

УДК 336.22

Ключевые слова:

трансфертное
ценообразование,
взаимозависимые лица,
нематериальные активы,
сопоставимость сделок,
налоговый контроль

А. С. Кизимов, к. э. н.,
заместитель директора Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
Министерства финансов Российской Федерации
(e-mail: finjournal@gmail.com)

Н. А. Кузьмина, к. э. н.,
начальник сводно-аналитического отдела
Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики
Министерства финансов Российской Федерации
(e-mail: finjournal@gmail.com)

М. Р. Пинская, д. э. н.,
руководитель Центра налоговой политики
Научно-исследовательского финансового института,
директор Центра налоговой политики и налогового администрирования,
проф. Финансового университета при Правительстве РФ
(e-mail: Mpinskaya@fa.ru)

Налоговый контроль трансфертного ценообразования применительно к нематериальным активам

Налоговый контроль трансфертного ценообразования (ТЦО) в отношении нематериальных активов (НМА) является наименее развитым направлением налогового администрирования в части как методологии, так и правоприменительной практики. Это обусловлено как многогранностью самого понятия НМА, которое часто отождествляется с интеллектуальной собственностью (хотя понятие интеллектуальной собственности отражает право субъекта владеть и распоряжаться НМА), так и обширным перечнем НМА, обладающих уникальностью, что затрудняет их сопоставление.

Несмотря на относительную «новизну» российского законодательства, регулирующего налоговый контроль ТЦО (соответствующие изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) вступили в силу с 2012 г.), в мировой практике накопился многолетний опыт, который успешно нами заимствуется. Справедливости ради стоит отметить, что разд. 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» выступает своего рода правопреемником ст. 20 «Взаимозависимые лица» и ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» НК РФ, которые с 1999 г. регулировали порядок сравнения цен в сделках, совершаемых взаимозависимыми лицами (ВЗЛ). В связи с этим отдельные положения нельзя считать новшествами, что обеспечивает условия для стабильности налоговой системы — качества, которое является особенно ценным

в период турбулентности экономики. За время действия указанных статей накоплена обширная судебная практика о нарушениях условий сопоставимости сделок, анализ которой позволяет выявить сложившиеся тенденции, извлечь уроки и разработать рекомендации по восполнению некоторых пробелов в законодательстве, препятствующих развитию налогового администрирования.

Проблему налогового контроля ТЦО нельзя рассматривать как сугубо российскую, что обусловлено объективным характером экономических отношений по поводу ценообразования при совершении сделок между хозяйствующими субъектами. Более того, в условиях глобализации экономики вопросы налогового администрирования выходят за рамки национальных границ, что повышает значимость международного сотрудничества в области повышения эффективности контрольных мероприятий в отношении сделок между ВЗЛ. Особая роль отводится разработке методологии налогового контроля; законодателями мод в этой области выступают такие авторитетные международные организации, как ОЭСР и ООН. Рекомендации ОЭСР в той или иной степени используются даже в странах, не являющихся ее участниками.

Существуют разные форматы применения странами Руководства ОЭСР по ТЦО¹ в практике налогового администрирования: некоторые страны (к примеру, Канада) инкорпорируют Руководство ОЭСР в национальное законодательство по ТЦО, ряд стран (такие, как ЮАР) использует Руководство ОЭСР, если есть разночтения в национальном законодательстве, большинство стран (среди них Сингапур, Норвегия, Малайзия) ориентируются на национальное законодательство со ссылками на Руководство ОЭСР или упоминают его в преамбуле своих нормативных актов, некоторые страны придают Руководству ОЭСР статус обязательности для применения налоговыми органами (Австрия) или рекомендуют его налогоплательщикам (Эстония)². В связи с этим изучение международного опыта является особенно важным при развитии подходов к налоговому контролю ТЦО.

Действующее налоговое законодательство в области ТЦО имеет ряд неурегулированных положений, которые затрудняют обеспечение сопоставимости цен при совершении сделок, связанных с НМА, между ВЗЛ. Однако проблема эта носит системный характер и связана в первую очередь с самой природой НМА, отличающихся уникальностью, что отражается на определении их однородности и идентичности для целей налогообложения.

Определения идентичных и однородных товаров содержатся в п. 6 и п. 7 ст. 38 НК РФ. При определении идентичности товаров значение имеют физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения и производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак. При определении идентичности работ (услуг) учитываются характеристики подрядчика (исполнителя), его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак. При этом незначительные различия во внешнем виде таких товаров могут не учитываться. Однако при сопоставлении НМА, например товарного знака, такая качественная оценка в виде указания на «незначительность» может иметь существенное значение.

