



**Комитет экспертов по международному
сотрудничеству в налоговых вопросах**
Седьмая сессия
Женева, 24–28 октября 2011 года
Пункт 5(с) предварительной повестки дня*
**Обсуждение вопросов существа, связанных
с международным сотрудничеством в налоговых
вопросах: вопросы трансфертного ценообразования:
практическое руководство для развивающихся стран**

Доклад неофициального совещания по практическим вопросам трансфертного ценообразования для развивающихся стран

Записка Секретариата

Доклад, содержащийся в приложении к настоящей записке, был подготовлен Секретариатом в качестве отчета о работе неофициального совещания по практическим вопросам трансфертного ценообразования для развивающихся стран, состоявшегося 7–8 июня 2011 года в Центральных учреждениях Организации Объединенных Наций в Нью-Йорке. Совещание было совместно организовано Управлением по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам Секретариата, Нью-Йоркским отделением Фонда Фридриха Эберта и Центром участия и христианской помощи. Материалы, связанные с работой этого совещания, включая более подробную версию прилагаемого доклада, размещены на сайте http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/index.htm.

* E/C.18/2011/1.



Приложение

Доклад о работе неофициального совещания по практическим вопросам трансфертного ценообразования для развивающихся стран*

Введение

1. Неофициальное совещание по практическим вопросам трансфертного ценообразования для развивающихся стран было совместно организовано Управлением по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам, Нью-Йоркским отделением Фонда Фридриха Эберта и Центром участия и христианской помощи. Задачи совещания заключались в: а) оказании помощи Подкомитету по практическим вопросам трансфертного ценообразования Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах (Подкомитету) в обеспечении полного отражения позиций, приоритетов и опыта развивающихся стран в Практическом руководстве для развивающихся стран, готовящемся Подкомитетом; и б) ознакомлении постоянных представительств Организации Объединенных Наций с вопросом трансфертного ценообразования и чрезвычайно высокими издержками, которыми, по общему мнению, оборачивается «ненадлежащее ценообразование» многонациональными предприятиями для процесса развития. К числу ожидаемых результатов совещания относилось проведение информированного обсуждения вопросов трансфертного ценообразования в контексте развития и конкретного нового вклада развивающихся стран в проекты глав Практического руководства. В достижении консенсуса по конкретным вопросам не было необходимости, однако в докладе указывается, по каким положениям он был достигнут.

2. На совещании присутствовали 60 участников от правительств (включая представителей и советников постоянных представительств при Организации Объединенных Наций), деловых кругов, неправительственных организаций, международных организаций и научных кругов.

3. Со вступительными заявлениями перед участниками совещания выступили Директор Управления по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам Александр Трепелков и Исполнительный директор Нью-Йоркского отделения Фонда Фридриха Эберта Вернер Пушра. Директор Управления по финансированию развития поблагодарил Фонд Фридриха Эберта и Центр участия и христианской помощи за их активную помощь в организации этого совещания. Он отметил, что участие таких организаций повысило многоплановость обсуждения международного сотрудничества в налоговых вопросах и роли Организации Объединенных Наций в этой области.

4. Директор также отметил, что главная цель совещания заключалась в полном учете позиций, приоритетов и опыта развивающихся стран в готовящемся Организацией Объединенных Наций Практическом руководстве по вопросам

* Мнения, изложенные в настоящем докладе, отнюдь не обязательно отражают позицию Комитета экспертов или Организации Объединенных Наций. Ответственность за любые допущенные ошибки и пропуски несет Секретариат.

трансфертного ценообразования для развивающихся стран. Он кратко рассказал об истории проекта подготовки Практического руководства, упомянув о мандате Подкомитета по практическим вопросам трансфертного ценообразования. Кроме того, он указал на необходимость поэтапного подхода с учетом конкретного уровня развития каждой страны и необходимость изучения гибкого подхода, который, возможно, целесообразно применять в отношении развивающихся стран, в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (Типовая конвенция Организации Объединенных Наций).

5. Директор отметил связь этих вопросов с работой Комитета в целом и с работой его прочих подкомитетов. Он указал, что работа Организации в области трансфертного ценообразования вызывает повышенный интерес, и признал важность взаимодействия с другими структурами, активно занимающимися этими вопросами, учитывая при этом настоятельную необходимость разработки глобальных всеохватных подходов и признания особой роли, которую играет в этом отношении Организация Объединенных Наций.

6. Директор Фонда Фридриха Эберта отметил особую роль Нью-Йоркского отделения Фонда в увязке вопросов глобального экономического управления и международного мира и безопасности. Он обратил особое внимание на традиционную поддержку Фондом процесса финансирования развития и деятельности Управления по финансированию развития. Он отметил, что вопросам налогообложения и государственного финансирования уделяется повышенное внимание во всем мире и что сейчас они приобретают особое значение, поскольку непосредственно связаны с тем, чего население ожидает от правительств своих стран. Наконец, он подчеркнул, что необходимо принять дополнительные меры для улучшения международного сотрудничества в налоговых вопросах.

7. Помощник Генерального секретаря по вопросам экономического развития Джомо Кваме Сундарам выступил с основным докладом, в котором обратил особое внимание на связь вопросов трансфертного ценообразования с процессом развития и на то, что любые манипуляции с ценами, препятствующие надлежащему отражению прибылей, полученных в той или иной стране, несправедливо лишают эту страну средств и возможностей для развития. Точно так же взимание страной налогов с суммы, превышающей справедливую долю прибылей, полученную в пределах ее юрисдикции, может приводить к двойному налогообложению, что может отрицательно сказываться на инвестиционном климате и тем самым на потенциале страны в области развития.

8. Помощник Генерального секретаря отметил, что в ответ на эту проблему большинство стран, включая развивающиеся страны, пытаются решить проблему несправедливого трансфертного ценообразования, взяли на вооружение принцип «делок между независимыми сторонами» и что реальные трудности и проявления несправедливости обусловлены не столько самой теорией, сколько ее практическим применением. Он обратил особое внимание на необходимость адресного наращивания потенциала, отвечающего конкретным потребностям, и оказания странам помощи в формировании инвестиционного климата, обеспечивающего снижение расходов на соблюдение законодательства для предприятий, стремящихся установить взаимовыгодные отношения долгосроч-

ного партнерства в целях развития. Международные учреждения должны действовать сообща и активно вовлекать развивающиеся страны.

9. Перейдя к вопросу о том, какую роль в удовлетворении этих потребностей могла бы играть Организация Объединенных Наций, помощник Генерального секретаря упомянул об универсальном членстве, мандате и легитимности Организации Объединенных Наций, которые делают ее форумом, где могут высказываться все точки зрения, а также о ее способности сотрудничать с другими организациями, деловыми кругами, заинтересованными организациями гражданского общества и отдельными странами.

10. В заключение помощник Генерального секретаря отметил, что Организация Объединенных Наций могла бы играть более активную роль в обеспечении привлечения к участию в разработке «правил игры» всех сторон, заинтересованных в этих правилах. Такой всеохватный характер помог бы обеспечить надлежащий учет в этих правилах всей реальной сложности налоговых систем и международного сотрудничества в налоговых вопросах; уважение суверенного права стран самим определять характер своих налоговых систем с учетом побочных последствий, которые такие решения могут иметь на международном уровне; и наилучшее решение проблем в области развития.

