратифицировала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам»<sup>24</sup>, предусматривающую автоматический и произвольный обмен информацией с налоговыми органами иностранных государств, проведение одновременных налоговых проверок с ними, помощь по взысканию налогов.

В четвертом параграфе *«Применение Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в России»* на основе принципа экономического основания налога, одним из аспектов которого является «обязанность законодателя обеспечить экономическую логику ... в построении всей системы налогов и сборов...»<sup>25</sup> автор утверждает, что правила налогового контроля трансфертного ценообразования в части применения методов трансфертного ценообразования не могут быть основаны ни на чем ином, кроме как на экономических закономерностях, оказывающих влияние на цену в сделках на рынке, поскольку именно они призваны рассчитать цену (рентабельность) на «расстоянии «вытянутой руки». В связи с этим логика и цель применения методов трансфертного ценообразования у НК РФ и Руководства общая. Так, зачастую НК РФ воспроизводит правила о сопоставимости условий сделок и функциональном анализе сторон сделок<sup>26</sup>.

В связи с этим, в части применения методов трансфертного ценообразования Руководство ОЭСР может применяться как восполняющее пробелы в российском регулировании. Причем, такое применение будет означать применение не столько Руководства, сколько обоснованного экономического подхода, подкрепленного опытом

---

<sup>23</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс] // Сайт компании «Консультант Плюс». Режим обращения: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_129118/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129118/) (дата обращения: 23.12.2015).

<sup>24</sup> Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // «Собрание законодательства РФ», 10.11.2014, № 45, ст. 6135.

<sup>25</sup> Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // *Налоги*. 2013. № 5. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016). Схожие позиции выражают С.В. Савсерис (Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // *Налоговые споры: опыт России и других стран*. 2012. С. 14 – 15), Е.А. Ровинский (по его мнению, финансовые правоотношения «являются юридической формой выражения и закрепления финансовых отношений, которые сами, в свою очередь, являются формой определенных экономических отношений» // Ровинский, Е.А. *Основные вопросы теории советского права* / Е.А. Ровинский. - М.: Госюриздат, 1960. С. 134).

<sup>26</sup> См., например, Калинин С.И. Сопоставимость условий сделок и функциональный анализ в НК РФ и руководстве ОЭСР о трансфертном ценообразовании // *Закон*. 2013. № 1. С. 77 - 80.

международной практики. В обоснование своей позиции автор приводит несколько практических примеров (выбор «тестируемой» стороны при применении метода сопоставимой рентабельности, расчет рентабельности стороны сделки, выполняющей функции посредника, применение «портфельного» подхода), когда применение Руководства ОЭСР в отсутствие конкретного правила в НК РФ может быть экономически обоснованным.

**Глава II «Восстановление имущественного интереса государства как цель налогового контроля трансфертного ценообразования»** состоит из двух параграфов и содержит анализ понятия корректировки налоговой базы, проводимой в соответствии с правилами о налоговом контроле трансфертного ценообразования, положения правил о корректировке налоговой базы среди российских налогово-правовых институтов, рассмотрение и сравнение мировых принципов корректировки налоговой базы, а также исследование проблемы обеспечения баланса публичных и частных интересов при принудительной корректировке налоговой базы налоговым органом.

В первом параграфе **«Принципы корректировки налоговой базы в мировой практике и в Российской Федерации»** автор указывает, что в мировой практике сложились два основных принципа корректировки налоговой базы: принцип «вытянутой руки» (*Arm's Length Principle*) и принцип «распределения прибыли между компаниями на основе формулы» (*Global Formulary Apportionment*).

Первый принцип заключается в том, что если между двумя предприятиями в их коммерческих и финансовых взаимоотношениях устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между двумя независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из предприятий, но из-за наличия этих условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом. Он закреплен в статье 9 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал<sup>27</sup> и большинстве национальных законодательств, т.е. он занимает доминирующее положение в международной практике.

