

Борисов Олег Игоревич,
доцент Департамента налогов и налогового администрирования
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
Финансового университета

Проблемы сближения механизмов налогового контроля цен и определения таможенной стоимости товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами

***Аннотация:** В статье развиваются научно-практические подходы к совершенствованию положений национальных правил контроля трансфертного ценообразования в части проверки влияния взаимосвязи участников внешнеэкономических сделок на цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимые товары при определении и контроле таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Евразийского экономического союза.*

***Ключевые слова:** налоговый контроль, таможенный контроль, трансфертное ценообразование.*

Глобализация, рост международной торговли, интенсификация международных сделок между транснациональными корпорациями, увеличение количества внутригрупповых операций привели к повышению внимания к ценообразованию по сделкам между связанными компаниями со стороны как налоговых, так и таможенных органов. Налоговый и таможенный контроль данных операций основывается на сходных принципах: ключевым принципом трансфертного ценообразования является установление цены, соответствующей принципу «вытянутой руки»; в сделке между связанными сторонами определенная декларантом таможенная стоимость будет принята после проверки и подтверждения, что взаимозависимость не повлияла на нее. Проблема возникает из-за различий в задачах и методологии контроля цен для целей налогообложения и для определения таможенной стоимости. При значительном упрощении можно сказать, что таможенные органы изучают сделку между связанными сторонами, чтобы убедиться, что цена (таможенная стоимость) не занижена с целью сокращения ввозных пошлин на импортируемые товары, тогда как налоговые органы стремятся выявлять случаи завышения цен, и, соответственно, занижения налоговой базы по корпоративному налогу (налогу на прибыль организаций) за счет включения в состав расходов стоимости импортированных товаров (Таблица 1).

Тем не менее, у налогового контроля цен и определения таможенной стоимости товаров есть и точки соприкосновения. Задачей таможенного законодательства является установление единой нейтральной системы справедливого определения стоимости товаров для расчета таможенных пошлин, которая исключала бы возможность использования произвольных или фиктивных элементов. Так, в п. 1 ст. 38 "Таможенного кодекса Евразийского экономического союза" (далее – ТК ЕЭС) указано, что порядок определения таможенной стоимости товаров основывается на общих принципах и правилах, установленных статьей VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года (ГАТТ 1994) и

Соглашением по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года. В ст. 1.2(a) "Соглашения по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года" (далее – Соглашение ГАТТ) указано, что «таможенной стоимостью импортируемых товаров является цена сделки, т.е. цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары, проданные на экспорт в страну импорта, скорректированная в соответствии с положениями статьи 8, при условии ... что покупатель и продавец не связаны между собой или, если покупатель и продавец связаны между собой, то стоимость сделки приемлема для таможенных целей».

Таблица 1

Конфликт целей налоговых органов (НО) и таможенных органов (ТО) в процессе изучения цены сделки между связанными сторонами

Иностранное связанное лицо является:	Высокая ставка корпоративного налога в иностранной юрисдикции ($N_{ин} > N_{РФ}$)	Низкая ставка корпоративного налога в иностранной юрисдикции ($N_{ин} < N_{РФ}$)
Импортером	(I) Конфликт НО: завышенная цена, прибыль ↓ ТО: заниженная таможенная стоимость, прибыль ↑	(II) Конфликта нет НО: заниженная цена, прибыль ↑ ТО: заниженная таможенная стоимость, прибыль ↑
Экспортером	(III) Конфликта нет НО: заниженная цена, прибыль ↓ ТО: заниженная таможенная стоимость, прибыль ↓	(IV) Конфликт НО: завышенная цена, прибыль ↑ ТО: заниженная таможенная стоимость, прибыль ↓