При определении однородности товаров учитываются их качество, репутация на рынке, товарный знак, страна происхождения. При определении однородности работ (услуг) учитываются их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость. Таким образом, однородные товары, работы, услуги выполняют одни и те же функции и могут быть взаимозаменяемыми. В отношении НМА решение вопроса о взаимозаменяемости затруднено,

¹ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 / OECD* (<http://www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>).

² Токарева К. К. *Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию: применимость в России // Налоговед.* 2015. № 1. С. 44–50.

особенно в наукоемких, комплексных отраслях. В таких случаях специалисты предлагают для целей определения цены по сделке руководствоваться критерием «схожей ценности на рынке за счет влияния на потребителя и «стандартизованности» самого продукта»³.

Роспатент подразделяет признаки однородности товаров на основные и вспомогательные. К основным признакам относятся: род (вид) товаров, функциональное назначение (объем и цель применения) товаров, вид материала, из которого изготовлены товары. К вспомогательным признакам относятся: потребительские свойства, взаимодополняемость либо взаимозаменяемость товаров, условия их реализации (в том числе общее место продажи, продажа через розничную либо оптовую сеть), круг потребителей, традиционный или преимущественный уклад использования товаров и другие признаки⁴. Вывод об однородности товаров делается по результатам анализа по перечисленным признакам в их совокупности в том случае, если товары по причине их природы или назначения могут быть отнесены потребителями к одному и тому же источнику происхождения.

Анализ судебной практики применения норм ст. 40 НК РФ при определении идентичности и однородности позволил выявить следующие подходы к решению указанной проблемы. В делах, где предметом рассмотрения были сделки, не связанные с НМА, для подтверждения идентичности товаров обычно использовалась информация о месте реализации товаров (рынок), а также ГОСТ и марка продукции, а для подтверждения идентичности услуг — информация о потребителе услуги, вид собственности, месторасположение (рынок), эксплуатационные данные и др.⁵

В делах, связанных с НМА, как правило, предметом спора выступает экономическая целесообразность расходов, учитываемых для целей налогообложения (например, расходов по разработке и поддержанию программных продуктов, выплат сублицензионных платежей (роялти) за ноу-хау, маркетинговые разработки, товарные знаки)⁶.

В то же время собственно налоговый контроль сопоставимости сделок по НМА не являлся предметом спора в делах, связанных с НМА. Это может свидетельствовать о недостаточной разработанности методологических подходов к налоговому контролю сопоставимости сделок по НМА, в силу чего налоговые органы не применяют в своей стратегии подходы, соответствующие современным российским реалиям. Применение стратегий, адекватных с точки зрения правовых норм, не только упрощает и удешевляет налоговое администрирование, но и позволяет выстроить грамотную риск-ориентированную политику, снижая степень неопределенности в формировании правил игры между государством и налогоплательщиками (налоговых рисков).

Попытаемся выяснить, в чем причины такого положения дел. Очевидно, что источником налоговых рисков являются противоречия в законодательстве или пробелы в правовом регулировании экономических отношений, которые приводят к конфликтной ситуации в связи с неоднозначной трактовкой отдельных положений нормативных актов налоговыми органами и налогоплательщиками.

³ Раджабов Р. М. Сделки по передаче прав пользования товарным знаком: есть контроль? // *Налоговая политика и практика*. 2010. № 6 (90). С. 48.

⁴ Приказ Роспатента от 31.12.2009 № 198 «Об утверждении Методических рекомендаций по определению однородности товаров и услуг при экспертизе заявок на государственную регистрацию товарных знаков и знаков обслуживания» (ред. от 27.10.2015) / *Справ.-правовая система «КонсультантПлюс»*.

⁵ См., напр.: Постановление ФАС Уральского округа от 07.07.2010 № Ф09-5139/10-С2 по делу № А76-15223/2009-37-253; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.02.2005 № Ф08-122/2005-40А / *Справ.-правовая система «КонсультантПлюс»*.

⁶ См., напр.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.04.2011 № А56-94331/2009; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.07.2011 № А44-3493/2010; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 № 09АП-56340/2014 по делу № А40-28065/13; Постановление Арбитражного суда города Москвы от 08.05.2015 № А40-12815-2015__20150508 по делу № А40-12815/15 / *Справ.-правовая система «КонсультантПлюс»*; Девятый арбитражный апелляционный суд г. Москвы. Дело № А40-138879/14 (<http://kad.arbitr.ru/Card/837554e8-24a2-4cde-a55f-babf9107c22f>).