В соответствии со вторым принципом, группа компаний готовит единый отчет, отражающий совокупность финансовых результатов ее деятельности по всему миру, а затем этот «общий мировой» доход или убыток группы компаний распределяется между юрисдикциями разных стран, в которых находятся компании группы, «доход (прибыль) распределяется в соответствии с установленными расчетными формулами, компонентами которых могут быть такие показатели, как фонд оплаты труда, стоимость основных фондов, объем продаж и другие»<sup>28</sup> с приоритетом одного показателя над другим.

---

<sup>27</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> (дата обращения: 20.09.2016)

<sup>28</sup> McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division / William J. McCarten; FAD IMF. — Washington, D.C., 1995. P. 225.

Основное различие между принципом «вытянутой руки» и принципом «распределения глобальной прибыли на основе формулы» состоит в том, что первый «рассматривает каждого из налогоплательщиков по отдельности, которые гипотетически действовали бы между собой как независимые лица. Напротив, принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» рассматривает группу компаний как единое целое»<sup>29</sup>. Ревен Ави-Йонах (*Reuven S. Avi-Yonah*), США, полагает, что «в отличие от общепринятой практики противопоставления этих двух принципов, на самом деле они представляют собой два конца континуума. Затратный метод и метод последующей реализации уже представляют собой один шаг в сторону от анализа каждой отдельной компании группы. Это происходит, поскольку данные методы подразумевают анализ прибыли группы в целом, выделяя рентабельность производителя или перепродавца на основе сопоставимых данных и затем аллокируя оставшуюся прибыль на его контрагента»<sup>30</sup>.

Автор анализирует мнения, высказанные в научной литературе за и против рассматриваемых принципов<sup>31</sup>, и приходит к выводу, что они оба имеют существенные недостатки. При применении принципа «вытянутой руки» режим коммерческой тайны на практике приводит к отсутствию непосредственной информации о рынке как объективной основы для корректировки налоговой базы. Принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» означает вменение налогооблагаемой прибыли, размер которой может не соответствовать действительности. Таким образом, оба принципа могут означать отказ от экономической обоснованности налогообложения, и выбор между ними должен делаться в пользу наименьшего вреда данному основополагающему принципу налогообложения. Кроме того, автор считает обоснованной позицию Ревена Ави-Йонаха об отсутствии существенной разницы между этими двумя принципами.

Ввиду наличия теоретической проблемы соотношения цены «на расстоянии «вытянутой руки»» и рыночной цены при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования<sup>32</sup> в России этот вопрос дополнительно проанализирован

---

<sup>29</sup> Avi-Yonah R.S. The rise and fall of arm's length: A study in the evolution of US international taxation. 2007. P.2. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: [http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) (дата обращения 29.09.2016).

<sup>30</sup> Там же.

<sup>31</sup> Так, принцип «вытянутой руки» подвергается критике со стороны таких исследователей как Ревен Ави-Йонах (*Reuven S. Avi-Yonah*), Кимберли Клаузинг (*K.A. Clausing*) Майкл Дарст (*M.C. Durst*), Сол Пиччиотто (*S. Picciotto*), Ли Шеппард (*L.A. Sheppard*), но поддерживается такими учеными как Лоррейн Эден (*L. Eden*), Хаинц-Клаус Кроппен (*Heinz-Klaus Kroppen*), Роман Девид (*Roman David*) и Ричард Шмидтке (*Richard Schmidtke*)

<sup>32</sup> По мнению К.А. Непесова отождествление цен сделок между независимыми лицами «на расстоянии «вытянутой руки»» и рыночных цен необоснованно ввиду нетождественности данных понятий. К.А. Непесов считает, что «цена на расстоянии «вытянутой руки»» не всегда является рыночной: «Например, при снижении цен с целью проникновения на новые рынки, увеличения доли на рынке или предоставлении скидки за большой заказ можно говорить о соответствии фактической цены принципу «вытянутой руки», но не рыночному уровню» (Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 152.) Схожей позиции придерживается И.А. Хаванова (Хаванова И.А. Категория

в рассматриваемом параграфе. Автор приходит к выводу, что, с точки зрения экономической теории приравнивание цены «на расстоянии «вытянутой руки»» к рыночной цене, как это сделано в НК РФ, может быть неверным (при узком подходе к понятию рыночной цены<sup>33</sup>), но с практической точки зрения это не может привести к проблеме получения и применения налоговыми органами неверной информации о интервале цен (рентабельности) на расстоянии «вытянутой руки», поскольку при применении методов трансфертного ценообразования поиск сопоставимых сделок будет осуществляться с учетом такого критерия сопоставимости, как коммерческие стратегии сторон ввиду прямого указания НК РФ<sup>34</sup>.