Пункт 1 повестки дня

Роль Организации Объединенных Наций в международном сотрудничестве в налоговых вопросах, влияние трансферного ценообразования на устойчивое развитие и возможные решения

Дискуссионная группа 1: общие вопросы международного сотрудничества в налоговой области

11. Задача дискуссионной группы 1 заключалась в подготовке почвы для обсуждения вопросов трансфертного ценообразования и, в частности, в обсуждении роли Организации Объединенных Наций в международном сотрудничестве в налоговых вопросах.

12. Директор Управления по финансированию развития в своем выступлении обратил особое внимание на предложения о преобразовании Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах в межправительственный орган и информировал участников о докладе Генерального секретаря об укреплении институциональных механизмов для содействия развитию международного сотрудничества в налоговых вопросах, включая Комитет экспертов Организации Объединенных Наций по международному сотрудничеству в налоговых вопросах (E/2011/76), подготовленном в ответ на просьбу Экономического и Социального Совета.

13. Директор обратил внимание на структуру доклада и заявил, что в нем вниманию Совета предлагается три возможных варианта укрепления институциональных механизмов: а) укрепление существующих механизмов; б) преобразование Комитета в межправительственную комиссию; и с) создание новой межправительственной комиссии при сохранении нынешнего Комитета. Первое обсуждение этого доклада в Совете 26 апреля 2011 года показало, что у членов Совета отсутствует единое мнение в отношении преобразования Коми-

тета. Было отмечено, что в настоящее время между правительствами проводятся неофициальные консультации по соответствующему проекту резолюции (E/2011/L.13), представленному Аргентиной от имени Группы 77 и Китая 1 июня 2011 года.

14. Первый выступающий в дискуссионной группе обратил особое внимание на роль Комитета в оказании развивающимся странам помощи в международных налоговых вопросах. Он отметил интерес деловых кругов к роли, которую Организация Объединенных Наций играет в этих областях, особенно с учетом того, что Комитет в настоящее время занимается рассмотрением вопросов трансфертного ценообразования. Он также указал, что совместными усилиями представители как развитых, так и развивающихся стран могут выработать нормы, которые были бы приемлемы для всех, с учетом различий в подходах, используемых развивающимися и развитыми странами. Практически все налоговые договоры базируются на разумном принципе сделок между независимыми сторонами, однако на практике применение принципа сделок между независимыми сторонами может быть чрезвычайно сложным. Выработка разумного подхода, учитывающего функции, активы и риски, могла бы привести к справедливому распределению налоговых поступлений. Несмотря на наличие руководящих указаний Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по сложному вопросу трансфертного ценообразования, необходимо разработать для развивающихся стран Практическое руководство по решению вопросов трансфертного ценообразования и применению принципа сделок между независимыми сторонами. Важно, чтобы работа Организации Объединенных Наций соответствовала Основным положениям ОЭСР в области трансфертного ценообразования для многонациональных предприятий и налоговых администраций, но при этом не дублировала деятельность ОЭСР и других органов и чтобы она содержала более подробные указания в отношении практического применения принципа сделок между независимыми сторонами. В этой связи следует отметить, что деловым кругам нужна правовая определенность, в том числе указания, которые последовательно применялись бы в разных странах.

15. Второй выступающий подчеркнул, что роль Организации Объединенных Наций в международном сотрудничестве в налоговых вопросах определяется ее универсальным признанием и легитимностью. Организация Объединенных Наций располагает прекрасными возможностями для оказания налоговым органам в развивающихся странах помощи в решении вопросов трансграничного налогообложения и играет ключевую роль в наращивании национального потенциала для повышения эффективности деятельности налоговых органов. Он обратил особое внимание на то, что развивающимся странам следует добиваться баланса между получением доходов и созданием благоприятного инвестиционного климата.

16. Еще один выступающий подчеркнул, что организации гражданского общества выступают за повышение роли Организации Объединенных Наций в международном сотрудничестве в налоговых вопросах. Организация обладает рядом сравнительных преимуществ по сравнению с другими форумами: в ней представлены развивающиеся страны; она является политическим форумом, обладающим мобилизационным потенциалом; она может рассматривать налоговые вопросы в комплексе с учетом таких вопросов, как торговля и инвестиции. Выступающий отметил, что нельзя допускать, чтобы такие доводы, как

«дублирование ресурсов» и «размывание мандата», использовались для подрыва законной роли Организации Объединенных Наций. Он обратил особое внимание на разницу между приглашением развивающихся стран принять участие в совещании для обсуждения каких-либо вопросов и наличием у этих стран возможности участвовать в принятии ключевых решений, включая право голоса и способность влиять на их характер.

17. В ходе последовавшего обсуждения Председатель обратил внимание на два конкретных вопроса: а) если преобразовать Комитет в межправительственную комиссию, то какова должна быть ее структура; и б) в чем заключается роль Организации в подготовке руководства по вопросам трансфертного ценообразования. В отношении последнего вопроса представители деловых кругов отметили, что если документы, подготовленные Организацией Объединенных Наций и ОЭСР, окажутся разнонаправленными, то могут возникнуть трудности. Развивающиеся страны указали на необходимость выработки более практического руководства с учетом их реалий.

18. В ходе общего обсуждения было отмечено, что цель практического руководства заключается не в разработке альтернативы Основным положениям ОЭСР в области трансфертного ценообразования, а в подтверждении того же «принципа сделок между независимыми сторонами», который закреплен в Типовой конвенции ОЭСР о двойном налогообложении доходов и капитала и в Основных положениях, и в облегчении применения принципа сделок между независимыми сторонами на практике. Касаясь вопроса дублирования деятельности, некоторые участники из развивающихся стран отметили, что в этой области нет монополии на идеи и что «дублирование» возможно лишь в том случае, если в работе различных форумов принимают участие одни и те же страны, а зачастую это не так.

Дискуссионная группа 2: конкретные вопросы трансфертного ценообразования

19. Председатель перечислил ряд конкретных вопросов трансфертного ценообразования, включая воздействие трансфертного ценообразования на процесс развития, и имеющиеся у развивающихся стран альтернативные варианты решения вопросов трансфертного ценообразования, а также затронул роль Комитета в рассмотрении вопросов трансфертного ценообразования.

20. Первый выступающий подчеркнул, что вопрос воздействия трансфертного ценообразования на процесс развития имеет исключительно важное значение и что трансфертное ценообразование приходится рассматривать в более широком контексте экономической и налоговой политики. Развивающимся странам необходимо получать поступления на цели развития и в то же время поощрять развитие предпринимательства. В зависимости от структуры экономики развивающиеся страны могут придерживаться различных подходов к трансфертному ценообразованию. Кроме того, важную роль в решении вопросов трансграничного налогообложения играют механизмы урегулирования споров.

21. Другой выступающий подчеркнул, что определение надлежащих трансфертных цен представляет проблему и для корпораций. После глобализации корпораций, формирования определенных отраслевых тенденций и увеличения числа стран, гарантирующих сохранение финансовой тайны, для целей опти-

мизации налогообложения все шире стало применяться злонамеренное трансфертное ценообразование. В результате такого злонамеренного ценообразования теряется значительная часть налоговых поступлений по всему миру. Оратор призвал провести дополнительные эмпирические исследования и обеспечить сбор данных о трансфертном ценообразовании, с тем чтобы качественно улучшить базу для принятия решений.