Основной задачей налогового контроля цен является определение того, зависит ли цена реализации или стоимость приобретения (т.е. доходы и расходы как составные элементы налоговой базы по отдельным налогам) от условий, отличающихся от тех, которые имеют место между независимыми предприятиями. Так, положения Раздела V.1 НК РФ приближены к международным стандартам, заложенным Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (далее – Руководство ОЭСР), которое, в свою очередь, было разработано для разъяснения того, как должна применяться статья 9 Типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (далее – Типовая конвенция ОЭСР). В статье 9 Типовой конвенции ОЭСР указано, что если «между двумя предприятиями в коммерческих и финансовых отношениях оговорены условия, которые отличаются от условий, возможных между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая была бы зачислена на счет одного из предприятий, если бы не было этих условий, но не зачисляется на его счет из-за существования этих условий, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, подвержена налогообложению». Таким образом, в статье 9 Типовой конвенции

ОЭСР, также как в статье 1.2(a) Соглашения ГАТТ, речь идет о необходимости выявления того, повлияли ли на цену взаимоотношения между связанными сторонами.

Точкой соприкосновения налогового контроля цен (трансфертного ценообразования) и определения таможенной стоимости товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами является выявление того, повлияли ли взаимоотношения между связанными сторонами на определение цены сделки. С этой позиции можно сказать, что различие задач контроля цен в налоговом и таможенном законодательстве не столь важно. Гораздо важнее то, как определить цену, которая соответствовала бы принципу вытянутой руки (*arm's length price*). Это особенно проблематично в случаях, когда:

- у покупателя или продавца отсутствуют внутренние сопоставимые сделки с несвязанными сторонами;
- сопоставимые товары реализуются также только связанными сторонами;
- в цену товара включаются лицензионные платежи (роялти) за товарные знаки, либо стороны производят друг другу иные платежи (в частности, выплачивают дивиденды);
- сопоставимые товары реализуются на различных коммерческих уровнях;
- функции, активы и риски покупателя в сделке между связанными сторонами не сопоставимы с функциями, активами и рисками независимых покупателей сопоставимых товаров (например, в части рекламных расходов, затрат на продвижение товаров).

Данные проблемы возникают как при налоговом контроле цен (трансфертного ценообразования), так и при определении таможенной стоимости товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами. Вместе с тем они являются частными случаями более общего вопроса: создана ли «справедливая, единообразная и беспристрастная система для оценки товаров в таможенных целях», необходимость которой была задекларирована в Преамбуле к Соглашению ГАТТ? Поскольку положения о таможенной стоимости товаров в ТК ЕЭС основаны на общих принципах и правилах, установленных ГАТТ 1994, данное требование должно быть в полной мере реализовано и в ТК ЕЭС. Для целей налогового контроля цен подобная система существует и изложена в Руководстве ОЭСР. В связи с этим необходим детальный анализ того, насколько положения Руководства ОЭСР могут использоваться для совершенствования определения таможенной стоимости товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами.

Прежде всего, следует отметить, что в п. 5 ст. 39 ТК ЕЭС и в комментариях, разработанных Техническим комитетом по таможенной оценке Всемирной таможенной организации (в частности, в комментарии 14.1 Таможенного сборника ВТамО), закреплено, что у таможенного органа должны быть четкие основания полагать, что цена взаимозависимость между сторонами повлияла на таможенную стоимость товаров: «В случае если продавец и покупатель являются взаимосвязанными лицами и при этом на основе информации, представленной декларантом или полученной таможенным органом иным способом, таможенный орган обнаружит признаки того, что взаимосвязь между продавцом и покупателем

повлияла на цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате, то таможенный орган в письменной или электронной форме сообщает декларанту об этих признаках». Поскольку речь идет о признаках наличия влияния на цену товара, они должны иметь экономическую, а не волюнтаристскую природу.

