

**Комитет экспертов по международному  
сотрудничеству в налоговых вопросах**

Двенадцатая сессия

Женева, 11–14 октября 2016 года

Пункт 3(b)(ii) предварительной повестки дня\*

**Налогообложение в добывающих отраслях****Искажение данных в счетах-фактурах в торговле  
и его взаимосвязь с искажением цен в трансфертных  
операциях****Записка Секретариата****Справочная информация**

1. Подкомитет по вопросам налогообложения в добывающих отраслях развивающихся стран Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах просил Секретариат подготовить краткую записку по значению термина «искажение данных в счетах-фактурах в торговле» (“trade mis-invoicing”) в сопоставлении с термином «искажением цен в трансфертных операциях» (“transfer mis-pricing”). Цель заключалась в определении той степени, в которой руководящие принципы по первому понятию могли бы использоваться в контексте международного сотрудничества в налоговых вопросах, иначе как по тематике искажений в сфере трансфертного ценообразования, которая уже охвачена в *Практическом руководстве Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран*<sup>1</sup>.
2. Данная просьба поступила в связи с докладом Подкомитета о его работе в 2015 году, в котором Подкомитет включил в свой план работы (согласован Комитетом) мероприятия по эффективному анализу фактурирования и затрат (E/C.18/2015/CRP.2).
3. Употребление термина «искажение данных в счетах-фактурах в торговле» не является унифицированным. В некоторых случаях он, по всей видимости, употребляется как синоним «искажения цены в трансфертных операциях» (по

\* E/C.18/2016/1.

<sup>1</sup> United Nations, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (New York, 2013).

крайней мере при занижении или, по логике, завышении сумм в счетах-фактурах), которые состыкуются между экспортером и импортером, и включает целый ряд случаев трансфертного ценообразования<sup>2</sup>. В других же случаях он употребляется для обозначения практики, не относящейся к сфере трансфертного ценообразования<sup>3</sup>. Так, в частности, как будет показано в пункте 11 ниже, зачастую он употребляется в случаях, когда имеется несостыковка между данными счетов-фактур экспортера и импортера, которые отражаются в данных таможенных органов. Одним из наиболее актуальных примеров употребления этого термина (и смежных терминов) можно найти в докладе Экономической комиссии для Африки, озаглавленном «Незаконные финансовые потоки: доклад Группы высокого уровня по незаконным финансовым потокам из Африки» (“Illicit Financial Flows: Report of the High-level Panel on Illicit Financial Flows from Africa”):

- **искажение данных в счетах-фактурах в торговле.** Искоржение данных о цене или количестве импортных или экспортных товаров с целью сокрытия или накопления денег в других юрисдикциях. Мотивом такого действия может служить стремление, например, уклониться от уплаты налогов, избежать таможенных пошлин, перевести откат или отмыть деньги;
- **недобросовестное трансфертное ценообразование.** Трансфертными ценами можно манипулировать для переноса прибыли из одной юрисдикции в другую — как правило, из юрисдикции с более высокими налогами в юрисдикцию с меньшим налоговым бременем. Это — один из хорошо известных источников незаконных финансовых потоков, хотя не все формы недобросовестного трансфертного ценообразования, в результате которых образуются незаконные финансовые потоки, строятся на манипулировании ценой сделки;
- **легализация незаконно полученных средств в торговле.** Метод, в котором ценовые фальсификации в торговле используются для сокрытия или утаивания доходов, полученных в результате осуществления незаконной деятельности.

<sup>2</sup> См., например, Chamber of Mines of South Africa, “Trade Mis-Invoicing — Chamber Response to UNCTAD-Sponsored Report” (25 July 2016), с материалом можно ознакомиться по адресу: <http://www.chamberofmines.org.za/component/jdownloads/send/24-2016/259-trade-mis-invoicing-chamber-response-to-unctad-sponsored-report>. Ответ на доклад Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (“Trade Misinvoicing in Primary Commodities in Developing Countries: The cases of Chile, Côte d’Ivoire, Nigeria, South Africa and Zambia” (2016), с материалом можно ознакомиться по адресу: <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2016d2.pdf>), как представляется, однозначно посвящен сделкам между взаимосвязанными сторонами в рамках транснациональных корпораций.

