

## Трансфертное ценообразование в Европейском Союзе\*

*Головченко Оксана Николаевна,  
преподаватель кафедры налогового права  
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации  
[Golovchenko\\_ngm@mail.ru](mailto:Golovchenko_ngm@mail.ru)*

*В статье освещаются вопросы трансфертного ценообразования в странах Европейского Союза. Особое внимание уделено историческим аспектам возникновения трансфертного ценообразования, процессу гармонизации налогового законодательства в условиях углубления мировой интеграции.*

**Ключевые слова:** *Европейский Союз, трансфертное ценообразование, принципы и методы трансфертного ценообразования, гармонизация, налог на прибыль предприятий, документация.*

*The article highlights the issues of transfer pricing in the countries of the European Union. Special attention is paid to the historical aspects of transfer pricing, the process of harmonization of tax legislation in conditions of deepening global integration.*

**Key words:** *European Union, transfer pricing, principles and methods of transfer pricing, the harmonization, tax on profit of enterprises, documentation.*

В условиях рыночной экономики ценообразование как на внутреннем, так и на внешнем рынках определяется конкретной рыночной ситуацией. Принципиально понятие цены сходно и для внутреннего рынка, и для внешнего. Цена, в т.ч. в международной торговле, это денежная сумма, которую намерен получить продавец, предлагая товар, работу или услугу, и которую готов заплатить за данный товар, работу или услугу покупатель. Совпадение указанных двух требований зависит от многих условий-ценообразующих факторов. Цены определяются конкуренцией, соотношением спроса и предложения, однако на международном рынке проблема определения цены ощущается участниками внешней торговли намного острее, по сравнению с участниками внутреннего рынка.

В последнее время в связи с глобальным экономическим кризисом, углублением внутреннего рынка, ростом числа новых технологий и бизнес-структур на национальном и международном уровне обострилось возрастающее значение трансфертного ценообразования.

Трансфертное ценообразование предполагает установление цены между взаимосвязанными компаниями при совершении сделок купли-продажи товаров, выполнении работ и оказании услуг, осуществляющихся за пределами национальных границ. Критерии связанности компаний в каждой стране различны.

Основопологающим критерием взаимосвязанности является принадлежность компаний одному и тому же физическому или юридическому лицу, которые контролируют друг друга прямо или косвенно, посредством участия в капитале<sup>1</sup>.

Механизм трансфертного ценообразования, присущий связанным сторонам и опирающийся на нерыночные факторы, в деловой практике принято относить к одной из классических оптимизационных схем налогового планирования<sup>ii</sup>. В данном случае основополагающей задачей законодателя в области построения международной налоговой политики является нахождение баланса интересов между налогоплательщиком и нормой права для предотвращения ухода налогоплательщика от налоговой обязанности, с целью снижения налоговой нагрузки.

Поскольку одним из основных проблемных вопросов трансфертного ценообразования является вопрос налогообложения, в этой связи целесообразным представляется унифицировать регламентирующие нормы с целью преодоления налоговой диспропорции как внутри сообществ, по средствам гармонизации национального налогового законодательства, так и внутри соответствующих компаний, транснациональных корпораций.

Появление трансфертного ценообразования исторически связывают с периодом окончания второй

---

\* GOLOVCHENKO O.N. TRANSFER PRICING IN THE EUROPEAN UNION

мировой войны, которая ускорила развитие национально-освободительного движения в Азии, Африке и Латинской Америке, способствовала процессу распада колониальной системы империализма<sup>iii</sup>, начавшемуся еще в начале двадцатого века. В новых условиях на смену прямым методам ограбления в прошлом колониальных стран появились иные методы безналичного вывоза капитала странами-метрополиями. Транснациональные компании намеренно стали занижать цены на продукцию, поставляемую на международный рынок. При помощи посредников, зарегистрированных в особых экономических зонах, в которых применяются заниженные налоговые ставки либо их отсутствие, привлекали иностранные компании к сотрудничеству на весьма выгодных финансовых условиях. В результате указанных манипуляций не только налоговые органы, но и сами транснациональные корпорации стали нести колоссальные потери.