22. Третий выступающий обратил внимание на пробелы в знаниях законодателей и частного сектора как на главные проблемы, препятствующие разработке норм, регулирующих трансфертное ценообразование. Поэтому решающее значение имеют повышение уровня информированности, международное обсуждение и просвещение. Для содействия решению проблемы трансфертного ценообразования в развивающихся странах необходимо выработать простые, дешевые и нестандартные решения.

23. Еще один выступающий отметил, что вопросам налогообложения и развития уделяется чрезвычайно большое внимание в работе Европейской комиссии и что в силу этого одной из ее важных задач является наращивание потенциала развивающихся стран в области трансфертного ценообразования. В этой связи Комиссия приступила к проведению исследования для изучения возможных путей оказания развивающимся странам помощи в разработке и практической реализации законодательства о трансфертном ценообразовании. Один из предварительных выводов этого исследования заключается в том, что принятие законодательства о трансфертном ценообразовании, как правило, приводит к увеличению налоговых поступлений.

24. В ходе обсуждения участники подчеркнули, что важнейшей проблемой является асимметричность обмена информацией между многонациональными предприятиями и налоговыми органами развивающихся стран в контексте оценки внутригрупповых операций. При этом ключевыми направлениями деятельности были признаны наращивание потенциала развивающихся стран и расширение круга имеющихся данных и обмена информацией по вопросам трансфертного ценообразования.

Пункт 2 повестки дня

Рамки предпринимательской деятельности в области трансфертного ценообразования

25. Первый выступающий затронул вопрос о том, как коммерческие предприятия решают вопросы трансфертного ценообразования в своей повседневной деятельности, подчеркнув, что единообразного понятия «фирма» не существует: все они отличаются друг от друга. К налоговым менеджерам в частных компаниях предъявляется требование обеспечить максимальный доход для акционеров, который, однако, должен носить устойчивый характер. Налоговых менеджеров должно волновать не то, где производится оплата налогов, а то, что они взимаются только один раз. Выступающий, руководствуясь собственным опытом, высказал мнение, что налоговые менеджеры заботятся в основном об избежании двойного налогообложения и у многих из них не остается времени для агрессивного налогового планирования. Он с удовлетворением отметил участие Организации Объединенных Наций в урегулировании вопросов трансфертного ценообразования посредством подготовки Практического

руководства, поскольку его компания работает с людьми во многих странах, не являющихся членами ОЭСР.

26. Оратор также высказал мнение, что с точки зрения корпораций безопасные убежища могут быть как хорошими, так и плохими, однако как только такое убежище подобрано, компания не обязана максимизировать налоговые выплаты. Трансфертное ценообразование — это сложный процесс, и простые решения здесь зачастую не будут работать; однако простой подход, который нередко оправдывает себя на практике, заключается в том, что как только в эти вопросы вмешиваются правительственные органы, налоговые менеджеры должны «умыть руки» и дать им возможность решить этот вопрос таким образом, чтобы компании уплачивали налоги только один раз (это и определяет важность надлежащих механизмов урегулирования споров). Он указал, что имеются законные возможности для выбора наиболее выгодного налогового режима, однако при этом необходимо руководствоваться практическими соображениями и здравым смыслом.

27. Другой выступающий отметил важность главы «Рамки предпринимательской деятельности» с точки зрения подготовки почвы для Практического руководства. Его как сотрудника налогового органа в первую очередь волнует возможность оценки подлинной стоимости выполняемых в его стране функций и осуществляемых на ее территории видов деятельности. Как правило, приемлемым показателем стоимости, созданной в той или иной стране, может служить рыночная цена, складывающаяся на независимом рынке, хотя иногда это и не вполне справедливо. Он также отметил, что, даже несмотря на имеющиеся примеры агрессивного налогового планирования и злоупотреблений, в целом трансфертное ценообразование сводится к повседневному осуществлению неизбежных операций внутри группы. Трансфертное ценообразование — это комплексное и сложное явление, однако поддающееся законодательному урегулированию и являющееся чрезвычайно важным элементом налоговой среды.

28. Еще один участник отметил, что различные корпоративные группы придерживаются разных моделей и что используемые в некоторых развивающихся странах многонациональные модели могут различаться. Например, они могут быть в большей степени ориентированы на сделки между ассоциированными предприятиями. Страны должны разбираться в таких вопросах и не устанавливать режимы трансфертного ценообразования лишь потому, что это модно. Некоторые страны предпочли не устанавливать особых режимов из-за издержек, которыми оборачивается их соблюдение для коммерческих предприятий.

29. Тот же оратор заявил, что четкого международного определения принципа сделок между независимыми сторонами не существует. В настоящее время этот принцип определяется в соответствии с подходом, используемым ОЭСР, и при внедрении этой концепции в развивающихся странах, возможно, необходимо будет видоизменить ее. На начальных этапах можно было бы разработать модель постепенного внедрения этого принципа, а к полноценному применению принципа сделок между независимыми сторонами перейти позднее, после того, как сформируется надлежащий потенциал. Этот подход можно было бы более четко изложить в начале главы, посвященной рамкам предпринимательской деятельности, Практического руководства.

30. Один из участников отметил, что установление режима трансфертного ценообразования может открыть возможность для учета стоимости операций

многонациональных предприятий в развивающихся странах, признав при этом, что это сопряжено с рисками ограничения притока инвестиций, двойного налогообложения, возникновения издержек в связи с необходимостью соблюдения законодательства, неопределенности и т.д. Необходимо обеспечивать сбалансированный учет всех этих факторов. Он указал, что решить вопрос о распределении прибыли весьма сложно, поскольку многонациональные предприятия обеспечивают достижение синергетического эффекта и эффекта масштаба, что позволяет им создавать стоимость, превосходящую сумму стоимостей, созданных в разных странах. Деятельность Организации Объединенных Наций могла бы помочь обеспечить разработку эффективного законодательства, а неправительственные организации способны сыграть важную роль в этом отношении, помогая парламентариям тех стран, которые рассматривают возможность принятия такого законодательства, разобраться в этом вопросе.

31. Он указал, что ключевыми проблемами в этой связи являются доступ к информации и управление рисками и что представление отчетности всеми странами помогло бы развивающимся странам выявить области, сопряженные с повышенным риском. Он отметил необходимость более углубленной проверки не только прибылей компании, но и этики их операций. Он коснулся возможной роли Организации Объединенных Наций в оказании развивающимся странам помощи в получении информации о структуре компаний и стран, принимающих многонациональные предприятия, в обмене информацией о высокорисковых операциях и деятельности таких предприятий.

32. По его мнению, Организация Объединенных Наций выполняет роль форума, на котором руководство компаний и гражданское общество могли бы совместно обсуждать эти вопросы в «безопасных условиях», что позволило бы добиться более глубокого понимания причин их возникновения. В разных странах повышенное внимание будет уделяться разным аспектам трансфертного ценообразования, в том числе в зависимости от масштабов и видов предпринимательской деятельности, специализации, а также коммерческих и правовых условий. Было бы полезно, если бы Организация Объединенных Наций могла оказать развивающимся странам помощь в определении порядка очередности решения этих вопросов. Кроме того, следует провести обсуждение вопроса о поэтапных подходах к выработке моделей коммерческой деятельности и оценить, насколько полезными они являются.