<sup>3</sup> Economic Commission for Africa, “Illicit Financial Flows: Report of the High-level Panel on Illicit Financial Flows from Africa” (2010): «**Незаконные финансовые потоки (НФП)** — денежные средства, которые получены, переведены или используются незаконным путем. Такие средства, как правило, поступают из трех источников: уклонение предприятиями от уплаты налогов, искажение данных в счетах-фактурах в торговле и недобросовестное трансфертное ценообразование; незаконные сделки с оружием и контрабанда; а также получение взяток и хищения коррумпированными государственными чиновниками».

4. Организация «Глобал файнэншиал интегрити», проделавшая большой объем работы в этой области, определила искажение данных в счетах-фактурах в торговле следующим образом<sup>4</sup>:

Искажение данных в счетах-фактурах в торговле — это метод незаконного перемещения денег через границы, предполагающий намеренное искажение данных о стоимости коммерческой сделки в счете-фактуре, представленном в таможенный орган. Искажение данных в счетах-фактурах в торговле является одной из форм легализации незаконно полученных средств в торговле, на долю которой, по оценкам «Глобал файнэншиал интегрити», приходится наибольшая доля оттока финансовых средств.

5. Организация «Глобал файнэншиал интегрити» приводит следующий гипотетический пример искажения данных в счетах-фактурах (с использованием вымышленных названий стран):

В данном случае завышения сумм в счетах-фактурах по импортным сделкам таризийский импортер незаконно выводит 500 000 долл. США из Таризии. Хотя он приобретает у кальдерийского экспортера бывшие в употреблении автомобили всего на 1 млн. долл. США, он использует миншаранского посредника, для завышения суммы в счете-фактуре до 1 500 000 долл. США. Кальдерийскому экспортеру уплачивается 1 млн. долл. США. Остаток в 500 000 долл. США далее уводится на офшорный банковский счет таризийского импортера.

6. В этом примере речь, возможно, не идет об искажении цен в трансфертных операциях, поскольку таризийский импортер может «официально» не являться «взаимосвязанным лицом». В этой связи представляется, что выявление факта фальсификации счета-фактуры, в которой участвуют два лица, может оказаться важным вопросом, который не имеет отношения к трансфертному ценообразованию, и имеющаяся информация может отличаться. В случае невзаимосвязанных лиц информация, например, приводимая в пострановом докладе, может оказаться бесполезной.

7. Следует отметить, что в классическом случае искажения цен в трансфертных операциях у двух взаимосвязанных лиц будут такие же недостоверные данные о ценах в обоих счетах-фактурах и эта сделка не будет фигурировать в данных, которыми пользуется, например, организация «Глобал файнэншиал интегрити» для установления факта фальсификации счетов-фактур, поскольку она будет искать другие стоимостные значения со стороны импортера и со стороны экспортера. Это — еще одна причина, почему этот термин зачастую, хотя и не всегда, употребляется самостоятельно, т.е. не применительно к тематике трансфертного ценообразования. В докладе Группы высокого уровня четко указывается на внутригрупповые сделки, трансфертное ценообразование по которым подлежит анализу:

Еще одним широко распространенным средством организации незаконных финансовых потоков из Африки служит искажение данных в счетах-фактурах на услуги и нематериальные активы, такие как внутригрупповые займы, интеллектуальная собственность и комиссионные за управление. Подобная практика во все большей мере становится источником не-

<sup>4</sup> См. Global Financial Integrity, “Trade Misinvoicing”, с материалом можно ознакомиться по адресу: <http://www.gfintegrity.org/issue/trade-misinvoicing/>.

законных финансовых потоков. Это отчасти обусловлено все большей долей услуг в мировой торговле. Другими факторами, способствующими этому, являются развитие технологий и отсутствие сравнительной информации по ценам. Развитие информационно-коммуникационных технологий сделало возможным перевод огромных денежных сумм простым щелчком компьютерной мыши, равно как и инновационные формы искажения данных в счетах-фактурах. Принцип «вытянутой руки» легче использовать для определения надлежащей цены товара, чем такой интеллектуальной собственности, как торговая марка. Аналогичным образом, достаточно не просто ограничить объем консультационных услуг, которые взаимосвязанные компании могут предоставлять друг другу, или устанавливать максимальный размер сумм, которые они могут друг другу кредитовать.