Одним из первых источников, регулирующих законодательство в сфере трансфертного ценообразования, считается финансовый акт Великобритании, изданный в 1915 г., пересмотренный в 1951 г., положения которого в дальнейшем вошли в Акт по налогам и доходам корпораций, изданный в 1988 г., ужесточающий требования к политике налогоплательщика в области трансфертного ценообразования<sup>iv</sup>.

Первой страной, которая приняла специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали Соединенные Штаты Америки (середина 1960-х гг.). Однако то обстоятельство, что в этой стране находились или осуществляли деятельность транснациональные компании, а также то, что соответствующее законодательство США существенно отличалось от законодательства других заинтересованных стран, побудило правительства многих государств искать приемлемые для большинства стран принципы и приемы, определяющие порядок налогового регулирования трансфертного ценообразования<sup>v</sup>.

В 1976 г. вопрос трансфертного законодательства был урегулирован уже на международном уровне. Основными международными документами выступали: Декларация стран-участниц Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (далее-ОЭСР) о международных инвестициях и многонациональных предприятиях от 21 июня 1976 г., приложение к ней (руководство для многонациональных предприятий), где содержатся рекомендации воздерживаться от допустимых схем, способствующих искажению налоговой базы, с целью недопущения возникновения противоречий с законодательством страны, на территории которой осуществляет свою деятельность соответствующее предприятие; руководящие разъяснения ОЭСР 1979 г.-Отчет ОЭСР «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия», в котором содержатся рекомендации о воздержании от манипуляций со стороны транснациональных компаний в области «договорных цен» в целях обхода налогового законодательства стран, на территории которых осуществляется их деятельность.

В ОЭСР придается исключительное значение взаимодействию с другими международными организациями. В деятельности ОЭСР участвуют представители Комиссии европейских сообществ в соответствии с протоколом между двумя организациями. Организация экономического сотрудничества и развития поддерживает отношения с МВФ, МБРР, ЕАСТ, МОТ, ФАО, другими организациями и стремится избегать дублирования их работы<sup>vi</sup>.

В настоящий период времени активную роль в построении и реализации политики в области трансфертного ценообразования в пределах европейской территории выступают Европейский Союз (далее-ЕС), представленный Европейской комиссией и совместным форумом ЕС по трансфертному ценообразованию, и Организация по экономическому сотрудничеству и развитию. Выделим следующий перечень документов, в которых содержатся основополагающие принципы трансфертного ценообразования:

ЕС	ОЭСР
Кодекс поведения касательно документации потрансфертному ценообразованию для ассоциированных (зависимых) предприятий в Европейском Союзе.	Руководство ОЭСР о трансфертном ценообразовании для мультинациональных предприятий и налоговых администраций.

Арбитражная конвенция Европейского союза об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий.	Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал.
Кодекс поведения по эффективному применению Конвенции об избежании двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий.	Руководство о заключении соглашений о предварительном ценообразовании согласно процедуре взаимного согласия.
Руководство Европейского Союза о соглашениях о предварительном ценообразовании	Методические рекомендации по разработке законодательства в сфере трансфертного ценообразования, направленные на гармонизацию применимого подхода.
Руководство о межгрупповых услугах с низкой добавленной стоимостью.	

Разработанные ЕС и ОЭСР документы носят рекомендательный характер и не обязательны для применения. Государства-члены имеют право использовать только те положения, которые, на их взгляд, являются наиболее подходящими для внедрения в законодательство, с учетом особенностей соответствующих национальных экономик.

Налоговые юрисдикции стран-членов ЕС приняли правила трансфертного ценообразования, которые похожи на рекомендации ОЭСР. Преобладающим правилом трансфертного ценообразования является принцип вытянутой руки<sup>vii</sup>, который также является базовым принципом рекомендаций ОЭСР и подразумевает установление трансфертной цены на базе цен, которые использовали бы несвязанные стороны в аналогичной ситуации. Большинство стран-членов ОЭСР используют данный принцип в своем законодательстве. Требования законодательств США и Канады схожи во многих аспектах с рекомендациями ОЭСР. Законодательство ряда стран, в т.ч. Бразилии и Казахстана, существенно отличается от рекомендаций ОЭСР<sup>viii</sup>. Это международный консенсус в отношении определения трансграничной цены<sup>ix</sup>.