Пункт 3 повестки дня Общая правовая среда

33. Коснувшись опыта Индии в разработке правовой среды трансфертного ценообразования, первый выступающий заявил, что Индия в 2001 году учредила группу по трансфертному ценообразованию после проведения политики «повышения открытости экономики», результатом которой стало увеличение притока прямых иностранных инвестиций. Признавая необходимость разработки политики, учитывающей местные реалии, национальные власти должны разрабатывать стабильную политику, отвечающую потребностям тех видов отраслей, которые имеются в конкретной стране, поскольку частое изменение законов или постановлений может породить у деловых кругов чувство неуверенности.

34. Другая выступающая перечислила несколько ключевых факторов, которые, по ее мнению, могли бы помочь повысить эффективность работы над принципом сделок между независимыми сторонами: а) наличие и широкое признание международных норм и руководящих указаний, таких как Общие положения ОЭСР в области трансфертного ценообразования и Практическое руководство Организации Объединенных Наций по вопросам трансфертного ценообразования для развивающихся стран; б) конкретные положения внутреннего законодательства, регулирующие трансфертное ценообразование; в) эффективное урегулирование споров и избежание двойного налогообложения; и д) сопоставимые данные, отражающие практический опыт. По ее утверждению, в отсутствие сопоставимых местных данных налогоплательщик мог бы использовать региональные или глобальные данные. В определенных случаях можно было бы использовать некоторые виды данных, объективно отражающих практические реалии. Она также высказала мнение, что в случае развивающихся стран необходимо определить, с какого вида данных странам следует начинать создание базы сопоставимых данных, и, возможно, предусмотреть первоначальный период накопления данных, прежде чем будет создана полноценная база данных. Такие органы, как Организация Объединенных Наций, могли бы сыграть важную роль в оказании в будущем поддержки этому процессу.

35. Другой выступающий указал, что установление конкретных режимов трансфертного ценообразования — это не всегда плохо, поскольку деловым кругам важна определенность.

36. При этом также было отмечено, что для того чтобы страны могли использовать соглашения о предварительном установлении цены, необходимо наличие качественных данных; другой выступающий отметил, что использованию качественных данных мешает стоимость получения таких данных у частных структур, продающих доступ к базам данных.

Пункт 4

Создание в развивающихся странах потенциала регулирования трансфертного ценообразования

37. Первый выступающий затронул проблему привлечения квалифицированного персонала для осуществления программы трансфертного ценообразования и вопрос нехватки данных. Он предложил начинать с малого, а затем расширяться; по мере роста масштабов осуществления программы налоговые органы разрабатывали бы все больше общих правил и положений.

38. Другой участник высказал мнение, что в большинстве случаев в развивающихся странах налог на прибыль корпораций в конечном итоге взимается с малого местного бизнеса, а крупные многонациональные компании зачастую платят весьма ограниченные налоги или не платят их вовсе. Очень важно разработать надлежащую инвестиционную политику и не предоставлять чрезмерных налоговых льгот. Он с удовлетворением отметил публичное обсуждение вопросов концессий и налоговых льгот.

39. Один из выступающих высказал мнение, что во многих случаях местные компании не знают, как применять принцип сделок между независимыми сто-

ронами. Исследование, проведенное в одной стране, показало, что практически ни одна из опрошенных дочерних компаний не знает, как формируются внутренние цены. Поэтому необходимо организовать просвещение деловых кругов. Требуется также организовать подготовку сотрудников таможи, с тем чтобы они могли выявлять риски трансферного ценообразования.

40. Коснувшись вопросов наращивания потенциала и технической помощи, одна из участниц отметила важность надлежащей судебной системы и парламента, четко реагирующего на возникающие потребности, для принятия надлежащих законов. Она также обратила особое внимание на важность сбалансированного учета выгод от установления режимов трансферного ценообразования и расходов, связанных с их установлением. Для страны в целом выгоды от введения регулирования трансфертного ценообразования должны быть выше, чем расходы на эту систему, и в этой связи необходимо, чтобы в Практическом руководстве учитывалось положение в каждой отдельной стране.

41. Делясь своими взглядами на наращивание потенциала, еще один выступающий высказал мнение, что лучше всего устанавливать режимы трансфертного ценообразования в рамках более общей реформы налоговой политики. Закон о трансфертном ценообразовании должен охватывать случаи как внутреннего, так и международного трансфертного ценообразования, особенно в стране, предлагающей налоговые льготы. Наиболее практичным способом привлечения высококвалифицированных экспертов, необходимых для проведения ревизий трансферного ценообразования, в налоговые органы в развивающихся странах было бы создание группы по трансфертному ценообразованию, в которую входила бы небольшая команда ревизоров для проведения полноценной ревизии трансфертного ценообразования, а другие ревизоры занимались бы оценкой рисков трансфертного ценообразования в ходе обычных ревизий.

42. В ходе общего обсуждения участники согласились с тем, что преимущества должным образом ориентированной деятельности по наращиванию потенциала перевешивают издержки. Это имеет большое значение в области трансфертного ценообразования, однако такое наращивание потенциала не должно идти в ущерб усилиям, прилагаемым по другим важным направлениям. Была также признана важность согласованности налоговой политики, проводимой различными государственными ведомствами; недостаточная координация деятельности различных правительственных структур вызывает у правительства и налогоплательщиков чувство неопределенности, что чревато последствиями для наращивания потенциала. Таким образом, деятельность по наращиванию потенциала должна охватывать все структуры правительства. Один из участников отметил, что при условии наличия достаточной политической воли любые льготы, имеющие последствия для собираемых налогов, должны предусматриваться исключительно в налоговом законодательстве. Это стало бы полезным способом обеспечения последовательности и позволило бы с меньшими трудностями обеспечить полный учет налоговых последствий предоставления льгот.

43. Еще один участник указал, что главная цель принимаемых властями мер по поощрению инвестиций заключается в стимулировании притока инвестиций; при этом иногда чрезмерно большой упор делается на налоговые льготы, что может вступить в противоречие с задачами налоговых органов. Это осо-

бенно справедливо с учетом того, что зачастую для привлечения инвестиций нет необходимости предоставлять налоговые льготы.

44. Несколько участников отметили, что деятельность по наращиванию потенциала должна обеспечивать удовлетворение конкретных потребностей страны; основываться на чувстве национальной ответственности; и не ограничиваться вопросами трансфертного ценообразования, а учитывать и более общую ситуацию. Вместе с тем было также отмечено, что проведение широкомасштабной реформы — это дорогостоящий и долгосрочный процесс и что важно, возможно, вначале провести реформы в стратегических областях, таких как анализ и определение сроков окончания налоговых каникул, в частности для мобилизации поддержки долгосрочных преобразований и повышения доверия к ним.

45. Один из участников затронул такой аспект наращивания потенциала, как формирование требуемых навыков, отметив, что одним из путей привлечения и удержания высококачественного персонала является способность предложить такое гармоничное сочетание служебных и семейных обязанностей, которое, возможно, отсутствует в консультационных фирмах.