ПОНЯТИЕ НМА

Рассмотрим, как трактуется понятие НМА в различных нормативных документах.

В налоговом законодательстве в качестве НМА признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). Согласно п. 3 ст. 257 НК РФ к НМА, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта;
- 7) исключительное право на аудиовизуальные произведения.

При этом перечень НМА в НК РФ не совпадает с перечнем НМА, содержащимся в п. 4 ПБУ 14/2007⁷. Например, в нем не упоминаются аудиовизуальные произведения. В то же время ПБУ 14/2007 приводит, по сути, примеры НМА, не претендуя на их полный список. Согласно п. 4 к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

В Общероссийском классификаторе основных фондов (ОКОФ) приводится обширный перечень НМА, включающий больше наименований, чем в НК РФ и ПБУ 14/2007. В ОКОФ проводится отождествление НМА с нематериальными основными фондами. Согласно преамбуле ОКОФ к нематериальным основным фондам (нематериальным активам) относятся компьютерное программное обеспечение, базы данных, оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы или искусства, наукоемкие промышленные технологии, прочие нематериальные основные фонды, являющиеся объектами интеллектуальной собственности, использование которых ограничено установленными на них правами владения⁸.

В Гражданском кодексе (ГК РФ) понятие НМА не используется, однако согласно ст. 128 ГК РФ охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность), а также нематериальные блага относятся к объектам гражданских прав⁹. О результатах интеллектуальной

⁷ Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (ред. от 24.12.2010) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

⁸ ОК 013-94. Общероссийский классификатор основных фондов (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359, ред. от 14.04.1998).

⁹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

деятельности (РИД) речь идет и в разд. VII ГК РФ¹⁰, причем перечень РИД состоит из 16 наименований, и он закрытый.

Анализ нормативных документов позволяет сделать следующие выводы: определение интеллектуальной собственности охватывает только РИД, но не права на них. Исключительное право на РИД первоначально возникает у его автора и может быть передано автором другому лицу. В бухгалтерском учете объектами НМА признаются лишь исключительные права на РИД. Для целей налогового учета к НМА, помимо РИД, относится также интеллектуальная собственность.

АНАЛИЗ СОПОСТАВИМОСТИ СДЕЛОК

Исходя из положений НК РФ (ст. 105.5), анализ сопоставимости сделок включает в себя:

- 1) анализ предмета сделки;
- 2) анализ функций сторон сделок;
- 3) анализ условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами;
- 4) анализ экономических условий деятельности;
- 5) анализ рыночных (коммерческих) стратегий сторон.

НК РФ не обязывает проводить анализ в той последовательности, как это перечислено в п. 4 ст. 105.5. Налоговые органы отмечают, что «такие факторы сопоставимости, как характеристика экономических условий деятельности сторон анализируемой сделки, характеристика рыночных (коммерческих) стратегий сторон анализируемой сделки, имеют комплексный характер и охватывают сферу деятельности сторон сделки в целом. Поэтому их рассмотрение возможно в рамках предыдущего этапа»¹¹.

1. Анализ предмета сделки проводится для понимания особенностей процесса ценообразования с учетом особенностей конкурентной среды. В рамках указанного этапа происходит описание таких свойств товаров (работ, услуг), как марка, сорт, вид, качество, класс; выявляются потребители производимой продукции, поставщики сырья и материалов, возможные заменители производимых ТРУ. Большое значение на данном этапе имеет полный учет факторов, влияющих на ценообразование: уровень монополизации на рынке и состояние государственного регулирования в сфере деятельности налогоплательщика, уникальность производимых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) для оценки влияния рынка на цену НМА. Сравнению подлежат только сделки с сопоставимым по свойству и характеристикам предметом, каковыми являются сделки с идентичными (однородными) товарами. При сопоставлении НМА значение могут иметь такие факторы, как исключительность прав на передаваемые НМА или прав на НМА, степень и продолжительность правовой защиты НМА, срок полезной службы, ожидание будущих выгод, стадия разработки и т. д. Эти факторы могут определить степень влияния на конкурентов и, таким образом, повлиять на цены или даже предотвратить вхождение конкурентов на рынок. Например, по некоторым НМА законный владелец прав может исключить его использование другими лицами. Сторона с исключительными правами на НМА имеет более широкие возможности влияния на рынок, в то время как сторона с неисключительными правами на НМА, скорее всего, будет иметь конкурентов. Правовая защита НМА с ограниченными сроками полезного использования может сказаться на будущих выгодах от их эксплуатации, в связи с чем ценность двух сопоставимых НМА с разными сроками использования будет отличаться.

¹⁰ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2016) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

¹¹ Письмо ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля» / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

2. Анализ функций сторон сделок (функциональный анализ) — это общепринятая практика во всем мире. В 2015 г. ОЭСР разработала рекомендации по проведению функционального анализа, в которых указано, что он проводится для понимания экономических и фактических отношений между сторонами сделки. Для этого делается срез внешней и внутренней среды, в которой функционирует транснациональная компания (ТНК). Сначала рисуется общая картина отрасли, к которой относится проверяемая ТНК. Для этого изучаются бизнес-стратегии, рынки, цепочки поставок, ключевые функции, используемые активы и понесенные риски.

Затем проводится анализ структуры всей группы ТНК, процесс создания стоимости внутри этой группы, включая выявление ключевых факторов, добавляющих стоимость; определение взаимозависимости функций, осуществляемых связанными компаниями с остальной группой, включая оценку вклада связанных компаний в создание стоимости; анализ юридических прав и обязанностей каждой из сторон; определение экономического значения функций. Для понимания экономических отношений между сторонами сделок важную роль играют следующие факторы: контрактные условия, функции, осуществляемые каждой из сторон, с учетом используемых активов и взятых рисков, включая вклад этих функций в создание стоимости ТНК, особые обстоятельства сделки и отраслевые особенности; характеристика переданного имущества или предоставленных услуг; экономические обстоятельства сторон и рынка, на котором они функционируют; бизнес-стратегии, которым следуют стороны.

Безусловно, особое место отводится источникам информации. В сентябре 2014 г. вышел отчет ОЭСР¹², в котором рекомендуется введение трехуровневой структуры документации по ТЦО: основная документация (*master file*), локальная документация (*local file*), а также отчет в разрезе стран, где ТНК ведет свою деятельность (*country-by-country report*). Источниками информации для функционального анализа должны стать: информация о глобальных операциях и подходах к ТЦО, применяемых ТНК (*master file*), и локальная документация (*local file*), поскольку СбС-отчет рекомендуется использовать исключительно для оценки межстрановых рисков. Данные, содержащиеся в СбС-отчете, могут быть полезны для налоговых администраций, поскольку они позволяют идентифицировать компании, которые перенесли прибыль в низконалоговые или безналоговые юрисдикции¹³.

Анализ положений ст. 105.15 НК РФ позволил выявить, что документация по ТЦО для целей налогового контроля соответствует локальной документации, а сведения о функциональном анализе сторон контролируемой сделки и об экономической выгоде, получаемой от совершения контролируемой сделки по приобретению нематериальных активов, соответствующие сведениям основной документации (*master file*), в некоторой степени регламентируются письмом ФНС России¹⁴.

При этом российские требования к документации по ТЦО отличаются от требований к основной документации, рекомендуемой ОЭСР. В частности, список сведений, подлежащих раскрытию в Российской Федерации, возможно расширить за счет включения информации: обо всех существенных внутригрупповых соглашениях о ценообразовании, заключенных локальной организацией; о существующих односторонних и двусторонних/многосторонних соглашениях и других налоговых решениях, в которые локальная налоговая юрисдикция не вовлечена и которые относятся к контролируемым сделкам;

¹² *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Executive Summaries. 2014 Deliverable* (<http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf>).

¹³ Пинская М. Р., Милоголов Н. С., Церенова К. Н. Новые подходы к документации по трансфертному ценообразованию: международный опыт // *Налоги*. 2015. № 5. С. 45–48.

¹⁴ Письмо ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля».

финансовой информации, включая финансовую отчетность локальной организации и др., а также описание бизнеса ТНК. В части НМА ОЭСР предлагает проводить функциональный анализ с использованием следующей информации: описание стратегии ТНК в отношении разработки, владения и использования НМА, в т. ч. размещение основных объектов НИОКР и управления ими; список НМА или групп нематериальных активов группы ТНК, которые важны для целей ТЦО, и перечень субъектов, юридически владеющих ими; список ключевых соглашений между выявленными взаимосвязанными предприятиями, связанных с НМА, включая соглашения о разделе затрат, договоры на оказание услуг по фундаментальным научным исследованиям и лицензионные соглашения; общее описание политики ТЦО группы ТНК, связанной с НИОКР и НМА; общее описание всех важных трансфертов долей в НМА среди взаимосвязанных предприятий в соответствующем финансовом году, в т. ч. вовлекаемых юридических лиц, стран и компенсаций.