Так, согласно ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР<sup>x</sup>, если между двумя предприятиями в их финансовых или коммерческих отношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, тогда 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.

Принцип вытянутой руки представляет собой цену, которую покупатель должен платить за доставку товаров, услуг или нематериальных активов в условиях совершенной конкуренции<sup>xi</sup>. Другими словами, принцип «вытянутой руки» является результатом спроса и предложения на конкурентном рынке. Вот почему его еще называют принципом «рыночной цены»<sup>xii</sup>.

Отметим, что согласно сообщению комитета Европейского сообщества о работе совместного форума трансфертного ценообразования<sup>xiii</sup> принцип «вытянутой руки» и иные руководящие принципы ОЭСР принимаются и применяются всеми государствами-членами ЕС. Тем не менее толкование и применение принципов ОЭСР может варьироваться между странами. Различные толкования могут привести к возникновению неопределенности для налогоплательщиков, а также может влиять на надлежащее функционирование внутреннего рынка в том, что прибыль может облагаться налогом два раза-двойное налогообложение.

Для того чтобы контролировать международные решения в области трансфертного ценообразования, налоговые органы запрашивают подробную документацию, касающуюся международных

операций внутри группы. Соответствующие расходы являются расходами налогоплательщика-корпорации по документам, запрашиваемым налоговыми органами в различные государства-члены. В целях сокращения бюрократических препятствий и, соответственно, затрат транснациональных компаний, работающих на европейский рынок, Европейская комиссия предложила единый подход к стандартизации пакета необходимых документов на всей территории ЕС, разработав Кодекс поведения по эффективному применению Конвенции об избежании двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий<sup>xiv</sup>.

По мнению специального уполномоченного ЕС по налогам и сборам г-на Лазло Ковакса, данный Кодекс внес определенность и снизил риски, связанные со штрафами, возникающими при подаче транснациональными компаниями налоговой документации. Исследования показали, что из 476 компаний, расположенных в 22 странах, две трети корпораций используют систему трансфертного ценообразования с целью перемещения своей прибыли в юрисдикции с низким налогообложением<sup>xv</sup>.

Положения Кодекса поведения носят рекомендательный характер. Государства-члены не обязаны вести документацию по трансфертному ценообразованию в соответствии с концепцией ЕС. Тем не менее государства должны поощрять существующий Кодекс поведения для реализации единой ценовой политики<sup>xvi</sup>. Положения Кодекса поведения предназначены для установления баланса между налоговыми администрациями и налогоплательщиками в случае реализации права налоговых администраций на получение необходимой информации для оценки трансфертного ценообразования и соответствия расходов налогоплательщика<sup>xvii</sup>.

Концепция, содержащаяся в Кодексе поведения, состоит из двух основных элементов:

1. «Справочная документация»-содержит общую стандартизованную информацию для всех групп ассоциированных предприятий стран-членов ЕС, включая общее описание бизнеса и операций в ЕС.
2. «Документы конкретной страны»-включает в себя документацию по каждому из конкретных ассоциированных предприятий стран-членов ЕС, а также более подробную информацию по конкретной стране, договорные условия и методы определения трансфертного ценообразования<sup>xviii</sup>.

При установлении факта нарушения взаимосвязанными организациями законодательства о трансфертном законодательстве юридически обоснованным является применение процедур, предусмотренных Арбитражной конвенцией ЕС об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий. В свою очередь, при необоснованной корректировке, проведенной налоговыми органами, вследствие чего ассоциированные предприятия вынуждены терять необоснованные расходы, компании наделяются правом предъявлять соответствующие претензии на действия налоговых органов. Неурегулированные споры разрешаются с помощью арбитражной процедуры с последующим включением одной и той же прибыли в финансовые результаты компаний, расположенных в разных государствах.

