

СИММЕТРИЧНАЯ КОРРЕКТИРОВКА НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН

С.К.ЛЕЩЕНКО,
кандидат юридических наук,
доцент кафедры финансового
права и правового регулирования
хозяйственной деятельности
Белорусского государственного
университета

Консультант Плюс: Беларусь.
Технология 3000 [Электронный ресурс] /
ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой
информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

Материал подготовлен с использованием
правовых актов по состоянию
на 15 сентября 2010 г.

Введение

Подписание и ратификация Республикой Беларусь Протокола об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств - членов Евразийского экономического сообщества <1>, а также закрепление в ст. 20 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) понятия "взаимозависимые лица" свидетельствуют о стремлении законодателя ввести механизм контроля трансфертных цен <2>. Такой механизм, направленный на борьбу с уклонением от уплаты налогов, действует во многих странах мира, в том числе в Республике Казахстан и Российской Федерации (государствах - членах таможенного союза), но не получил должного законодательного закрепления в Республике Беларусь. Тем не менее применение корректировки налоговой базы взаимозависимых лиц в зарубежных государствах не может не влиять на уровень налогообложения связанных с ними налогоплательщиков в Республике Беларусь; в целях избежания двойного налогообложения нашему государству следует проводить симметричную, в сторону уменьшения, корректировку налоговой базы.

<1> Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств - членов Евразийского экономического сообщества (подписан в г. Москве 06.06.2006) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2007. - N 118. - 2/1314. О ратификации Протокола об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств - членов Евразийского экономического сообщества: Закон Республики Беларусь, 7 мая 2007 г., N 217-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2007. - N 118. - 2/1314.

<2> Трансфертные цены - это цены, используемые внутри групп компаний между взаимозависимыми (ассоциированными) лицами и отличающиеся от рыночных цен. Если между такими предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из них, но из-за наличия этих условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и соответственно обложена налогом. Приведенное правило корректировки налоговой базы носит наименование принцип "вытянутой руки", его применение детально регламентировано Руководством Организации экономического сотрудничества и развития (далее - Руководство ОЭСР) по трансфертному ценообразованию. Руководство ОЭСР является рекомендательным документом, положения которого учитывают в законодательстве различных стран, в том числе не являющихся членами ОЭСР. Действующее Руководство ОЭСР было принято Комитетом по финансовым делам (Committee on Fiscal Affairs) 27 июня 1995 г. и Советом ОЭСР (OECD Council)

13 июля 1995 г. Последние дополнения приняты Комитетом по финансовым делам 22 июня 2010 г. и одобрены Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В настоящее время Руководство ОЭСР содержит девять разделов: принцип "вытянутой руки", методы трансфертного ценообразования, сравнимость сделок, административные процедуры по избежанию и разрешению споров в сфере трансфертного ценообразования, документацию, специальные положения по нематериальным активам, специальные положения в отношении услуг, соглашения о распределении расходов, порядок разрешения споров. См.: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010 // OECD library [Electronic resource]. - 2010. - Mode of access: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/2310091e.pdf>. - Date of access: 15.09.2010.

В настоящей статье анализируются правовые основания симметричной корректировки налоговой базы в Республике Беларусь, порядок симметричной корректировки, а также перспективы развития данного института на основе опыта Европейского союза (ЕС).

Основная часть

Правовые основания симметричной корректировки

Статья 9 Модельной конвенции ОЭСР и основанные на ней соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (капитал) содержат положения о корректировке прибыли ассоциированных предприятий <3>. "Если Договаривающееся Государство включает в прибыль предприятия этого Государства - и соответственно облагает налогом - прибыль, в отношении которой предприятие другого Договаривающегося Государства было подвергнуто налогообложению в этом другом Государстве, и включенная таким образом прибыль является прибылью, которая была бы начислена предприятию первого упомянутого Государства, если бы условия, установленные между этими двумя предприятиями, были бы такими же, как между независимыми предприятиями, тогда это другое Государство произведет соответствующую корректировку суммы исчисленного в нем налога на эту прибыль. При определении такой корректировки должным образом учитываются другие положения настоящей Конвенции, а компетентные органы Договаривающихся Государств проводят, если необходимо, консультации друг с другом" <4>.

<3> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 22 July 2010 / OECD Committee on Fiscal Affairs // OECD library [Electronic resource]. - 2010. - Mode of access: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/2310081e.pdf>. - Date of access: 15.09.2010.

<4> Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. - 2010. - Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/int/article38431611974468146688481215525363#st19>. - Дата доступа: 15.08.2010.

Все действующие для Республики Беларусь соглашения (конвенции) об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (капитал) можно разделить на несколько групп. Первая группа соглашений содержит правило о симметричной корректировке налоговой базы в соответствии со ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР. В большинстве случаев обязанность корректировки не обусловлена выполнением дополнительных условий и содержит указание на то, что государство "делает" ("робіць"), "произведет" соответствующую корректировку. Иногда обязанность государства выражена в императивной форме - "должно сделать" ("павінна зрабіць"). Некоторые договоры содержат более мягкое требование - "может сделать" ("можа зрабіць"). Возможность проведения симметричной корректировки может быть обусловлена определенными обстоятельствами - "делает, если считает оправданной" ("робіць, калі лічыць апраўданай"); "делает такую уступку, которую считает соответствующей" ("робіць, калі згодна з карэкціроўкай, што зроблена"). Специальное положение о том, что государство осуществляет корреспондирующую корректировку на основании национального налогового законодательства, содержит Конвенция между Правительством Республики Беларусь и Правительством Королевства Таиланд об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество <5>.

<5> Канвенцыя паміж Урадам Рэспублікі Беларусь і Урадам Каралеўства Тайланд аб пазбяганні двайнога падаткаабкладання і папярэджанні ўхілення ад выплаты падаткаў у дачыненні да падаткаў на даходы і маёмасць (заклучена в г. Москве 15.12.2005) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2006. - N 91. - 2/1217.

Вторая группа соглашений (конвенций) не содержит правил о симметричной корректировке налоговой базы. Большинство из этих соглашений не основано на Модельной конвенции ОЭСР, в частности, это касается соглашений, заключенных Союзом ССР, в отношении которых Республика Беларусь выступает правопреемницей. Однако имеются некоторые соглашения, которые содержат норму об ассоциированных предприятиях и возможности односторонней корректировки налоговой базы, но не включают норму о дальнейшей симметричной корректировке в целях избежания двойного налогообложения. Это обусловлено позицией ряда государств, которые при ратификации Модельной конвенции ОЭСР сохранили за собой право не применять нормы о корреспондирующей корректировке. Данные государства при заключении двусторонних соглашений зачастую не включают в них положения или, как Швейцарская конфедерация, указывают, что компетентные органы могут проконсультироваться с целью достижения согласия по корректировке прибыли в обоих государствах <6>.

<6> Пагадненне паміж Урадам Рэспублікі Беларусь і Швейцарскім Федэральным Саветам аб пазбяганні двайнога падаткаабкладання ў дачыненні да падаткаў на даходы і капітал (зключена в г. Минске 26.04.1999) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 1999. - N 94. - 2/74.

Порядок проведения симметричной корректировки цен

Порядок проведения симметричной корректировки цен проиллюстрируем на примере. Группа компаний осуществляет деятельность в государствах А и Б, взимающих налог по ставкам 20% и 40% соответственно. