



**Ольга Викторовна
БОЛТИНОВА,**

доктор юридических наук,
профессор,
профессор кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
почетный работник
высшего профес-
сионального образования РФ
o.boltinova@mail.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9



**Алексей
Александрович
СОРОКИН,**

аспирант кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
alexey4.sorokin@gmail.com
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Концепция DEMPE как механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов

Аннотация. Статья посвящена анализу концепции DEMPE. Впервые в российской налоговой доктрине поднимаются вопросы, связанные с исследованием DEMPE как механизма борьбы с уклонением от уплаты налогов. Для целей исследования авторы рассматривают историю принятия концепции DEMPE как на международном, так и на отечественном уровне. Также исследуются нормы и правоприменительная практика, обосновывающая применение данной концепции при проведении налоговых проверок.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, налогообложение нематериальных активов, DEMPE, уклонение от уплаты налогов, антиуклонительные нормы, законодательные меры противодействия уклонению от уплаты налогов, общие антиуклонительные нормы, GAAR, специальные антиуклонительные нормы, SAAR.

DOI: 10.17803/2311-5998.2022.96.8.076-082

OLGA V. BOLTINOVA,

Dr. Sci. (Law), Professor,
Professor of Department in Financial Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Honorary Worker of Higher Professional Education
of the Russian Federation
o.boltinova@mail.ru
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

ALEXEY A. SOROKIN,

graduate student of Department in Financial Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
alexey4.sorokin@gmail.com
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

The concept of DEMPE as a mechanism to combat tax evasion

Abstract. The article is devoted to the analysis of the concept of DEMPE. For the first time in the Russian tax doctrine, questions are raised related to the study of DEMPE as a mechanism to combat tax evasion. For the purposes of the study, the authors examine the history of the adoption of the DEMPE concept both internationally and domestically. The norms and law enforcement practice justifying the application of this concept in tax audits are also investigated.

Keywords: transfer pricing, taxation of intangible assets, DEMPE, tax evasion, anti-deflection norms, legislative measures to combat tax evasion, general anti-queenching norms, GAAR, special anti-traction rules, SAAR.

Одной из основных проблем современных налоговых систем любого государства является уклонение лиц от уплаты налогов. Данная проблема особенно характерна для трансграничных операций, когда лица, и в первую очередь транснациональные компании, выстраивают такую договорную структуру, которая позволяет переводить денежные потоки из стран с высоким уровнем налогообложения в страны с низким уровнем, т.е. в офшоры.

Понимая данную проблему, государства и международные организации разрабатывают различного рода механизмы борьбы с уклонением от уплаты налогов, которые принято называть «антиуклонительные нормы». Устоявшейся классификацией¹ является деление данных норм на общие антиуклонительные нормы (general anti-avoidance rules) и на специальные антиуклонительные нормы (special anti-avoidance rules).

Важное место в системе антиуклонительных норм современного государства занимают правила трансфертного ценообразования. По мнению Л. Погореловой, является дискуссионным вопросом отнесение данных правил к GAAR или SAAR². По мнению ряда авторов, данные правила относятся к SAAR, так как применяются только при определенных условиях, которые кратко опишем ниже. Также интересным является мнение, что правила трансфертного ценообразования являются самым важным налоговым институтом, так как 60—70 % трансграничных операций осуществляются между взаимозависимыми лицами³.

С юридической точки зрения трансфертное ценообразование — это правила, которые позволяют налоговым органам при анализе ряда сделок между взаимозависимыми лицами проверять цену сделки на предмет ее соответствия рыночным условиям.

Как указано выше, данные правила позволяют бороться с ситуациями, когда международная группа компаний путем манипулирования ценой при совершении трансграничных операций лишает государство налоговых поступлений, которые последнее получило бы при условии использования сторонами рыночных цен.

Российскому законодательству правила трансфертного ценообразования известны начиная с 2012 г., когда в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) был включен раздел V.1⁴, который предусматривал право Федеральной налоговой службы России (далее — ФНС России) осуществлять контроль цен при совершении взаимозависимыми лицами контролируемой сделки.