Несомненно, существующие документы ЕС, регулирующие трансфертное ценообразование, нуждаются в дальнейшем развитии. С целью более подробного изучения международных проблем трансфертного ценообразования и нахождения путей и способов их решения, а также с целью повышения конкурентоспособности внутреннего рынка ЕС<sup>xix</sup> осуществляет свою работу Совместный форум ЕС по трансфертному ценообразованию, утвержденный при Европейской комиссии. Функциональная задача Форума заключается в выработке рекомендаций по совершенствованию законодательства в сфере трансфертного ценообразования.

В Руководстве ОЭСР для целей определения свободных цен используются методы, соответствующие принципу «вытянутой руки». К их числу относятся традиционные методы (метод сопоставимой неконтролируемой цены; метод «издержки плюс»; метод цены перепродажи) и методы, основанные на анализе и распределении прибыли (метод транзакционной чистой маржи; метод дробления прибыли). При этом допускается использование нескольких методов одновременно или методов, не регламентированных в законе, при условии, что они соответствуют принципу «вытянутой руки» (п. 1.68, 1.69 Руководства ОЭСР). Так, в Германии по отношению к дистрибьютору может использоваться комбинированный метод цены перепродажи и «издержки плюс» или метод цены перепродажи и чистой маржи. Смешанные методы применяют, в частности, в Японии, Австралии, Новой Зеландии, Пакистане<sup>xx</sup>.

По данным ОЭСР, традиционные методы являются предпочтительнее. При этом традиционные методы всегда требуют сопоставимых данных<sup>xxi</sup>. Как рыночных условий. Принимая во внимание уникальные особенности международных товарных отношений, возникающих между ассоциированными

предприятиями, принцип «вытянутой руки» является достаточно теоретическим подходом при трансфертном ценообразовании<sup>xxii</sup>.

В настоящее время требования к документации в разных государствах-членах различны. Диапазон таких требований достаточно широк и варьируется от минимальных до предельно завышенных<sup>xxiii</sup>. Это происходит из-за отсутствия соответствующих рекомендаций Европейской комиссии. Ассоциированные предприятия, работающие на общий европейский рынок, должны подготавливать различные наборы документов для каждого участвующего государства-члена, что в итоге не способствует снижению расходов со стороны соответствующих ассоциированных предприятий.

Кроме того, дифференцированная шкала ставок налога на прибыль компаний дает сильный стимул для ассоциированных предприятий, работающих на общий европейский рынок, перевести прибыль в государства-члены с низкими налоговыми ставками.

Так, например, на Мальте размер ставки налога на прибыль составляет 35%, во Франции-34,4%, в Италии-31,4%, в Испании-30%, в Германии-29,8%, на Кипре-10%, в Болгарии-10%<sup>xxiv</sup>. Эти статистические данные, приведенные немецким министерством финансов по состоянию на 2011 г., показывают уровень колебания дифференцированных ставок налога на прибыль ассоциированных предприятий в странах-членах ЕС.

Фактические ставки налога на прибыль компаний учитывают стандартные ставки корпоративного налога и настраивают их на конкретные страновые различия в отношении налогооблагаемой базы и дополнительных налоговых особенностей<sup>xxv</sup>.

Концепция общего рынка ЕС означает устранение всех условий, препятствующих свободному перемещению товаров, выполнению работ, оказанию услуг и пр. Финансовая дисгармония, имеющая место в ЕС, приводит к появлению все новых схем ухода от налогообложения, занижения налоговой базы и, как следствие, потерям в поступлении денежных средств в бюджеты государств-членов ЕС. Эффективное распределение ресурсов вряд ли может быть достигнуто в подобных условиях.

Международное трансфертное ценообразование может служить в качестве средства для сдвига прибыли от высоких налоговых ставок к более низким. С целью избежать произвольного завышения цены страны-члены ОЭСР определили принцип «вытянутой руки», который является важным элементом налоговой юрисдикции государств-членов ЕС.