46. Многие страны признали важность возможности удержания сотрудников, занимающихся вопросами трансфертного ценообразования, после прохождения ими первоначальной подготовки, которая зачастую может занимать до двух лет. Однако другие особо отметили, что работа одних и тех же сотрудников в одной области в течение долгого времени может породить сомнения в их добросовестности.

47. Один из участников отметил, что даже в тех случаях, когда в конечном итоге рекомендуется руководствоваться международными стандартами, решение о том, какие стандарты в области трансфертного ценообразования следует применять, должна принимать конкретная страна. Была признана необходимость обеспечить, чтобы развивающиеся страны могли самостоятельно принимать такие решения и играть определенную роль в разработке рекомендованных стандартов. В этой связи Секретариат отметил, что цель Практического руководства заключается не в том, чтобы диктовать странам, что делать, а в том, чтобы помочь странам, решившим следовать принципу сделок между независимыми сторонами, реализовать его на практике. Это не означает, что в рамках Комитета не следует проводить обсуждения более общих и долгосрочных вопросов, в том числе в целях более активного вовлечения развивающихся стран в разработку норм, которые могут стать международными стандартами.

Пункт 5 повестки дня

Методы установления цены сделки между независимыми сторонами

48. В главе 5 Практического руководства рассматриваются различные методы, используемые для определения цены сделки между независимыми сторонами, и обсуждаются преимущества и недостатки каждого из них. В прежних проектах традиционные методы и методы, основанные на распределении прибыли от сделки, рассматривались в двух разных главах, а в нынешнем проекте они объединены в одну главу.

49. Первая выступающая отметила, что эта глава, по сути, максимально близко следует тексту Основных положений ОЭСР, однако отличается в части, касающейся анализа преимуществ и недостатков каждого метода, и что в ней в соответствующих случаях приводятся примеры и формулы, разъясняющие, как и когда использовать эти методы в практической деятельности. Аспекты практического применения методов, основанных на распределении прибылей от сделок, также рассматриваются более подробно, чем в Положениях ОЭСР.

50. Оратор напомнила об обсуждении вопроса о том, как поступать в случае отсутствия сопоставимых данных, а также как использовать гипотетические и секретные сопоставимые данные, и заявила, что, вероятно, было бы полезно изучить возможность установления нормы, регулирующей их периодический пересмотр, когда для простых функций можно использовать объективные данные, «основанные на практическом опыте», при условии предоставления налогоплательщику возможности отказа. Очевидно, что определенные проблемы связаны с источником используемых данных, и такие организации, как Организация Объединенных Наций, могли бы сыграть важную роль в урегулировании этих проблем. Любые такие данные, основанные на практическом опыте, должны быть транспарентными и в целом отражать результаты сделок между независимыми сторонами, и в этой связи необходимо обсудить вопрос о том, должен ли в их основе лежать глобальный, региональный или местный опыт.

51. Председатель отметил, что попытки применять методы регулирования трансфертного ценообразования в отсутствие необходимой информации неизбежно окончатся крахом и могут привести к двойному налогообложению; поэтому данный вопрос является весьма уместной темой для обсуждения.

52. Второй выступающий признал, что необходимо установить для развивающихся стран переходный период, прежде чем они смогут перейти к полноценному режиму установления цен на основе сделок между независимыми сторонами, но указал, что он не верит в то, что этому может способствовать система фиксированной маржи. Более правильной концепцией перехода представляется постепенная отмена ограничительных положений, действовавших при прежнем режиме закрытой экономики. Что же касается создания на переходный период неполноценных или крайне упрощенных механизмов трансфертного ценообразования, то необходимо отдавать себе отчет в том, что после их создания ликвидировать их будет трудно, особенно если они предусматривают налоговые льготы.

53. По его словам, скорее всего, более обычной для развивающихся стран является практика создания таких механизмов в традиционных областях, где оценка неосязаемых активов (например, фирменных знаков или торговых марок) не сопряжена с особыми трудностями. Необходимо разработать для развивающихся стран руководящие указания в отношении сопоставимых данных ввиду частого отсутствия таких сопоставимых данных на местном уровне и необходимости внесения требуемых корректировок в зарубежные сопоставимые данные, в том числе обусловленных отличиями, например, в принципах бухгалтерского учета.

54. Еще один выступающий отметил, что в главе, посвященной методам, следует полнее описать порядок определения корпоративных функций и оценки рисков. Он обратил особое внимание на важность определения того, кто из сотрудников, отвечающих за управление корпоративными функциями, способен

осуществлять регулирование таких функций в обследуемой структуре. Важно учитывать не только число людей, но и их навыки и опыт.

55. Он подчеркнул, что с точки зрения деловых кругов эффективное применение в разных странах различных стандартов трансфертного ценообразования возможно лишь при условии создания надежного механизма урегулирования споров и арбитража для рассмотрения случаев, когда коллизия норм может приводить к двойному налогообложению.

56. По утверждению другого выступающего, основное внимание в Практическом руководстве следует уделить упрощению руководящих указаний в отношении трансфертного ценообразования и возможности обеспечения их соблюдения налоговыми органами в развивающихся странах. Практическое руководство должно не только следовать Общим положениям ОЭСР, но и учитывать обстоятельства всех государств-членов. По мнению оратора, главными проблемами в этой связи являются следующие: а) развивающимся странам слишком трудно применять Общие положения ОЭСР, и нет уверенности в том, что обеспечить соблюдение принципа сделок между независимыми сторонами в принципе возможно, — таким образом, приведение руководящих указаний в соответствие с этими положениями, возможно, не будет наилучшим образом отвечать интересам развивающихся стран, — и поэтому особое внимание следует уделять простоте этих указаний и возможности обеспечения их соблюдения; б) в Практическом руководстве следует более объективно учесть практические трудности с получением сопоставимых данных; в) следует прямо признать трудности с получением необходимой информации и более четко предусмотреть в Практическом руководстве поддержку межстрановой отчетности; г) следует уделить больше внимания использованию других альтернативных методов, таких как безопасное убежище, метод остаточного распределения прибыли, метод фиксированной маржи и смешанные методы; д) в главе, посвященной методам трансфертного ценообразования, следует рассмотреть случаи использования методов трансфертного ценообразования для вывода прибылей в налоговые убежища и такие методы, как перекладывание бремени доказывания; е) многие из тех, кто участвует в подобной деятельности, кровно заинтересованы в недопущении упрощения и в дальнейшем использовании Общих положений ОЭСР, — и поэтому следует активнее вовлекать неправительственные организации и независимых ученых в подготовку Практического руководства; и г) следует признать, что существующие нормы разрабатывались развитыми странами и что развивающимся странам следует принимать более активное участие в этом процессе, как было отмечено в основном докладе помощника Генерального секретаря. Если Практическое руководство будет следовать только Общим положениям ОЭСР, то это может вызвать справедливые нарекания.