8. В докладе Группы высокого уровня о понятии искажения цен в торговле говорится следующее:

Искажение цен в торговых операциях представляет собой фальсификацию значений цены, качества и количества реализуемых товаров для целого ряда целей. Они могут варьироваться от стремления избежать уплаты таможенных пошлин и внутренних сборов до намерения вывезти за рубеж иностранную валюту. Завышение стоимости импортных товаров в счетах-фактурах практикуется различными импортерами в течение вот уже ряда лет, из-за чего некоторые африканские страны ввели предотгрузочные проверки для выявления такой практики. Мы установили, что практика занижения цен на экспортные товары в счетах-фактурах достаточно распространена в Африке, в частности в секторе природных ресурсов. Цель такой практики заключается в уменьшении выручаемых от таких продаж денежных сумм, подлежащих переводу в страну-экспортер.

[...] Аналогичные проблемы заставили Либерию ввести практику этикетирования лесозэкспортной продукции. Было установлено, что эта мера является весьма эффективной, в связи с чем Группа помогла заключить договор между Либерией и Демократической Республикой Конго, которая сталкивается с трудностями в той же области.

9. Как представляется, это — весьма емкий термин, относящийся к случаям как трансфертного, так и нетрансфертного ценообразования. В том же докладе искажение цены в торговле в конечном счете квалифицируется в качестве проблемы, отдельной от трансфертного ценообразования, и рекомендуется следующее:

Африканским странам следует обеспечить наличие четких и компактных законодательных и нормативных актов, ставящих вне закона указание неверных или недостоверных цен, количеств, качества или иных аспектов торговли товарами и услугами с целью вывода капитала или прибыли в другую юрисдикцию или манипулирования любыми формами налогообложения, включая уплату таможенных пошлин или акцизных сборов, уклонения от их уплаты или их избежания. Первым шагом в сборе доходов является обеспечение того, чтобы все корпорации — большие или малые — были зарегистрированы для целей налогообложения. Помимо существующих требований о регистрации, страны могут рассмотреть возможность включения в соответствующие акты, регулирующие реги-

страцию компаний или малых предприятий, положение о том, что регистрация не осуществляется без подтверждения факта постановки на налоговый учет. В некоторых странах предприятию невозможно открыть банковский счет без подтверждения факта постановки на налоговый учет. Во избежание неоправданных задержек с регистрацией компаний соответствующие учреждения должны иметь достаточный потенциал для обработки таких регистраций. Мы рекомендуем также связать друг с другом базы данных, имеющиеся в отделениях по регистрации компаний и в налоговых органах. Таможенным органам африканских государств следует пользоваться базами данных по сравнительному ценообразованию в мировой торговле товарами для анализа импортных и экспортных операций и выявления сделок, требующих дополнительной проверки. Государствам следует также начать сбор данных по торговым операциям и создать соответствующие базы данных, в которых далее мог бы осуществляться поиск и которыми могли бы пользоваться другие государства, с тем чтобы иметь более наглядный набор данных по сопоставимым позициям на местном и региональном уровнях.

10. Так, например, организация «Глобал файнэншиал интегрити» определила искажение цены в торговле в широком плане (как проблему, относящуюся к выставлению счетов-фактур), но в менее четкой увязке с вопросами качества и количества<sup>5</sup>:

**Искажение цены в торговле** означает намеренное завышение цены импорта и занижение цены экспорта, как правило, с целью уклонения от уплаты налогов. Эта практика представляет собой важный элемент незаконного оттока финансовых средств и крупный канал незаконного вывода денег резидентами развивающихся стран за рубеж.