С учетом вышеизложенного целесообразно, на наш взгляд, имплементация отдельных подходов ОЭСР к функциональному анализу НМА в части выявления рисков и факторов, способствующих созданию ценности, в российское законодательство. Функциональный анализ призван обеспечивать ясное понимание бизнес-процессов компании с тем, чтобы выявить связь между переданными НМА с другими функциями, рисками и активами глобального бизнеса.

3. Анализ условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами, направлен на выявление существенных условий договора, которые оказывают влияние на цену сделок. НК РФ предусматривает открытый перечень условий контрактных обязательств. Согласно п. 5 ст. 105.5 НК РФ определение сопоставимости условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется с учетом количества товаров, объема выполняемых работ (оказываемых услуг), сроков исполнения обязательств по сделке, условий платежей, применяемых в соответствующих сделках, курса иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения; иных условий распределения прав и обязанностей между сторонами сделки (на основании результатов функционального анализа).

Согласно Руководству ОЭСР по ТЦО сравнение характеристик НМА осуществляется по таким признакам, как: право, на основании которого используется актив (это может быть право собственности, лицензия), вид НМА (патент, торговая марка или ноу-хау), длительность использования и степень защищенности, предполагаемые доходы от использования актива. Изучение условий договоров позволяет выявить распределение ответственности, рисков и вознаграждения между сторонами сделок, поэтому такой анализ должен быть частью функционального анализа¹⁵.

ФНС России рекомендует более детально определять в договоре права и обязанности сторон, при этом значение имеет, какая из сторон контролируемой сделки выполняет (не выполняет) условия договора, а также какие из условий не отражают фактические отношения сторон и реальные финансово-экономические результаты их деятельности¹⁶.

4. Анализ экономических условий деятельности сторон затруднен тем, что ценообразование на различных рынках может сильно отличаться даже в отношении одних и тех же товаров, работ и услуг, поэтому на первый план выходит вопрос о сравнимости рынков с тем, чтобы они не имели существенных различий, оказывающих влияние на стоимость НМА.

Наиболее острый вопрос — это, безусловно, определение границ рынка для НМА, являющегося объектом интеллектуальной собственности. Практически можно констатировать

¹⁵ Калинин С. И. Сопоставимость условий сделок и функциональный анализ в НК РФ и руководстве ОЭСР о трансфертном ценообразовании // Закон. 2013. № 1. С. 77–80.

¹⁶ Письмо ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля».

размытость пространственных границ: рынок НМА может охватывать территорию не одного, а нескольких государств и располагаться далеко за пределами страны происхождения НМА. В связи с этим особую значимость приобретает правовая защита конкретного вида НМА в стране, где он зарегистрирован: рынком может признаваться страна, где существует правовая защита НМА.

Некоторые специалисты сетуют на отсутствие методики по определению ближайшей к продавцу (покупателю) территории еще с тех пор, когда действовала ст. 40 НК РФ, а также на отсутствие единого подхода по данному вопросу в судебной практике¹⁷. На наш взгляд, с учетом глобализации мирового хозяйства необходимость такой методики следует поставить под сомнение.

В большинстве стран применяется глобальный подход, основанный на допущении, что рынок не имеет границ. Налоговые органы большинства развитых стран исходят из того, что ТЦО предполагает установление цены между ВЗЛ при совершении сделок, осуществляемых за пределами национальных границ¹⁸. Учитывая неразвитость нормативно-правовой базы защиты прав правообладателей, патентообладателей, авторов и владельцев смежных прав в виртуальном мире, обусловленную наличием множества нетрадиционных проблем в сфере интеллектуальной собственности, принятие корректных решений о рынке при сопоставлении НМА затруднено.

Руководство ОЭСР по ТЦО выделяет следующие экономические условия, которые могут определять сопоставимость рынков: географическое положение и размер рынка, существующую конкуренцию на рынке и соответствующие конкурирующие позиции продавцов и покупателей, доступность аналогичных товаров (товаров-заменителей) и услуг, уровень спроса и предложения на рынке в целом и в конкретном регионе, покупательную способность, существо и пределы государственного регулирования рынка, стоимость производства, включая стоимость земли, рабочей силы, капитала, транспортные расходы, тип рынка (розничный или оптовый), даты и время сделок и т. п.