Во втором параграфе *«Корректировка налоговой базы. Соблюдение баланса публичных и частных интересов при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования»* проанализированы нормы НК РФ о корректировке налоговой базы, которая может производиться (1) налоговым органом, в случае выявления занижения сумм налогов, указанных в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ, или завышения суммы убытка по налогу на прибыль организаций, в рамках специальной налоговой проверки трансфертного ценообразования, отличной от выездных и камеральных налоговых проверок и проводимой центральным аппаратом ФНС России (далее – Проверка трансфертного ценообразования). В данном случае корректировка налоговой базы является частью института налогового контроля; (2) налогоплательщику, в случае, если он самостоятельно обнаружил занижение сумм налогов, указанных в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ в результате применения механизма трансфертного ценообразования в контролируемых сделках, либо (3) контрагенту налогоплательщика по контролируемой сделке по правилам проведения симметричных корректировок. В данных

---

рыночной цены в современном налоговом праве // Журнал российского права. 2016. № 7. С. 96 - 104. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017)).

<sup>33</sup> Если говорить о совершенной (*perfect*) рыночной цене, называемой также в экономической теории равновесной ценой, то рыночные цены к ней стремятся, и степень их совпадения с равновесной ценой зависит от объективных условий рынка - уровня конкуренции, покупательской способности потребителей, уровня государственного вмешательства в рыночные процессы и т.д. Цена «на расстоянии «вытянутой руки»» может как совпадать с рыночной, так и отличаться от нее – в случае, если на нее дополнительно повлияли «субъективные» факторы» (например, цели налогоплательщика, его стратегия на рынке, из-за которой цена снижается или повышается). Цель предпринимателя, его бизнес-стратегия и тактика на рынке, которая может быть ориентирована на продвижение нового товара, увеличение интереса потребителей к уже существующему товару, продвижение товара на новые рынки, удержании рынка является еще одним условием, влияющим на цену, применяемую налогоплательщиком в сделке и зависящим от его волеизъявления. Цена, скорректированная таким условием, не будет являться рыночной, но, тем не менее, будет оставаться ценой «на расстоянии «вытянутой руки»».

<sup>34</sup> Пункт 10 статьи 105.5 НК РФ. Отметим, что метод сопоставимой рентабельности, а также в некоторых случаях затратный метод и метод цены последующей реализации применяется с помощью расчет рентабельности на основании сведений независимых компаний, полученных из их бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности, опубликованных в общедоступных российских или иностранных изданиях и (или) содержащиеся в общедоступных информационных системах (подпункт 2 пункта 2 статьи 105.6 НК РФ). На рентабельность компании оказывают влияние множество различных факторов деятельности (в т.ч. бизнес-стратегии компаний), и информация о них не всегда может быть доступна в открытых источниках информации, поэтому рыночный интервал рентабельности лишь косвенно отражает рыночный уровень цен, что отмечается как общий недостаток методов, при которых тестируется рентабельность.

случаях корректировка налоговой базы должна рассматриваться как часть института налогового учета, целью которого является определение налоговой базы по налогу, и более широкого института исчисления налога, включающего в себя налоговый учет, поскольку предполагает расчет «условно полученной налоговой базы» в соответствии с принципом «вытянутой руки», и как часть института налоговой отчетности, поскольку считается завершенной с момента отражения такой «условно полученной налоговой базы» в налоговой декларации.

Поскольку в налоговом законодательстве Российской Федерации установлен принцип «вытянутой руки», корректировка налоговой базы по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования представляет собой (1) расчет налоговой базы в соответствии с принципом «вытянутой руки» («рыночный размер налоговой базы») для расчета недостающей прибыли, которая будет считаться «условно полученной», если фактические цены в контролируемых сделках не соответствовали рыночным, и (2) отражение исправленного размера налоговой базы в налоговой декларации или акте и решении по результатам налогового контроля.