Для определения того, повлияли ли взаимоотношения между сторонами сделки на таможенную стоимость, Соглашение ГАТТ и п. 4 ст. 39 ТК ЕЭС предписывают проанализировать сопутствующие продаже обстоятельства. Согласно п. 4 ст. 39 ТК ЕЭС, если указанная взаимосвязь не повлияла на цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате, стоимость сделки признается приемлемой для определения таможенной стоимости ввозимых товаров. При этом в Примечании к пункту 2 статьи 1 приводятся три примера того, как подобный анализ должен быть осуществлен. В первом примере указывается, что «если цена была установлена таким способом, который согласуется с нормальной ценовой практикой рассматриваемого рынка ..., то это является доказательством того, что взаимосвязь не повлияла на цену». К сожалению, расплывчатость данного примера не позволяет установить критерии применения принципа «вытянутой руки» для соответствующих правоотношений. Исключение составляют те редкие случаи, когда отдельные компании в рамках транснациональной группы действительно ведут переговоры для определения трансфертной цены в соответствии с рыночными условиями. Во втором примере предлагается изучить, «как продавец устанавливает цены для продажи покупателям, которые не взаимосвязаны с продавцом»; в третьем примере – оценить, обеспечивает ли цена «покрытие всех издержек и прибыль, которая соответствует обычной прибыли фирмы ... при продаже товаров того же класса или вида». Вместе с тем подобных трех простых примеров недостаточно для того, чтобы решить такую сложную проблему как анализ обстоятельств сделки и исследование влияния на таможенную стоимость взаимоотношений между сторонами сделки.

В п. 5 ст. 39 ТК ЕЭС приведены два способа того, как декларант может доказать отсутствие влияния на цену взаимосвязи между продавцом и покупателем: во-первых, представить дополнительные документы и сведения, характеризующие сопутствующие продаже обстоятельства ("circumstances of sale"); во-вторых, представить документы и сведения, подтверждающие, что стоимость сделки с ввозимыми товарами близка к стоимости, определенной 2-5 методами ("test values"). Закрепление сразу обоих способов анализа сделки обеспечивает большую ясность в технических вопросах подтверждения цены между связанными продавцом и покупателем. Следует отметить, что в практике многих зарубежных стран используется только один из них. Однако если таможенные органы будут изучать эти документы без достаточного экономического анализа, то результат, скорее всего, не сможет считаться справедливым.

Существует множество различных подходов к определению цены, соответствующей принципу вытянутой руки, и без ясных рамок его применения невозможно установление «справедливой, единообразной и беспристрастной системы для оценки товаров в таможенных целях».

Для четкого анализа сопутствующих продаже обстоятельств необходимо определиться с критериями сопоставимости цен (в п. 5 ст. 39 упоминается, что

это должны быть «цены того же уровня»), подходами к функциональному анализу сопутствующих продаже обстоятельств (в п. 5 ст. 39 предписывается необходимость рассмотрения всех условий сделки и приводятся их два примера: во-первых, способ, которым покупатель и продавец организуют свои коммерческие отношения; во-вторых, то, как была установлена рассматриваемая цена), допустимыми размерами отклонений, а также методологией применения принципа вытянутой руки. Для полного методологического раскрытия данных вопросов необходим отдельный документ (руководство, положение). В налоговых правоотношениях для этих целей было разработано Руководство ОЭСР.

Возможность использования Руководства ОЭСР для определения таможенной стоимости товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами является дискуссионным вопросом. Большинство специалистов признает невозможность и нежелательность создания единой системы оценки для налоговых и таможенных целей. Однако поскольку соответствующие нормы в ТК ЕЭС и Соглашении ГАТТ относительно кратки по сравнению с детальными и всеобъемлющими положениями Руководства ОЭСР, последнее может использоваться для разработки руководств или пояснительных примечаний для определения таможенной стоимости товаров по сделкам между взаимосвязанными лицами. Такой подход не будет вести к пересмотру Соглашения ГАТТ, а позволит облегчить надлежащее применение его норм за счет стимулирования таможенных органов к осуществлению функционального анализа сделок между связанными сторонами.