57. Один из выступающих указал, что глава, посвященная методам, является одним из ключевых элементов Практического руководства и должна стать для налоговых органов своеобразным пособием, разъясняющим, как применять на практике принцип сделок между независимыми сторонами. Он назвал эту главу «дорожной картой», позволяющей достичь результата установления цен на основе сделок между независимыми сторонами, но при этом указал, что выбор того или иного метода трансфертного ценообразования будет определяться сложившейся ситуацией и имеющейся информацией. Любой, кто занимается вопросами трансфертного ценообразования, должен быть в состоянии оцени-

вать указанные проблемы, и хороший налоговый ревизор в любом налоговом органе также должен быть в состоянии делать это.

58. Другой выступающий рассказал об опыте одной страны в использовании фиксированной маржи для целей трансфертного ценообразования. Это устраняет необходимость в подборе сопоставимых данных и является простой и недорогостоящей системой с точки зрения как налогоплательщиков, так и властей. Оратор признал, что фиксированная маржа должна быть четко прописана в законодательстве, достаточно полно учитывать особенности конкретных отраслей, и порядок ее определения должен быть транспарентным. Он предложил включить раздел о фиксированной марже в главу о методах или в качестве отдельной главы.

59. В ходе последующего обсуждения участники обменялись мнениями по вопросу о том, какие методы трансфертного ценообразования могут быть наиболее подходящими в различных обстоятельствах. Развернулась дискуссия по вопросу о характере «дополнительного» метода, закрепленного в законодательстве некоторых стран; было высказано мнение, что если достаточно четко определить такой подход в качестве способа определения цен в соответствии с принципом сделок между независимыми сторонами, то это могло бы пойти на пользу и другим странам. Было также отмечено, что в любом «фиксированном» подходе следует учитывать, что может возникнуть необходимость внесения определенных корректировок для учета конкретных обстоятельств. Один из участников заявил, что ему трудно понять, как упрощенная маржа может соответствовать принципу сделок между независимыми сторонами, и участники обсудили вопрос о том, будут ли такие подходы работать лишь на рынках с высокой конкуренцией, где, как правило, происходит выравнивание прибылей конкурентов.

60. Резюмируя обсуждение, Председатель отметил, что все участники испытывают опасения по поводу частого отсутствия достоверной информации и ограниченности способности анализировать и корректировать эту информацию по мере необходимости. Он указал, что Комитет мог бы предложить Подкомитету по практическим вопросам трансфертного ценообразования в дополнение к его нынешней работе по подготовке Практического руководства провести в будущем определенную работу и в этой области. Он также отметил, что был вновь затронут вопрос наращивания потенциала в контексте не только управления рисками, но и порядка применения методов, включая функции оценки, активы и риски.

Пункт 6 повестки дня

Сопоставимость

61. Первый выступающий подробно остановился на вопросе частой нехватки сопоставимых данных и сослался на опыт одной страны, где в поиске сопоставимых сделок налоговые органы вынуждены использовать европейские базы данных из-за отсутствия альтернативных внутренних источников. Эти данные не являются полностью сопоставимыми из-за существующих различий, и стране не удалось добиться значительного прогресса во внесении корректировок, позволяющих увязать эти данные с информацией о внутреннем рынке; однако налогоплательщики сталкиваются с аналогичными проблемами. Еще од-

ной проблемой является отсутствие у многих развивающихся стран средств для оплаты доступа к этим базам данных, а сами налогоплательщики могут не иметь такого доступа. Один из возможных путей может заключаться в принятии закона, предписывающего представление финансовой информации для создания баз данных.

62. Другой выступающий подробно остановился на анализе функций, активов и рисков. Например, функции имеют особенно большое значение при наборе новых сотрудников, когда чрезвычайно важно оценить их профессиональные навыки и личные качества. Большое значение для некоторых стран имеют стратегии выхода на рынки. При решении вопроса о том, должны ли расходы ложиться на дочернюю или на материнскую компанию, страны анализируют характер предприятия в целом и положение в соответствующем секторе; при поиске в базах данных применяются соответствующие фильтры для обеспечения функциональной и экономической сопоставимости отобранных данных. При этом следует анализировать материалы, имеющиеся в свободном доступе, в том числе испрашиваемые другими регуляторами во всем мире. Для обеспечения сопоставимости чрезвычайно важно понять характер процессов в конкретной отрасли. В Индии сопоставимые данные можно получить в основном в соответствующих базах данных, однако эти продукты зачастую сложны в использовании, и отыскать сопоставимые данные может быть трудно.

63. Другой участник заявил, что вопрос сопоставимости вызывает у него смешанные чувства, указав, что ее обеспечение чрезвычайно важно, но сопряжено с трудностями, и при этом всегда есть основания утверждать, что сопоставимость отсутствует. Это порождает неопределенность и обуславливает частое применение метода чистой прибыли от сделки. Вне зависимости от того, насколько сопоставимы используемые данные, всегда можно утверждать, что они несопоставимы. Главное, чтобы к обеспечению сопоставимости подходили добросовестно. Для этого нужно не просто описывать в документации, что именно делается, но и указывать, почему это делается, что не делается и почему это не делается. Это относится как к налогоплательщикам, так и к правительствам. Обратной стороной является то, что редко приходится выбирать между черным и белым, и для устранения неопределенности необходимо руководствоваться честностью и добросовестностью. Эти вопросы можно было бы подробнее рассмотреть в Практическом руководстве.

64. Один из участников отметил, что использование презумпции, предусматривающей динамичное, или меняющееся, бремя доказывания, возможно, помогло бы решить проблемы издержек, обусловленных сложностью, и нехватки информации.

65. Резюмируя обсуждение, Председатель указал на преимущества использования странами одного региона согласованных подходов. Он отметил, что судья, не являющийся специалистом в области трансфертного ценообразования, может и не разобраться в технически обоснованных случаях; поэтому важно добиться того, чтобы эти сложные вопросы излагались как можно более понятным языком. В основе надлежащей документации лежат хорошие данные, которые может быть трудно получить, поскольку многонациональные предприятия зачастую имеют более широкий доступ к такой информации, чем налоговые органы.

Пункт 7 повестки дня

Урегулирование споров

66. Первая выступающая, затронувшая эту тему, объяснила, что урегулирование споров, связанных с трансфертным ценообразованием, очень похоже на порядок урегулирования споров, предусмотренный в общей процедуре взаимного согласования, которая в настоящее время обсуждается Комитетом в контексте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Она отметила важность действенных механизмов урегулирования споров и подчеркнула, что в случае их надлежащей и надежной разработки и использования они отвечают интересам как налоговых органов, так и деловых кругов.

67. Она отметила, что налоговые органы во многих развивающихся странах испытывают нехватку ресурсов, и предложила использовать практичные и эффективные механизмы урегулирования и избежания споров для оказания им помощи путем повышения их эффективности. Она рассмотрела роль процедуры взаимного согласования в обеспечении достижения целей договоров о двойном налогообложении, включая цель избежания двойного налогообложения. Наиболее успешные программы в области процедуры взаимного согласования отличаются транспарентностью, сотрудничеством и относительной изолированностью от функции ревизии.

68. Применительно к соглашениям о предварительном установлении цены она указала, что эти соглашения, возможно, подходят не всем и что следует проявлять осторожность, рекомендуя их в качестве предпочтительного варианта. Вместе с тем они играют во многих странах важную роль.