11. Организация «Глобал файнэншиал интегрити» сообщила Координационному секретариату по финансированию развития о том, что она также столкнулась с таким же смешением различных употребляемых терминов. Она квалифицирует искажение данных в счетах-фактурах в торговле (которую, по ее мнению, можно также назвать мошенничеством в торговой сфере) как незаконную деятельность. С учетом того, что данные, используемые этой организацией для оценки торговых операций, не позволяют проводить проверку отдельных сделок, такие данные не дают возможности установить, являются ли участники сделки взаимосвязанными лицами или нет, и поэтому не дают возможности устранить, является ли искажение данных в счетах-фактурах недобросовестным трансфертным ценообразованием. Тем не менее, как уже отмечалось выше, у взаимосвязанных лиц вряд ли будут несостыкующиеся счета-фактуры по импорту и экспорту, наличие которых зачастую предполагает термин «искажение данных в счетах-фактурах в торговле». «Глобал файнэншиал интегрити» отметила, что не употребляет термин «искажение цены в трансфертных операциях», поскольку квалифицирует трансфертное ценообразование либо как «трансфертное ценообразование» (законная деятельность), либо как «недобросовестное трансфертное ценообразование», которое представляет

<sup>5</sup> Global Financial Integrity, “The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing” (2010), с материалом можно ознакомиться по адресу: <http://www.gfintegrity.org/report/the-implied-tax-revenue-loss-from-trade-mispricing/>.

собой незаконную деятельность, однако факт недобросовестности должен быть установлен судом.

12. В Практическом руководстве Организации Объединенных Наций трансфертное ценообразование признано нормальной практикой международного бизнеса, т.е. практикой формирования цены в сделках между взаимосвязанными лицами. С другой стороны, искажение цены в трансфертных операциях объяснено следующим образом:

Для целей настоящего Руководства, термин «искажение цены» обозначает вкратце ценообразование, которое не соответствует стандарту «вытянутой руки». Он не подразумевает, что в том или ином случае обязательно присутствует мотив избежания или уклонения от уплаты налогов. С точки зрения развития стран, влияние ценообразования по принципу «вытянутой руки» не зависит от наличия или отсутствия такого намерения, хотя это может, естественно, сказываться на том, как страны реагируют на конкретные случаи такого поведения.

13. Поэтому на языке Организации Объединенных Наций искажение цены в трансфертных операциях означает ценообразование, не отражающее стандарт «вытянутой руки» по какой бы то ни было причине. Этот термин выбран однозначно для того, чтобы четко донести, что не все трансфертное ценообразование является проблемным; однако он выражает также, что объективно некоммерческая цена может повлечь за собой корректировки согласно внутреннему законодательству и двусторонним договорам, следующим духу статьи 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами, а также Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития о налогообложении доходов и капитала, без наличия каких-либо недобросовестных намерений или недосмотра в части недобросовестных действий. Это может быть особенно важно для стран, где налоговые органы несут большее бремя доказывания.

#### **Резюме и выводы**

14. Для целей работы Подкомитета сделаны следующие основные выводы:

а) абсолютной ясности по термину «искажение данных в счетах-фактурах» нет: одни стороны, судя по всему, включают в это понятие случаи состыкующегося «искажения данных в счетах-фактурах» (в том числе в сделках между взаимосвязанными лицами), а другие — несостыкующиеся счета-фактуры, которые фигурируют чаще всего в таможенных данных. В этой связи целесообразно избегать этого термина или по крайней мере пояснять его трактовку при его употреблении;

б) применительно к понятию несостыковки счетов-фактур оценка масштабов «искажения данных в счетах-фактурах» должна в принципе охватывать сделки как между взаимосвязанными, так и невзаимосвязанными лицами, но на практике не должна охватывать в сколь-либо значительной степени искажение цены в трансфертных операциях, поскольку это включало бы состыковку счетов-фактур обоих участников сделки — экспортера и импортера;

с) такое искажение данных в счетах-фактурах через несостыкующиеся счета-фактуры может происходить в добывающем секторе в сделках между невзаимосвязанными лицами, однако, как представляется, нет оснований считать, что оно имеет какое-то особое применение в этой области. Нельзя отрицать, что если оно все же происходит в этой области, то это, возможно, не скажется в непропорциональной степени на воздействии на развивающиеся страны, которые испытывают сильную зависимость от сырьевых товаров, хотя оно будет иметь место скорее в связи с экспортом, чем с импортом;

д) любое воздействие затронет скорее таможенные пошлины, а не налоги, хотя — в зависимости от превалирующих налогов и стимулов — определенное уклонение или избежание может иметь место;

е) вопросы, охватываемые под широкой рубрикой «искажение цены в торговле», как представляется, потенциально включают вопросы фактурирования, в том числе данные о качестве и количестве, а не только о цене, что может относиться к случаям как трансфертного, так и нетрансфертного ценообразования; практическое руководство в этой области, обеспечивающее, например, чтобы счета-фактуры отражали правильные данные о фактическом качестве и количестве, может принести пользу в обоих случаях, но потребует немало усилий.