В России таможенные органы могут запросить документацию по сделке, например, экспортную декларацию, транспортные документы, заказы и договоры на поставку, прайс-листы, коммерческие счета-фактуры, банковские платежные документы, каталоги, сведения о цене перепродажи товаров на российском рынке и т.д. Как правило, не импортер, а таможенные органы изучают обстоятельства сделки. Для этого может использоваться доступная только таможенным органам информация о таможенной стоимости, заявленной другими импортерами. При этом импортеры, как правило, используют расчеты для подтверждения ценообразования по сделкам со связанными сторонами, а также пытаются использовать расчеты, проведенные в рамках трансфертного ценообразования и / или предварительных соглашений о трансфертном ценообразовании для подтверждения заявленной таможенной стоимости

Практически во всех странах-членах ОЭСР (Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания, Венгрия, Германия, Дания, Ирландия, Италия, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Республика Корея, Словакия, США, Франция, Чехия, Швейцария, Швеция, Япония), напротив, таможенные органы при изучении сделок между связанными лицами могут потребовать предоставить документацию по трансфертному ценообразованию. При этом импортерам в соответствии с таможенным законодательством рекомендуется заранее осуществлять анализ на соответствие примененных цен принципу вытянутой руки.

По сравнению с ведущими странами-членами ОЭСР, в странах БРИКС сложилась менее развитая практика изучения влияния на цену взаимосвязи

между продавцом и покупателем. Наиболее развитая практика сложилась в Индии, где таможенные органы могут запросить, среди прочего, документы о трансфертном ценообразовании, предварительные соглашения о трансфертном ценообразовании, счета-фактуры по сопоставимым сделкам, прайс-листы, расчеты для применения метода вычитания стоимости или оценки стоимости продукции для подтверждения того, что взаимосвязь продавца и покупателя не повлияла на цену или что цена товара близка цене, определенной в соответствии с таможенными правилами. В Китае запрашиваемые документы также включают (но не ограничиваются): подтверждение цены, по которой тот же продавец реализовывал товар третьему лицу в Китае; состав/компоненты цены; размер прибыли, полученной продавцом и покупателем от поставки данных товаров; документацию о трансфертном ценообразовании; аналитическое исследование.

В Бразилии и ЮАР практика ближе к российской. Так, таможенные органы Бразилии предложат импортеру подтвердить указанную в декларации информацию о таможенной стоимости и могут запросить договоры, прайс-листы, данные бухучета для подтверждения цены со взаимосвязанным лицом. Представители государственных органов Бразилии также могут запросить у таможенных органов некоторых зарубежных стран, из которых экспортировался товар, информацию о таможенной стоимости, задекларированной при экспорте товаров. В ЮАР для обоснования ценообразования со связанными сторонами таможенные органы, как правило, требуют предоставить счета-фактуры, документы о таможенной очистке, соглашения со связанными сторонами, годовую финансовую отчетность.

Что касается необходимости самостоятельного анализа сделки на соблюдение принципа вытянутой руки в соответствии с таможенным законодательством, все страны БРИКС рекомендуются импортерам проанализировать стоимость сделки с ввозимыми товарами, чтобы подтвердить её приемлемость. Кроме того, в Индии если импорт товаров от связанных сторон обеспечивает существенный размер выручки, таможенные органы могут передать дело в специальное подразделение (Special Valuation Branch), занимающееся изучением подобных сделок. В таком случае размер таможенной пошлины будет определен по итогам данного расследования. В Китае импортерам рекомендуется предоставить пояснительное письмо, содержащее обоснование цены между связанными сторонами. В Бразилии импортеру рекомендуется контролировать перечень связанных поставщиков и заявленную ими при экспорте таможенную стоимость, чтобы поддерживать цену и корректировки по сделкам со связанными сторонами, которые могут привлечь внимание таможенных органов.

В странах-членах ВТО в других регионах практика изучения влияния на цену взаимосвязи между продавцом и покупателем менее развита и более близка к российской. Это, в частности, относится к странам южной и восточной Азии. Так, во Вьетнаме таможенные органы, как правило, требуют предоставить письменную переписку, произведенную в ходе переговоров между покупателем и продавцом, чтобы определить, велись ли переговоры как между несвязанными сторонами. В Индонезии при таможенной очистке предоставляется документация по сделке (счета-фактуры, упаковочный лист, коносамент / авиагрузовая

накладная, договор купли-продажи, заказ на поставку, счет-проформа и т.д.), чтобы помочь таможенным органам проанализировать ценообразование между связанными сторонами. В Сингапуре импортер может подготовить документы (например, договор купли-продажи, в котором указана методология определения цены реализации, коммерческие уровни продаж и т.д.), подтверждающие, что отношения между сторонами не повлияли на цену (т.е. она соответствует принципу вытянутой руки).