69. По ее мнению, арбитражное разбирательство между сторонами налогового договора является важным механизмом урегулирования значительного количества споров, обеспечения более упорядоченной работы компетентных органов и повышения доверия в системе. На практике арбитражное разбирательство, вероятно, имеет гораздо большее значение, чем примирение или посредничество. Следует рассмотреть практические варианты решения проблем, в том числе возможность перераспределения арбитражных издержек таким образом, чтобы это помогло заручиться согласием стран на использование этого подхода.

70. Секретариат указал, что арбитражное разбирательство может способствовать повышению определенности. Однако расходы на арбитраж и сложность этой процедуры могут представлять собой серьезную проблему для многих развивающихся стран и необоснованно ставить их в заведомо проигрышное положение. Если же расходы будут возложены на налогоплательщика (и если страны договорятся о столь активном привлечении налогоплательщиков, что само по себе представляется проблематичным), то может возникнуть впечатление, будто это побуждает арбитров выносить решения против налоговых органов, что тоже не будет выходом из положения. Может также сложиться впечатление, по крайней мере в первые годы, что арбитры недостаточно понимают реалии и условия конкретной развивающейся страны. Нередко будет необходимо выделять на покрытие арбитражных издержек внебюджетные средства и — в большинстве случаев — значительные суммы в иностранной валюте.

Если это для той или иной страны трудно, то всегда будут опасения, что она, возможно, была вынуждена согласиться с определенным решением по практическим соображениям, хотя объективно это решение, возможно, и не является наиболее правильным и справедливым. Что касается соглашений о предварительном установлении цены, то вполне возможно, что страны должны брать на вооружение такую систему лишь после углубленного изучения и лишь в тех случаях, когда они уверены в том, что знают «правила игры». Многие страны могут решить, что им не следует на начальном этапе тратить ограниченные ресурсы на налогоплательщиков, которые, вероятнее всего, и без того будут соблюдать установленные нормы. Для повышения доверия к этому процессу необходимо использовать поэтапный подход.

71. Один из выступающих обратил внимание на вопрос о том, какой объем ресурсов странам следует выделять на соглашения о предварительном установлении цены, притом что налогоплательщики в основном соблюдают установленные нормы. Он заявил, что надлежащий механизм арбитражного разбирательства не должен обходиться слишком дорого; наличие такого механизма представляется выгодным для стран, имеющих богатый опыт применения процедуры взаимного согласования, но развивающимся странам, не имеющим такого опыта и квалифицированных кадров, идти по этому пути не рекомендуется. Больше внимания следует уделять вопросам арбитражного разбирательства и урегулирования споров за рамками налогового договора, поскольку развивающиеся страны не имеют мощной договорной базы и в силу этого обладают ограниченным опытом использования процедур арбитражного разбирательства. Организация Объединенных Наций могла бы сыграть важную роль, подготовив список надежных экспертов по вопросам арбитража.

72. Что касается внутреннего аспекта арбитражного разбирательства и урегулирования споров, то один из выступающих рассказал о процедурах урегулирования споров, применяемых в его стране, где число налоговых договоров невелико, а их закрепление в законодательстве занимает много времени. Поэтому на практике применяются не столько процедуры арбитражного разбирательства в соответствии с положениями договоров, сколько внутренние процедуры урегулирования споров. Многие развивающиеся страны не торопятся брать на вооружение процедуры арбитражного разбирательства и посредничества в столь сложной области, а жесткие бюджетные ограничения затрудняют для многих налоговых органов этих стран получение финансовых средств на цели арбитражного разбирательства. Он отметил опасения, что арбитры будут недостаточно разбираться в опыте и обстоятельствах развивающихся стран, и обратил внимание на необходимость подготовки экспертов из развивающихся стран. Организации Объединенных Наций надлежит сыграть важную роль в наращивании потенциала в этой области.

73. Касаясь проблемы непредставления налогоплательщиком надлежащей документации, один из выступающих задал вопрос, почему развивающиеся страны не устанавливают неопровержимой презумпции в случаях, когда документация представляется неполностью и у налогоплательщика есть все возможности для исправления ситуации.

74. Другой выступающий отметил, что проведение судебного разбирательства в развитых странах обходится дороже, чем в развивающихся; в результате в развивающихся странах споры вокруг трансфертного ценообразования чаще

доводятся до суда. Такое судебное разбирательство занимает много времени, и поэтому важно изыскать пути, позволяющие избегать таких споров или решать их иным образом. Одним из возможных вариантов является безопасное убежище, однако добиться этого на практике сложнее, чем в теории.

75. Еще один участник обратил внимание на то, что деловые круги явно отдают предпочтение определенности и устойчивости инвестиционного режима, а именно это и может обеспечить арбитраж. Что касается издержек, то определенную часть средств, выделяемых на наращивание потенциала, можно было бы использовать для поддержки работы постоянной группы, с тем чтобы развивающимся странам не пришлось нести этих расходов. Страны часто ссылаются на вопрос суверенитета и заявляют, что они не могут согласиться на арбитражное разбирательство, однако, по мнению оратора, им следует хотя бы изучить, не подписывали ли они договоров с аналогичными оговорками в других областях, таких как инвестиционные соглашения. Он отметил, что, как показывает практический опыт применения Европейской конвенции об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий (Европейская конвенция об арбитраже), одним из главных достоинств оговорки об арбитраже является принуждение к использованию процедуры взаимного согласования. Однако Секретариат не уверен в том, что практика Европы применима к более неравноправным отношениям между, например, отдельными развитыми и развивающимися странами, и поэтому было проведено обсуждение более широкого вопроса о путях устранения такого неравноправия.

76. Один из участников отметил, что положения об арбитражном разбирательстве сформулированы хорошо и что они могут быть привлекательны для инвесторов. Не исключено, что в них можно внести изменения с учетом интересов развивающихся стран, поручив Организации Объединенных Наций или другим соответствующим органам предлагать или выбирать арбитров. При надлежащем применении процедура арбитражного разбирательства может оказаться дешевле, чем другие механизмы, не допустить возникновения сомнений в добросовестности и быть менее уязвима для внутренних процессов. Еще один участник указал, что при условии надлежащего применения арбитражная процедура может способствовать укреплению позиций развивающихся стран, обеспечивая, например, возможность доступа к квалифицированным кадрам и избавляя от необходимости в каждом конкретном случае привлекать к представлению высокопоставленных должностных лиц, например министров.

Пункт 8 повестки дня

Ревизия и оценка рисков

77. Первая выступающая обратила внимание на важность ревизии и оценки рисков для развивающихся стран и предложила разработать стратегии поощрения результативности и эффективности. Важно, чтобы страны определили, какие ситуации следует считать сопряженными со значительным риском, а какие не требуют принятия дополнительных мер, поскольку не являются рискованными. Многие страны проводят оценку рисков, особенно в случаях, когда офшорная ассоциированная компания действует в стране с низкими налогами и необходимо использовать ограниченные ресурсы как можно более эффективно. Это особенно справедливо в первые годы установления режима трансфертного

ценообразования, когда следует сначала урегулировать легкие случаи (когда неправильное ценообразование очевидно, и решение проблемы не требует значительных ресурсов), прежде чем браться за более сложные случаи, требующие выделения более значительных средств.