Для целей анализа положения правил о корректировке налоговой базы среди российских налогово-правовых институтов подробно рассмотрен вопрос о соотношении правил о принудительной корректировке налоговой базы и о расчетном способе определения налоговой базы. Соглашаясь с позицией Конституционного Суда Российской Федерации<sup>35</sup>, автор приходит к выводу, что расчет налоговой базы по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования является видом расчетного метода определения налоговой базы, нормы, его регулирующие – специальными нормами, предъявляющими особые требования к действиям налоговых органов в рамках налогового контроля трансфертного ценообразования.

Корректировка налоговой базы налогоплательщика по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования сама по себе не противоречит балансу публичных и частных интересов, а наоборот, поддерживает его. Она означает не создание прибыли в том месте, где ее не было (в сделке с взаимозависимым лицом), а переквалификация учтенной, «спрятанной» у другого лица прибыли в налоговую базу, сформировавшуюся по результатам сделки у лица, который должен был ее учесть. «Условно полученный доход (прибыль, выручка)» – есть реальный доход (прибыль, выручка), но отраженные в налоговом учете контрагента. С помощью корректировки налоговой базы налоговый орган восстанавливает режим общий для всех субъектов

---

<sup>35</sup> Определения Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» и № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

рыночной экономики и нивелирует преимущества взаимозависимых лиц. В основе норм раздела V.1 НК РФ лежат принципы равенства налогообложения, приоритета существа над формой, сохранения надлежащей налогооблагаемой базы и предотвращение двойного налогообложения, экономической обоснованности и справедливого налогообложения.

В то же время, согласно нормам НК РФ, корректировка налоговой базы производится, если это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ, что представляется необоснованным. Нормы налогового контроля трансфертного ценообразования, будучи направленными на защиту государства от нарушений его фискального интереса не должны создавать условия для двойного налогообложения и неосновательного обогащения государства. Если налогоплательщик доказал факт излишней уплаты налога в бюджет, в отношении него должны действовать гарантии, предусмотренные статьей 78 НК РФ о зачете или возврате сумм излишне уплаченного налога.

Также критику в научной литературе вызывает норма пункта 11 статьи 105.7 НК РФ, на основании которой судом могут быть учтены иные обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия цены, примененной в сделке, рыночной цене, без ограничений, предусмотренных главами 14.2 «Общие положения о ценах и налогообложении. информация, используемая при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми» НК РФ и 14.3 «Методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица» НК РФ<sup>36</sup>. Автор не поддерживает данную критику, полагая что рассматриваемая норма установлена для тех ситуаций, когда строгое соблюдение закона противоречит принципу «вытянутой руки» и таким образом нарушает права налогоплательщиков, как подчиненной стороны в отношениях с налоговыми органами, что полностью совпадает с мнением Конституционного Суда РФ, выраженным определением от 18.09.2014 № 1822 – О<sup>37</sup>. Соответственно, норма пункта 11 статьи 105.7 НК РФ не должна пониматься налоговыми органами как предоставляющая им право не

---

<sup>36</sup> См., например, Емельянов А.И. Проблемы применения пункта 12 статьи 40 Налогового кодекса РФ // *Налоговед.* 2007. № 11. С. 26; Плетнева Г. Налоговый контроль трансфертного ценообразования требует ясности // *ЭЖ-Юрист.* 2014. № 15. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016); Власов А.Ю. Некоторые замечания о порядке применения положений глав 14.2 и 14.3 нового раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьи 40 НК РФ // *Право и экономика.* 2014. № 10. С. 58 – 62. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>37</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 18.09.2014 № 1822 – О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 3, пунктов 4, 5, 8, 9, 10 и 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

применять нормы глав 14.2 и 14.3 НК РФ о методах трансфертного ценообразования и источниках информации о рыночных ценах, для обеспечения предсказуемости и определенности положения налогоплательщиков.

**Глава III «Налоговый контроль и ответственность за нарушение норм налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации»** включает в себя два параграфа, посвященных исследованию видов и стадий налогового контроля трансфертного ценообразования, а также рассмотрению проблем ответственности за нарушение налогоплательщиком норм налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации.