¹ См.: Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017; Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2018. С. 911; Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций // СПС «КонсультантПлюс»; Vikram Chand. The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project). Tax Policy Series. Geneva/Zurich, 2018, Schulthess. 586 p.

² Pogorelova L. Transfer Pricing and Anti-abuse Rules // Intertax, 2009. 37. Is. 12. P. 683—693.

³ Задорожная А. И. Институт налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2017. 26 с.

⁴ Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // СЗ РФ. 2011. № 30 (ч. I). Ст. 4575.



При этом принятые в 2012 г. правила в отношении отдельных видов сделок, а именно сделок с нематериальными активами (далее — НМА), не учитывали экономической составляющей деятельности лиц. В подтверждение данного факта можно привести следующий пример: титульный владелец НМА, получающий вознаграждение за предоставление НМА, находится в юрисдикции, в которой роялти облагаются по 0 %, в то время как непосредственной разработкой, поддержанием, защитой указанного НМА занимались другие компании группы, привлекаемые в качестве исполнителей по договорам оказания услуг компанией, получающей доход.

Как следствие, они претендовали только на ту сумму вознаграждения, которая предусмотрена в соответствующем договоре оказания услуг. Следовательно, всю выгоду от реализации НМА получала компания, которая находится в низконалоговой юрисдикции и при этом она реально не выполняла каких-либо иных функций, кроме владения. В результате государства, в которых выполняются все остальные функции, получают налоги в меньшем размере, чем при распределении доходов от реализации НМА с учетом выполнения каждой из компаний возложенной на нее функции.

Указанная проблема нашла свое отражение в действиях 8—10 Плана действий по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting; далее — План БЭПС), подготовленного Организацией экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР). В его финальный отчет⁵ были включены положения о необходимости при анализе сделок между взаимозависимыми компаниями, используя принцип «вытянутой руки», учитывать стоимостной вклад каждого члена группы транснациональной компании, вносимый в отношении НМА. В финальном отчете говорится, что транснациональные компании должны определить с помощью функционального анализа, какие члены группы выполняют и контролируют функции, предоставляют активы и принимают на себя риски, связанные с нематериальными активами.

Данная концепция получила наименование DEMPE: Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation. Концепция предполагает, что важные функции, связанные с разработкой (development), совершенствованием (enhancement), поддержанием в силе (maintenance), защитой (protection), использованием (exploitation) НМА, способствуют получению прибыли за выполнение лицами этих функций, а также принятие ими соответствующего риска.

Кратко отметим суть каждой функции:

- 1) разработка (development) — действия, связанные с созданием нематериальных активов;
- 2) совершенствование (enhancement) — улучшение и продвижение нематериальных активов;
- 3) поддержание в силе (maintenance) — обеспечение способности НМА приносить доход;
- 4) защита (protection) — правовая охрана интеллектуальных прав;

⁵ OECD. Explanatory Statement. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD. 2015 // URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (дата обращения: 24.05.2022).

5) использование (exploitation) — получение дохода в рамках использования НМА.

При определении того, какие организации выполняют ту или иную функцию, необходимо учитывать, какие организации финансировали определенные функции DEMPE, а также какие организации контролируют риски или выполняют другие функции, связанные с финансируемой деятельностью или активом. Относительная важность вкладов определяет пропорциональную долю дохода, выделяемую каждому подразделению.

Таким образом, согласно подходу ОЭСР, наличие лишь права владения НМА не порождает права на все доходы, получаемые за предоставление данного НМА, так как функции и риски, связанные с НМА, несут другие лица группы компаний. Следовательно, лицо, которое как титульный владелец НМА получает доход, должно распределить долю от этого дохода компаниям, которые берут на себя определенные функции DEMPE и связанные с ними риски. В связи с этим целью введения концепции DEMPE является обеспечение пропорционального распределения дохода от НМА в рамках группы компаний с учетом их вклада в развитие НМА.

В результате указанные правила в 2017 г. были включены в главу 6 Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию. В соответствии с разделом 6.59 Руководства по трансфертному ценообразованию компании группы, использующие активы в функциях DEMPE, должны получать за это компенсацию.

Таким образом, концепция DEMPE направлена на предотвращение получения значительных доходов компаниями, не имеющими значительных сотрудников или осуществляющими минимальную операционную деятельность.

На основе вышесказанного можно сделать вывод, что концепция DEMPE выступает не только как инструмент, позволяющий определить стоимость НМА, но и как механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Данный вывод подтверждает, что трансфертное ценообразование относится к антиуклонительным нормам, превращая правила трансфертного ценообразования в своего рода SAAR⁶.

Сегодняшнее отечественное регулирование борьбы с манипулированием ценами в налоговых целях и работа по совершенствованию этого регулирования в значительной степени ведется с учетом Рекомендаций ОЭСР⁷.

Так, в рамках подготовки законопроекта, который ввел в правовое регулирование концепцию DEMPE, говорится о целях реализации пунктов 8—10 Плана BEPS, совершенствовании налогового контроля в отношении высокорисковых трансграничных сделок между взаимозависимыми лицами, предметом которых выступают нематериальные активы. Законопроект предусматривает внесение в Налоговый кодекс РФ изменений, направленных на определение факторов сопоставимости нематериальных активов, учет функций по разработке, совершенствованию, поддержанию, защите, использованию нематериальных активов

⁶ Das R. R. The Concept of Value Creation: Is It Relevant for the Allocation of Taxing Rights? // 74 Bull. Intl. Taxn. 3, p. 135 (2020). Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

⁷ Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М. : Проспект, 2021. 304 с.



(или осуществлению контроля над выполнением этих функций) при определении сопоставимости сделок⁸.

Концепция DEMPE была включена в пп. 23⁹ п. 6 ст. 105.5 НК РФ и стала применяться к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ с 01.01.2020, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора. В результате при учете функций, исполняемых сторонами сделки, исследуются юридические факты, связанные с разработкой, совершенствованием, поддержанием в силе, защитой и использованием нематериальных активов, а также контроль за выполнением этих функций.

При анализе норм трансфертного ценообразования, включая пп. 23 п. 6 ст. 105.5 НК РФ, возникает справедливый вопрос о допустимости использования налоговыми органами концепции DEMPE при проведении камеральных и выездных налоговых проверок. На наш взгляд, с учетом того, что в законодательстве о налогах и сборах РФ имеются общие правила борьбы с уклонением от уплаты налогов (GAAR), которые содержатся в ст. 54.1 НК РФ, налоговые органы не ограничены в праве применять концепцию DEMPE в рамках налоговых проверок.

Данный вывод соотносится с позицией ФНС России, которая отмечает, что в случае, если налогоплательщиком допущено искажение налоговой квалификации сделок (операций) с целью обхода специальных норм против налоговых злоупотреблений, в том числе правил трансфертного ценообразования, посредством формального соблюдения установленных такими нормами требований, могут применяться общие антиуклонительные нормы, закрепленные положениями ст. 54.1 НК РФ¹⁰.

Таким образом, концепция DEMPE может использоваться как один из инструментов, которые позволяют бороться с искажением в рамках осуществления трансграничных сделок.

При этом необходимо понимать, что концепция DEMPE может использоваться в рамках применения доктрины «приоритета существа над формой»: если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами сделки, возникают налоговые последствия, соответствующие существу сделки или реально возникшим отношениям, которые стороны могли и не предполагать¹¹.

Например, если российское лицо осуществляет ряд функций и несет на себе часть рисков, связанных с НМА, а при этом доходы от реализации данного НМА

⁸ Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и статью 5 Федерального закона “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации”» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/720839-7> (дата обращения: 24.05.2022).

⁹ Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 39. Ст. 5375.

¹⁰ Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». П. 3 // Официальные документы. № 10. 16.03.2011 — 22.03.2021 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).

¹¹ Налоговое право : учебник для вузов / С. Г. Пепеляев, Р. И. Ахметшин, С. В. Жестков [и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2020. 796 с.