78. Она заявила, что при выборе стратегии оценки рисков важно решить, должны ли группы по трансфертному ценообразованию действовать централизованно или децентрализованно. Она отметила возможность создания безопасных убежищ на этапе оценки рисков, а не на этапе ревизии, что позволит внести некоторую определенность в вопрос о том, будет ли проводиться ревизия налогоплательщиков. Она также указала, что еще одним важным способом обеспечения надежности оценки рисков является принятие мер по обеспечению свободного доступа к соответствующей информации.

79. Еще один выступающий остановился на нескольких моментах, которые он считает ключевыми для эффективной оценки рисков. Когда страна только приступает к регулированию трансфертного ценообразования, использование централизованного подхода при оценке рисков часто оказывается неизбежным. Это не означает, что всей ревизией должно заниматься только одно центральное подразделение, однако рекомендуется обеспечить контроль со стороны центра, с тем чтобы обеспечить качественное проведение оценок рисков и ревизий. Важную роль играет получение надлежащей информации, и налоговые декларации должны содержать ключевую информацию о сделках между ассоциированными сторонами. Следует с осторожностью подходить к обмену информации с таможенными органами в рамках оценки рисков. Таможенная информация может содержать ошибки, к тому же налогоплательщики могут оказаться в трудной ситуации, если доводы, приводимые ими в попытке избежать применения антидемпинговых мер, будут использоваться в качестве основания для изменения режима трансфертного ценообразования.

80. Что касается системы трансфертного ценообразования, то развивающиеся страны часто могут использовать опыт других стран, но при этом следует учитывать внутренние условия, которые в двух странах могут различаться. Проведение жесткой ревизии в стране с очень емким внутренним рынком или изобильными природными ресурсами может быть оправдано, однако столь же жесткий подход в развивающихся странах, не обладающих такими характеристиками, может отпугнуть иностранных инвесторов. Оратор предложил при принятии новых законов о налоговой ревизии воспользоваться знаниями юристов и консультантов по налоговым вопросам, которые в ряде случаев могут иметь более богатый опыт, чем сотрудники налоговых органов. Не во всех случаях проведение ревизии возможно, и поэтому чрезвычайно важно обеспечивать привлечение консультантов по налоговым вопросам в качестве партнеров, особенно на ранних стадиях, с тем чтобы донести до налогоплательщиков мысль о важности надлежащего поведения.

81. Еще одна участница обсуждения указала, что налоговым органам следует внимательно подумать над тем, какую информацию они хотели бы получать от налогоплательщиков в налоговых декларациях; если они будут запрашивать слишком много информации, то могут не справиться с ее надлежащим анализом, однако постановка правильных вопросов может повысить обоснованность и эффективность оценки рисков. Она сослалась на проводимое в ОЭСР обсуждение вопроса о проведении налоговыми органами разных стран совместной

налоговой ревизии и заявила, что это плодотворная идея, которая может облегчить более эффективное использование ресурсов. Вместе с тем такие ревизии могли бы повысить эффективность урегулирования любых возможных налоговых споров. По ее словам, установление ориентировочной суммы налогов, которую должен оценить один сотрудник налогового органа за установленный период времени, весьма осложняет работу таких сотрудников, хотя некоторые страны могут предпочесть указанный подход для поддержания должного уровня добросовестности. Наконец, использование секретных сопоставимых данных вызывает у компаний опасения либо в силу того, что в этих данных раскрывается секретная коммерческая информация и налогоплательщик опасается за свою конкурентоспособность, либо потому, что используемая информация считается сопоставимой, однако компании не имеют к ней доступа и соответственно не могут оспорить ее.

82. Касаясь вопроса использования данных из других источников, включая таможенные органы, для целей сопоставимости, один из участников признал трудность использования подобного подхода. Он отметил ценность таких данных и подчеркнул, что, хотя таможенные и налоговые органы интересуют разные вещи, у них есть общие интересы. Другой участник отметил, что таможенные данные могут представлять особенно большое значение для развивающейся страны, активно участвующей в торговле сырьевыми товарами и принимающей значительный объем инвестиций, поскольку они обеспечивают достоверность данных о торговле, особенно с учетом того, что другой полезной информации может быть крайне мало.

83. По мнению еще одного участника, было бы, возможно, полезно проводить ревизию не только отдельных налогоплательщиков, но и целых отраслей, поскольку компании, относящиеся к одной отрасли, как правило, действуют одинаково. Межстрановое взаимодействие в выработке единого подхода к соблюдению норм всей отраслью способствовало бы накоплению опыта, разработке более широкого круга ориентировочных заданий и экономии ресурсов.

84. Один из участников признал, что ему трудно согласиться с идеей совместной ревизией отрасли, поскольку получить информацию от одной компании в присутствии других компаний трудно и поскольку некоторые вопросы носят общеотраслевой характер, а другие характерны только для конкретной компании. Возможно, целесообразней было бы проверить все компании в данной отрасли, обеспечив единообразный учет общих расходов, а не проводить ревизию отрасли в целом. Совместные ревизии могут быть сопряжены с использованием информации, которая еще не проверялась, поскольку на данном этапе проводить сопоставление больше не с чем. Поэтому он не уверен в том, насколько эффективными окажутся такие ревизии на практике.

85. Другой участник отметил, что его страна приступила к осуществлению совместной программы ревизии и что компаниям трудно понять, почему, например, органы, занимающиеся подоходным налогом, изучают определенные материалы, а другие органы, занимающиеся, например, НДС, позднее изучают те же самые материалы. Кроме того, это может подорвать репутацию сотрудников, которые на протяжении ряда лет работают в тесном контакте с налогоплательщиком; поскольку подготовка налоговых ревизоров обходится дорого, вопрос о том, куда девать ревизоров с подмоченной репутацией и кем их заменить, не может не тревожить. Даже в тех случаях, когда на их место приходят

бухгалтеры из частного сектора, приходится тратить много сил и средств на их переподготовку.

86. Еще один выступающий пояснил, что совместные ревизии отнюдь не обязательно проводить в режиме реального времени, что, возможно, позволяет снять некоторые из упоминавшихся опасений. Один из участников отметил, что по причинам, обусловленным действующим антимонопольным законодательством, существуют ограничения на то, какая информация может доводиться до сведения конкурентов. При встречах с конкурентами ему разрешалось обсуждать лишь вопросы налогообложения, и даже в этом случае он был вынужден фиксировать все свои слова. Например, при установлении сопоставимой цены на тот или иной вид минерального сырья в стране необходимую информацию легко получить у конкурентов, однако в силу антимонопольной политики ее нельзя запрашивать.

Закрытие совещания

87. Секретариат отметил важность этого совещания в контексте реализации мобилизационного потенциала Организации Объединенных Наций в вопросах сотрудничества в налоговой области и заметную роль, которую сыграли в этом обсуждении неправительственные организации. В ходе обсуждения было озвучено множество самых разных, но весьма ценных мнений, изложенных в духе уважения и сотрудничества, которые теперь могут быть включены в Практическое руководство таким образом, чтобы обеспечить удовлетворение потребностей развивающихся стран. Доклад будет препровожден Подкомитету, отвечающему за составление проектов глав, для рассмотрения на его заседании в сентябре 2011 года.