В первом параграфе **«Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации»** автор указывает, что налоговый контроль трансфертного ценообразования представляет собой одно из субнаправлений налогового контроля, которое нацелено на (1) отслеживание (обнаружение) ситуаций использования трансфертного ценообразования для снижения налоговой обязанности и (2) непосредственную принудительную корректировку налоговой базы в таких ситуациях. Такое субнаправление, очевидно, включается в направление налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты сумм налогов и сборов, за надлежащим учетом доходов, расходов и объектов налогообложения<sup>38</sup>.

Налоговый контроль трансфертного ценообразования может проводиться в двух видах в зависимости от времени его проведения:

1. Последующий налоговый контроль в форме (1) камеральной налоговой проверки уведомлений о контролируемых сделках (далее – Уведомление) в рамках подготовительной стадии налогового контроля трансфертного ценообразования, строго говоря, не указанной в качестве одной из форм налогового контроля в НК РФ, (2) введенной с 01.01.2012 года Проверки трансфертного ценообразования, которая является одним из видов налоговых проверок<sup>39</sup>, а также (3) проверки правильности исчисления и полноты уплаты сумм налогов и сборов при совершении сделок между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми, в рамках камеральных и выездных налоговых проверок. Несмотря на то, что НК РФ устанавливает презумпцию

---

<sup>38</sup> В классификации, предложенной О.А. Ногиной. Под направлениями налогового контроля понимаются относительно обособленные в структуре налогового контроля сферы контрольной деятельности, охватывающие однородные по своему содержанию действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных лиц по исполнению возложенных на них обязанностей в сфере налогообложения. // Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 85.

<sup>39</sup> Ю.В. Кваша определяет налоговую проверку как «процессуальное действие налоговой администрации по контролю за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций и иных отчетных документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы» (Кваша, Ю.Ф., Ковалев, В.Н., Харламов М.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Ю. Ф. Кваша, В.Н. Ковалев, М. Ф. Харламов и др.; Под ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юрист, 2001. С. 21).

соответствия цены договора уровню рыночных цен и возможность доказательства обратного лишь Центральным аппаратом ФНС в рамках Проверки трансфертного ценообразования, в России сформировалась административная<sup>40</sup> и судебная практика, поддержанная Верховным Судом Российской Федерации<sup>41</sup>, которая фактически отдает сделки между взаимозависимыми лицами, которые не попадают в перечень контролируемых, под контроль трансфертного ценообразования территориальных налоговых органов. Так, по мнению Минфина России и Верховного Суда Российской Федерации территориальные налоговые органы могут выявить факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценами в сделках между взаимозависимыми лицами, не попадающих в перечень контролируемых сделок.

Принимая во внимание складывающуюся практику размывания полномочий налоговых органов, представляется, что для обеспечения общеправового принципа равенства налогоплательщиков, в том числе при проведении налогового контроля, территориальные налоговые органы должны понимать нормы раздела V.1 НК РФ как универсальные правила налогового контроля трансфертного ценообразования, обязательные к применению при проведении любых видов налоговых проверок (включая выездные и камеральные), если объектом этой проверки будет являться соблюдение налогоплательщиками «принципа вытянутой руки».

2. Предварительный налоговый контроль при заключении соглашения о ценообразовании (далее – Соглашение). Автор анализирует процесс заключения соглашения и приходит к выводу, что Соглашение представляет собой не договор, а скорее властное волеизъявление налогового органа, выраженное в форме решения по результатам предварительного налогового контроля, санкционирующее применение конкретной методологии определения рыночного уровня цен (рентабельности) к конкретным сделкам, и принятое на основании несколько ограниченного предварительного налогового контроля трансфертного ценообразования. Иными словами, оно представляет собой «часть решения» по результатам рассмотрения материалов проверки, похожей на Проверку трансфертного ценообразования.