На Тайване таможенные органы, как правило, не требуют изучать трансфертное ценообразование или подавать отчет для оценки таможенной стоимости. Импортер может представить информацию по международным рынкам, чтобы подкрепить цену со связанной стороной. Таможенные органы также проведут отдельную проверку с использованием методологии оценки, изложенной в таможенном законодательстве (Taiwan Customs Act). В Таиланде таможенные органы могут потребовать провести анализ с использованием 4-6 методов, чтобы обосновать цену сделки со связанной стороной.

Отличается от вышерассмотренных азиатских стран практика Филиппин, где таможенные органы, напротив, в первую очередь требуют провести анализ трансфертного ценообразования. Таможенные органы могут также потребовать дополнительные подтверждающие документы, характеризующие сопутствующие продаже обстоятельства, или могут сослаться на информацию третьей стороны для проверки данных, представленных в документации по трансфертному ценообразованию. В Малайзии таможенные органы могут запросить документацию даже по сделкам с несвязанными сторонами.

В большинстве исследованных азиатских стран (Индонезия, Сингапур, Тайвань, Филиппины) от импортера не требуется осуществлять самостоятельный анализ сделки на соблюдение принципа вытянутой руки в соответствии с таможенным законодательством. Во Вьетнаме цена импортных товаров может быть сравнена с ценами на идентичные или аналогичные товары. При этом таможенные органы не принимают оценки, сделанные независимыми третьими лицами. В Малайзии анализ может подтвердить цену по сделке со связанной стороной, если она будет подвергнута сомнению со стороны таможенных органов, однако никаких конкретных рекомендаций по этому вопросу не опубликовано.

Исключение из рассматриваемого вопроса составляет практика Таиланда, где рекомендуется в дополнение к анализу трансфертного ценообразования провести анализ в соответствии с таможенными правилами для подтверждения цены сделки со связанной стороной.

В странах-членах ОПЕК единой практики не сложилось: в ОАЭ отсутствуют законодательные требования по изучению влияния на цену взаимосвязи между продавцом и покупателем; от импортера также не требуется осуществление специального анализа. В Саудовской Аравии, напротив, таможенные органы могут изучить цены по сделкам с идентичными или аналогичными товарами, совершенным всеми импортерами; а импортерам рекомендуется осуществлять самостоятельный анализ сделки.

В странах-членах ВТО из Центральной и Южной Америки практика изучения влияния на цену взаимосвязи между продавцом и покупателем также менее развита по сравнению со странами ОЭСР. Так, в Аргентине при изучении заявленной таможенной стоимости таможенные органы могут запрашивать информацию для проверки приемлемости цены сделки между связанными сторонами. Как правило, запрашиваются контракты, прайс-листы, а также информацию об импорте тех же или аналогичных товаров в тот же временной период, что и оцениваемые товары. В Гватемале таможенные органы могут запросить документы по сделке. В Колумбии таможенные органы могут запросить счет-фактуру и декларацию таможенной стоимости по специальной форме, установленной для Андского сообщества (Andean Value Declaration). В Перу таможенные органы могут потребовать счета-фактуры, прайс-листы, бухгалтерские и банковские документы, а также другие документы по сделке, необходимые для подтверждения цены по сделке между связанными сторонами. В Эквадор, как правило, достаточно счета-фактуры, контракта и подтверждения оплаты товара. В Чили таможенные органы могут запросить документацию о ввозе аналогичных товаров.

На Коста-Рика таможенные органы вовсе не занимаются анализом соответствия цены в сделках между связанными сторонами принципу вытянутой руки.

При этом в Гватемале, Колумбии, Коста-Рике не требуется проводить самостоятельный анализ сделки на соблюдение принципа вытянутой руки в соответствии с таможенным законодательством. В Чили технически никакого дополнительного анализа не требуется. Однако его рекомендуется проводить, чтобы в соответствии с таможенными правилами обосновать соблюдение принципа вытянутой руки по сделкам со связанными сторонами.