15. Вопросами искажения цены в трансфертных операциях занимается отдельный подкомитет — Подкомитет по статье 9 («Взаимосвязанные предприятия»): трансфертное ценообразование, и, хотя между подкомитетом по добывающим отраслям и трансфертным подкомитетом будет осуществляться взаимодействие, как было согласовано в 2015 году, возможно, что эта работа по-настоящему начнется в 2017, а не 2016 году. Тем не менее, как представляется, возможности для проработки руководящих принципов по фактурированию все же есть (не в непосредственной связи с искажением цены в трансфертных операциях), что может быть актуально для налогообложения в добывающих отраслях.

16. Одним из аспектов нетрансфертного ценообразования, затронутым в докладе Экономической комиссии для Африки, являются случаи, в которых искажение цены в счетах-фактурах используется для увеличения налоговых стимулов по экспорту за счет завышения цены на экспортные товары. В этом случае проблема могла бы возникнуть, если бы такие экспортные стимулы применялись на адвалорной основе к ископаемым сырьевым товарам, что, пожалуй, не слишком распространено.

17. Еще одной возможной областью является занижение сумм в счетах-фактурах на импортные товары. Это может происходить не только в сделках между взаимосвязанными лицами в рамках механизма искажения цены в трансфертных операциях, но и в сделках с невзаимосвязанными лицами. Однако если это относится исключительно к таможенным пошлинам, то такие сделки находятся за рамками непосредственного мандата Подкомитета. Импортные товары могут облагаться налогом (так, например, в Бразилии существует целый ряд налогов на импортные товары)<sup>6</sup>. Подкомитету следует задаться вопросом о том, является ли эта тема достаточно важной для руководства со стороны

<sup>6</sup> См. <http://thebrazilbusiness.com/article/how-to-calculate-brazilian-import-duties-and-taxes>.

Организации Объединенных Наций применительно к добывающей промышленности.

18. Мотив легализации незаконно полученных денежных средств в некоторых случаях искажения данных в счетах-фактурах, возможно, не имеет важного значения в добывающем секторе, равно как и для случаев уклонения от механизмов контроля за движением капитала. Не имея прямого отношения к налоговой сфере, этот вопрос, пожалуй, в любом случае не является подходящим предметом для рассмотрения Подкомитетом.

19. При наличии какой-либо другой актуальной для добывающих отраслей проблемы, помимо искажения цены в трансфертных операциях, руководство в отношении того, как выявлять такие случаи искажения данных в счетах-фактурах и бороться с ними, включая, возможно, рекомендации о законодательных мерах, было бы полезно.

20. Основные проблемы, изложенные в выдержке из доклада Группы высокого уровня об установлении количества и качества экспортируемого сырьевого товара (см. пункт 9 выше), указывают на возможность проработки общих руководящих принципов проверки достоверности указанных в счетах-фактурах данных о качестве, количестве, цене и других аспектах реализуемых сырьевых товаров, что в особенности будет полезно в случаях как трансфертного, так и нетрансфертного ценообразования. Это можно сделать без повторного рассмотрения конкретных вопросов трансфертного ценообразования, касающихся ценообразования в сделках по сырьевым товарам между взаимосвязанными лицами, которые уже находятся на рассмотрении в Организации Объединенных Наций по линии работы в сфере трансфертного ценообразования и в других областях.

21. С учетом вышеизложенного обсуждение таких практических вопросов, как количественная оценка фактического объема экспорта в докладе Группы высокого уровня, а также рассмотрение практических мер по борьбе с «искажением цены в торговле» в упомянутом докладе (см. пункт 9 выше) могут указать на возможные области для полезного руководства со стороны Комитета и для работы Подкомитета. Однако эту работу, возможно, не удастся завершить к середине 2017 года, когда закончится срок полномочий членов Комитета.