---

<sup>40</sup> Письма Минфина России от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316, от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>41</sup> В делах ООО «СтавГазоборудование» (Определение Верховного Суда РФ от 11.04.2016 № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014, приведено в пункте 13 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016), (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016) и ООО «Деловой центр Минаевский» (Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015) Верховный Суд РФ выражает согласие на применение концепции необоснованной налоговой выгоды для проверки цен в сделках между взаимозависимыми лицами в рамках налоговых проверок. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

Автор обращает внимание, что в разделе V.1 НК РФ для целей налогового контроля трансфертного ценообразования используется гражданское-правовое понятие «сделка»<sup>42</sup>, что провоцирует практические проблемы, связанные с объёмом отношений, которые могут являться объектом контроля трансфертного ценообразования, и проблемы, связанные с выделением такого вида сделок, как распорядительные сделки. Нормы раздела V.1 НК РФ основаны на экономике трансфертного ценообразования, и использование в главе V.1 НК РФ термина «сделка» снижает эффективность налогового контроля трансфертного ценообразования, поскольку не позволяет проконтролировать отношения, в которых возможно манипулирование ценами для снижения общей налоговой базы взаимозависимых лиц (например, трудовые договоры), но формально обязывает включать в Уведомления сделки, которые не могут быть проконтролированы (например, договоры дарения), порождает споры о том, попадают ли конкретные отношения под понятие контролируемых сделок, а также о порядке заполнения Уведомления, которые могут быть связаны с существенными административными расходами налогоплательщиков. Иными словами, использование понятия «сделка» не отражает связи отношений между взаимозависимыми лицами с возникающей в них налоговой базой в конкретном налоговом периоде. В связи с этим автор предлагает уточнить понимание объема отношений, попадающих под налоговый контроль трансфертного ценообразования, которые на данный момент определяются посредством установления законодателем категории «сделка», раскрыв его содержание через понятие «операции в рамках двусторонних возмездных отношений, влекущие возникновение налоговой базы по налогам, полнота исчисления и уплаты которых подлежит налоговому контролю трансфертного ценообразования».

Кроме того, отмечается, что введение с 01.01.2012 обновленных правил налогового контроля трансфертного ценообразования связано с иными проблемами их взаимодействия с нормами других отраслей российского законодательства. Так, например, применение приоритетного метода сопоставимых рыночных цен при всей его простоте, наибольшему соответствию принципу «вытянутой руки» и достоинствам в виде избежания косвенных выводов о соответствии цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню, на практике оказывается затруднительным как в России, так и за рубежом ввиду конфиденциальности информации об условиях сопоставимых сделок. И, если в отношении метода сопоставимых рыночных цен описанная выше коллизия неразрешима (обязывание компаний предоставлять информацию, составляющую коммерческую/налоговую банковскую тайну, будет означать отрицание основ банковской и аудиторской деятельности, которые как раз и были установлены в т.ч. для действия рыночного механизма), то проблемы с применением других методов трансфертного

---

<sup>42</sup> «Сделки между взаимозависимыми лицами», «сопоставимые сделки» (пункт 1 статьи 105.3 НК РФ), «группа однородных сделок» (пункт 5 статьи 105.7 НК РФ), «контролируемые сделки» (статья 105.14 НК РФ).

ценообразования (например, различия между организациями в применении подходов к классификации видов расходов бухгалтерского учета в качестве расходов себестоимости и операционных расходов, влияющих на сопоставимость их валовых показателей рентабельности) легко разрешимы с помощью внесения технических правок в законодательство.

Во втором параграфе *«Ответственность за нарушение норм налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации»* проанализированы составы двух правонарушений, введенных с 01.01.2012, а именно статьи 129.3 НК РФ «Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми» и статьи 129.4 НК РФ «Непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган Уведомления или представление налогоплательщиком в налоговый орган Уведомления, содержащего недостоверные сведения».

Причем, на первый план автором выдвинуто исследование субъективной стороны указанных правонарушений, как представляющей наибольший интерес с точки зрения теоретического осмысления. Так, с помощью анализа доктринальных и законодательных подходов к определению вины юридических лиц (субъективный (психологический), объективный (поведенческий) и субъективно-объективный) автор приходит к выводу: несмотря на то, что в целом НК РФ воспринят субъективный (психологический) подход к определению вины<sup>43</sup>, фактически, в отношении состава правонарушения, предусмотренного статьей 129.3 НК РФ, действует объективный подход<sup>44</sup>.