Более развитая практика сложилась в Аргентине, где импортеру рекомендуется провести специальный анализ, чтобы подтвердить приемлемость трансфертной цены с точки зрения таможенного законодательства и проверить, соответствует ли заявленная цена цене между несвязанными сторонами. В Перу импортерам рекомендуется проанализировать сделку на соответствие принципу вытянутой руки. На Эквадоре импортеру рекомендуется осуществлять специальный анализ в соответствии с таможенными правилами.

Из числа стран Африки следует выделить Кению, где в число документов, которые могут быть запрошены, входят политика поставщика в отношении скидок; прайс-лист поставщика; затраты, понесенные иностранным продавцом (связанной стороной); раскрытие обстоятельств сделки; оценка стоимости идентичных товаров, проходивших таможенную очистку в то же или близкое время. При этом импортерам рекомендуется проанализировать сделку на соответствие принципу вытянутой руки.

В странах-членах ВТО из восточной Европы практика изучения влияния на цену взаимосвязи между продавцом и покупателем стремится к имплементации опыта стран ОЭСР, но по-прежнему отстает от неё. Так, в Хорватии таможенные органы требуют предоставления всей имеющейся документации, подтверждающей, что цена связанной стороны приемлема для таможенных целей, в

частности документации, подтверждающей, что цена по сделке со связанной стороной соответствует одной из тестовых величин, определенных в соответствии с таможенными правилами, либо документации, подтверждающей соблюдение принципа вытянутой руки (информации, что цена определена в соответствии с практикой, характерной для конкретной отрасли, уплаченная цена покрывает все затраты и соответствующую прибыль и т.д.). При этом импортерам также рекомендуется поддерживать информацию в актуальном состоянии.

В Румынии таможенные органы, как правило, сравнивают цены между связанными сторонами с ценами на аналогичные или идентичные товары, ввозимые другими импортерами за тот же период, или могут попросить импортера провести подобное сравнение. Импортерам рекомендуется осуществлять анализ сделки только в тех случаях, когда таможенные органы сомневаются в приемлемости цен между связанными сторонами.

Таким образом, российская практика в вопросе того, какие доказательства необходимы таможенным органам для обоснования приемлемости с точки зрения таможенного законодательства цены между связанными сторонами, хотя и соответствует практике большинству стран-членов ВТО, однако существенно отстает от передового опыта, сложившегося в странах-членах ОЭСР. В связи с этим представляется необходимым рассмотреть возможность расширения перечня документов, анализируемых таможенными органами по сделкам между связанными сторонами в части восприятия документации по трансфертному ценообразованию.

Список литературы

1. Гармонизированная система описания и кодирования товаров. - HS Nomenclature. 2012 Edition, СПС "Консультант";
2. Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947), СПС "Консультант";
3. Генеральное соглашение по тарифам и торговле 1994 г. (ГАТТ, заключено в г. Марракеше 15.04.1994 г.). Неофициальный перевод на русский язык: Консультант Плюс. Международное право, СПС "Консультант";
4. Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (совершено в Киото 18.05.1973 г., в ред. протокола от 26.06.1999 г., Российская Федерация присоединилась к Конвенции в соответствии с Федеральным законом от 03.11.2010 г. № 279-ФЗ). Официальный перевод на русский язык: Консультант Плюс. Версия Проф. , СПС "Консультант";
5. Sheri Rosenow, Brian J. O'Shea, «A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement», Cambridge University Press, 2010 year, p. 2-3. [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://books.google.ru/books?id=4WZMPdECeIUC&printsec=frontcover&dq=A+Handbook+on+the+WTO+Customs+Valuation+Agreement&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwjL_Pu57f7VAhWia5oKHVx6CFUQ6AEIKTAA#v=onepage&q=A%20Handbook%20on%20the%20WTO%20Customs%20Valuation%20Agreement&f=false

6. Customs Valuation and Transfer Pricing. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.wcoomd.org/ru-ru/topics/valuation/activities-and-programmes/customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx>
7. WCO guide to customs valuation and transfer pricing, p. 6-7 [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/15-_-wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing-_final_en.pdf