Вопрос о дифференцированных ставках налога на прибыль предприятий в разных государствах-членах ЕС остается открытым и по сей день, хотя ЕС постоянно проводит консультации по снижению налоговых ставок. Это делается с целью приблизить максимальный предел налоговых ставок к странам с низким налогообложением, чтобы добиться конкурентоспособности между всеми странами на общем европейском рынке, а также предотвратить или хотя бы сократить перетекание капитала из стран Центральной Европы в страны с низким, льготным налогообложением.

Таким образом, работа над существующими проблемами, которая ведется в ЕС, и те результаты, которых добились государства-члены ЕС, являются только промежуточным этапом к неизбежной гармонизации налогового законодательства в ЕС.

---

<sup>i</sup> Clemens Buter. International transfer pricing and the EU code of conduct // European integration studies. 2011. No 5.

<sup>ii</sup> Трансфертное ценообразование: Украинский и международный опыт. 2012. Cai & Lenard. Инвестиционная и Торговая Фундации (ИТФ). URL: <http://inve-trade.eu/ru/itf-research.html>

<sup>iii</sup> Федеральный портал Protown.ru. URL: <http://protown.ru/information/hide/5534.html>

<sup>iv</sup> Buzzacott LLP. UK Transfer Pricing Update. URL: [www.buz-zacott.co.uk](http://www.buz-zacott.co.uk). February 2012.

<sup>v</sup> Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К.А. Непесов. М.: Волтере Клувер, 2007. 304 с.

<sup>vi</sup> Писюк Г.Б., Ильяшик И.В. Анализ влияния трансфертного ценообразования на деятельность предприятия и его налогообложение в международной практике // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 6.

- 
- vii Haase Florian. Internationales und Europaisches Steuerrecht (2. Auflage), S. 245 f. C.F. Muller Verlag Heidelberg, 2009.
- viii ADE Professional Solutions. URL: <http://www.ade-solutions.com/training.html>
- ix King E. Transfer Pricing and Corporate Taxation. Berlin Heidelberg, 2009. P. 12.
- x OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 33, OECD Publication July 2010, Paris.
- xi Levey M., Wrappe St., Chung K. Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, paragraph 210, Chicago, 2010.
- xii Clemens Buter. International transfer pricing and the EU code of conduct // European integration studies. 2011. № 5.
- xiii Official Journal C 322, 30/12/2009. P. 0001 -0010.
- xiv Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises // Official Journal. 2009. C. 322. P. 1-10.
- xv Офшорные и неофшорные юрисдикции Европы, Америки, Азии, Африки и Океании. Практическое руководство по учреждению и налогообложению иностранных предприятий / С.В. Логачев, О.Ю. Боева, А.Е. Троценко, И.В. Кузнецова. М.: НПК-Веста, 2007. 390 с.
- xvi European Commission, Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU; Memo/05/414, 10 November 2005, p. 1, Brussels.
- xvii European Commission, Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU; Memo/05/414, 10 November p. 2 Brussels.
- xviii Van Stappen Dirk. «European Union», BNA Tax Planning International: Special Report-Transfer Pricing Documentation, July 2008.
- xix Офшорные и неофшорные юрисдикции Европы, Америки, Азии, Африки и Океании. Практическое руководство по учреждению и налогообложению иностранных предприятий / С.В. Логачев, О.Ю. Боева, А.Е. Троценко, И.В. Кузнецова. М.: НПК-Веста, 2007. 390 с.
- xx Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К.А. Непесов. М.: Волтере Клувер, 2007. 304 с.
- xxi OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 63; OECD Publication 22 July 2010, Paris.
- xxii Buter Clemens. Außenhandel-Grundlagen globaler und innergemeinschaftlicher Handelsbeziehungen (2. Auflage), p. 125, Berlin, Heidelberg 2010.
- xxiii KPMG International, Global Transfer Pricing Review, p. 14, 2009.
- xxiv Bundesministerium der Finanzen. URL: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)
- xxv Clemens Buter. International transfer pricing and the EU code of conduct // European integration studies. 2011. №5.