получает титульный владелец, который находится в низконалоговой юрисдикции, то, по нашему мнению, у налогового органа в рамках налоговой проверки может возникнуть вопрос о справедливости получаемого вознаграждения российской компанией. Для целей определения справедливой цены налоговый орган сможет воспользоваться концепцией DEMPE.

При этом возможность применения концепции DEMPE в приведенном выше примере соотносится с позицией ФНС России: к числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по п. 1 ст. 54.1 НК РФ, могут быть отнесены: неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения¹².

В случае установления налоговыми органами факта искажения сведений о хозяйственной жизни, они вправе доначислить соответствующие суммы налогов. При этом объем прав и обязанностей налогоплательщика определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции¹³, например путем применения концепции DEMPE.

Кроме того, многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции¹⁴.

Тот факт, что налоговые органы в рамках осуществления контрольных мероприятий и при проведении налоговых проверок проявляют повышенное внимание к ценообразованию¹⁵ в рамках осуществления трансграничных сделок между взаимозависимыми лицами, на наш взгляд, свидетельствует о том, что впоследствии концепция DEMPE будет активно применяться налоговыми органами как один из механизмов борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Кроме того, правоприменительной практике известны случаи оспаривания налоговыми органами расходов по сделкам, связанным с использованием НМА.

¹² Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹³ См.: определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2022 по делу № А66-1193/2019 [307-ЭС21-17087]; от 23.03.2022 по делу № А66-1735/2019 [307-ЭС21-17713]; от 20.05.2022 по делу А40-108194/2019 [305-ЭС20-7122] // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ См.: Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017). П. 3; определение Верховного Суда РФ от 29.03.2018 по делу № А04-9989/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁵ См.: письма ФНС России от 12.02.2021 № ШЮ-4-13/1749@; от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ // СПС «КонсультантПлюс».



Так, в рамках налогового спора по делу № А40-34089/2017¹⁶ налоговый орган установил, что между организацией и индивидуальным предпринимателем был заключен лицензионный договор, по которому ИП получал соответствующее вознаграждение. При этом было установлено, что ИП не нес расходов, связанных с продвижением товаров на рынке (совершенствованием (enhancement)), охраной интеллектуальной собственности (защитой (protection)). В связи с этим налоговый орган признал, что основные функции несла организация, а не титульный владелец НМА, следовательно, организация была не вправе учитывать расходы по лицензионному соглашению.

Таким образом, концепция DEMPE может рассматриваться как один из механизмов борьбы с уклонением от уплаты налогов, в частности в рамках осуществления трансграничных операций, что позволяет учитывать экономическое содержание отношений для целей определения налоговых обязательств лиц.

Поскольку концепция DEMPE относится к правилам трансфертного ценообразования, формально она может применяться только в рамках контроля ФНС России за ценами по контролируемым сделкам. Поэтому, на наш взгляд, необходимо внести изменения в НК РФ, которые позволят использовать концепцию DEMPE при проведении камеральных и выездных налоговых проверок, а также распространить их действие на налоговые отношения, возникающие между российскими лицами.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. — М. : Статут, 2017.
2. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. — М., 2018.
3. Задорожная А. И. Институт налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — СПб., 2017. — 26 с.
4. Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. — М. : Проспект, 2021. — 304 с.
5. Налоговое право : учебник для вузов / С. Г. Пепеляев, Р. И. Ахметшин, С. В. Жестков [и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2020. — 796 с.
6. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».
7. Das R. R. The Concept of Value Creation: Is It Relevant for the Allocation of Taxing Rights? // 74 Bull. Intl. Taxn. — 3. — 2020. — Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.
8. Pogorelova L. Transfer Pricing and Anti-abuse Rules // Intertax. — 2009. — 37. — Is. 12. — P. 683—693.
9. Vikram Chand. The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project). — Tax Policy Series. — Geneva/Zurich, 2018. — Schulthess. — 586 p.

¹⁶ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.11.2017 № Ф05-16498/2017 по делу № А40-34089/2017 // СПС «КонсультантПлюс».