Аналогичной логики придерживается и российский законодатель, предлагая учитывать при определении сопоставимости характеристик рынков товаров (работ, услуг) следующий открытый перечень факторов: географическое место расположения рынков и их величину, наличие конкуренции на рынках и относительную конкурентоспособность продавцов и покупателей на рынке, наличие на рынке однородных товаров (работ, услуг), предложение и спрос на рынке, а также покупательную способность потребителей, уровень государственного вмешательства в рыночные процессы, уровень развития производственной и транспортной инфраструктуры, иные характеристики рынка, влияющие на цену сделки¹⁹.

5. Анализ рыночных (коммерческих) стратегий сторон позволяет выявить различные аспекты деятельности компании: обновление и совершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки сбыта (для чего, к примеру, компания может пойти на демпингование цен с целью завоевания рынка), о чем сказано в п. 10 ст. 105.5 НК РФ.

В Руководстве ОЭСР по ТЦО отмечается, что в бизнес-стратегии компании должны учитываться инновации и разработка новых продуктов, уровень диверсификации, оценка политических изменений, продолжительность применяемых мер и т. д. Налоговые органы могут проверить обоснованность продажи товара по цене ниже рыночной, чтобы убедиться

¹⁷ Самарина Э. С. Сопоставимость как основная категория налогового контроля при применении правил раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации / Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве. Материалы IV Международной научно-практической конференции молодых ученых, 17–19 апреля 2014 года. М.: МГЮА, 2015. С. 20–31.

¹⁸ Головченко О. Н. Трансфертное ценообразование в Европейском союзе // Финансовое право. 2013. № 3. С. 30–34.

¹⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, п. 9 ст. 105.5 (ред. от 05.04.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

в последовательности действий компании, сознательно идущей на уменьшение цены (а следовательно, и своей прибыли) в целях расширения экспансии на рынок сбыта.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что использование стандартных рекомендаций законодателя по применению методов определения доходов в сделках между ВЗЛ для налогового контроля ТЦО в отношении НМА сопряжено со значительными трудностями. Причиной тому, во-первых, уникальность НМА, обусловленная их природой, во-вторых, недостаточная проработанность правового регулирования НМА. Проведенный нами обзор положений НК РФ и их сравнение с Руководством ОЭСР по ТЦО показал, с одной стороны, сближение российских принципов определения рыночной цены с международными принципами. С другой стороны, выявлены некоторые пробелы, препятствующие развитию налогового контроля ТЦО, особенно в отношении НМА (обоснование критериев сопоставимости, источники информации и др.). От успешного решения этих проблем зависит снижение рисков при передаче НМА и прав на них, а именно тех рисков, которые связаны с нарушением прав на НМА, с устареванием и амортизацией НМА и иных рисков.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 05.04.2016) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2016) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
4. Приказ Роспатента от 31.12.2009 № 198 «Об утверждении Методических рекомендаций по определению однородности товаров и услуг при экспертизе заявок на государственную регистрацию товарных знаков и знаков обслуживания» (ред. от 27.10.2015) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
5. Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (ред. от 24.12.2010) / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
6. Постановление ФАС Уральского округа от 07.07.2010 № Ф09-5139/10-С2 по делу № А76-15223/2009-37-253 40А / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
7. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.02.2005 № Ф08-122/2005-40А / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
8. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.04.2011 № А56-94331/2009 / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
9. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.07.2011 № А44-3493/2010 / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
10. Письмо ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля» / Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».
11. Головченко О. Н. Трансфертное ценообразование в Европейском союзе // Финансовое право. 2013. № 3.
12. Калинин С. И. Сопоставимость условий сделок и функциональный анализ в НК РФ и руководстве ОЭСР о трансфертном ценообразовании // Закон. 2013. № 1.
13. Пинская М. Р., Милоголов Н. С., Церенова К. Н. Новые подходы к документации по трансфертному ценообразованию: международный опыт // Налоги. 2015. № 5.
14. Раджабов Р. М. Сделки по передаче прав пользования товарным знаком: есть контроль? // Налоговая политика и практика. 2010. № 6.
15. Самарина Э. С. Сопоставимость как основная категория налогового контроля при применении правил раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации / Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве. Материалы IV Международной научно-практической конференции молодых ученых, 17–19 апреля 2014 года. М.: МГЮА, 2015.
16. Токарева К. К. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию: применимость в России // Налоговед. 2015. № 1.
17. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting [Электронный ресурс] / Executive Summaries. 2014 Deliverable. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf>.
18. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 [Электронный ресурс] / OECD. August 16, 2010. Режим доступа: <http://www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.