Входя в группу компаний, налогоплательщик может не совершать сопоставимые сделки с взаимозависимыми и с независимыми лицами одновременно. Кроме того, информация о рыночных ценах для компаний, входящих в группу, является конфиденциальной. Единственное, что является доступным – бухгалтерские (финансовые) данные о рентабельности независимых компаний, которые публикуются в общедоступных источниках информации не раньше шести месяцев по прошествии года заключения сделки. Презумпция соответствия цен рыночному уровню в сделках между

---

<sup>43</sup> В соответствии с данной концепцией вина юридического лица определяется через вину его работников, органов или представителей: «организация никогда не может действовать самостоятельно, а все ее действия опосредованы и выражаются в действиях тех или иных лиц, которые в силу закона, учредительных документов, других подобных документов либо в силу специально оформленных полномочий представляют данную организацию в отношениях с третьими лицами и выступают от ее имени, принимают решения и (или) осуществляют управление» (Шаталов Д.С. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный): учебное пособие. М.: МЦФЭР. 1999. С. 551). На основании пункта 4 статьи 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

<sup>44</sup> В соответствии с ней вина определяется через объективную сторону – если правонарушение состоялось, значит, юридическое лицо виновато.

взаимозависимыми лицами установлена статьей 105.3 НК РФ постольку, поскольку нормативно закреплён принцип «вытянутой руки», обязывающий все компании знать о рыночном уровне цен, однако фактически ни такая обязанность, ни презумпция соответствия цен рыночному уровню не обеспечена реалиями экономико-правовой действительности.

Поэтому, когда по истечении налогового периода налогоплательщик подает налоговую декларацию и уплачивает соответствующую сумму налога, он еще не может знать о рыночном уровне цен. Если затем, при подготовке налогоплательщиком документации по трансфертному ценообразованию или в рамках налогового контроля трансфертного ценообразования, окажется, что цена в его сделке соответствует рыночному уровню, значит, ему повезло. Если размер налоговой базы окажется не соответствующим рыночному уровню цен, в момент наступления срока уплаты налога состоится налоговое правонарушение<sup>45</sup>.

Помимо общих оснований для освобождения от ответственности пунктом 2 статьи 129.3 НК РФ предусматривает предоставление документации, (1) обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, (2) в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 НК РФ, или в соответствии с порядком, установленным Соглашением. Ввиду внутреннего логического противоречия данной нормы (возможны только две взаимоисключающие ситуации: либо презумпция соответствия цен в сделках принципу «вытянутой руки» оспорена налоговым органом, а значит, документация уже не сможет считаться «обосновывающей рыночный уровень цен», либо документация подтверждает соответствие цен в сделках принципу «вытянутой руки», и тогда неуплата налога в результате использования механизма трансфертного ценообразования отсутствует) автор полагает, что освобождение от ответственности, предусмотренной статьей 129.3 НК РФ возможно только при предоставлении налогоплательщиком документации, в которой он отразил применение, например, метода цены последующей реализации, не так, как он описан в статье 105.12 НК РФ, а так, как он описан в статье 40 НК РФ, или если налогоплательщик привлечет эксперта для проведения оценки рыночности цен в своих сделках, заключение которого будет подтверждать соблюдение налогоплательщиком «принципа «вытянутой руки».

---

<sup>45</sup> В отношении статьи 122 НК РФ сложилась судебная практика, в соответствии с которой факт совершения налогового правонарушения происходит на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога (пунктом 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)). Состав правонарушения, предусмотренный статьей 129.3 НК РФ является более специальным по отношению к статье 122 НК РФ, однако в обоих составах в качестве объективной стороны предусмотрена неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога. Поэтому, на наш взгляд, позиции, выработанные судебной практикой в отношении статьи 122 НК РФ должны быть применимы и к статье 129.3 НК РФ

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации указал<sup>46</sup>, что представление налогоплательщиком Уведомления имеет целью информирование налогового органа о контролируемых сделках. Суть декларирования, к которому относится и предоставление Уведомления, заключается в предоставлении информации, достаточной для первичного анализа и принятия мотивированного решения по вопросу о необходимости углубленного контроля, с истребованием расширенной информации, предусмотренной статьей 105.15 НК РФ, и документов, подтверждающих соответствующие обстоятельства. Т.е., Уведомление представляет собой своего рода «декларацию о контролируемых сделках», которая, однако отличается от налоговой декларации<sup>47</sup> по своей правовой природе, т.к. не содержит какой-либо информации о налоговой обязанности налогоплательщика. Соответственно, предусмотренное статьей 129.4 НК РФ непредставление Уведомления или предоставление недостоверных сведений означает отказ в информировании / неверное информирование государства о контролируемых сделках которое, однако, не влияет на размер налога, подлежащего уплате в бюджет.

В **заключении** кратко сформулированы обобщенные выводы, сделанные в ходе исследования и проанализирован вопрос о совокупности норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования как об отдельном институте налогового права. Нормы раздела V.1. НК РФ условно можно разделить на две части:

1. Материальные, адресованные налогоплательщику и налоговому органу (например, в части ограничения видов сделок, трансфертное ценообразование в которых подлежит налоговому контролю (контролируемые сделки)), принцип «вытянутой руки» как таковой, нормы, регулирующие порядок расчета рыночного уровня цен (рентабельности)),

2. Процедурные, адресованные исключительно (1) налогоплательщику (например, в части установления обязанности по предоставлению отчетности в отношении контролируемых сделок (Уведомлений и документации, подтверждающей соблюдение налогоплательщиком принципа «вытянутой руки») или (2) налоговым органам (например, в части их полномочий по проведению налогового контроля трансфертного ценообразования и порядка заключения Соглашений).

---

<sup>46</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2014 № 18588/13 Об отмене решения ВАС РФ от 16.09.2013 № 10012/13 и направлении на новое рассмотрение дела о признании частично не действующими и не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации приложений № 1, № 2 и № 3, утв. Приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>47</sup> На основании 1 статьи 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Конечно, отношения по поводу налогового контроля трансфертного ценообразования являются частью отношений, возникающих по поводу противодействия необоснованной налоговой выгоде, однако, по мнению автора, именно сочетание специфических материальных и процедурных правил налогового контроля трансфертного ценообразования образует отдельный самостоятельный институт налогового контроля трансфертного ценообразования в налоговой системе Российской Федерации. При этом, специфика рассматриваемых налоговых отношений вызвана спецификой отношений внутри группы компаний, что предопределяет именно такое его название: (1) рассматриваемые нормы включают в себя правила, узко направленные исключительно на выявление ситуаций применения трансфертного ценообразования для целей снижения налоговой нагрузки группы компаний, (2) для корректировки налоговой базы в сделках между ассоциированными лицами мировое сообщество разработало два специальных принципа - принцип «вытянутой руки» и принцип «распределения глобальной прибыли между компаниями на основе формулы», первый из которых был имплементирован в российское законодательство, (3) для применения рассматриваемых необходим экономически обоснованный и формально определенный инструментарий расчета рыночного уровня цен и (или) соответствующей ей налоговой базы.

**Список статей, в которых отражены результаты исследования:**

1. Задорожная А.И. История института налогового регулирования трансфертного ценообразования // Петербургский юрист. – 2014. – № 3. – С. 146 – 166;
2. Задорожная А.И. О понятии сделки для целей налогового контроля трансфертного ценообразования // Петербургский юрист. – 2015. – № 01. – С. 132 – 151;
3. Задорожная А.И. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения в России в свете международного налогового планирования // Судебная практика в Западной Сибири. – 2015. – № 1. – С. 19 – 37;
4. Задорожная А.И. Правила налогового контроля трансфертного ценообразования как институт налогового права в России. // Евразийский юридический журнал. – 2016. – № 5 (96). – С. 208 – 211;
5. Задорожная А.И. Баланс частных и публичных интересов при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 8. – С. 582 – 592;
6. Задорожная А.И. Применение Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в России // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 8. – С. 593 – 599.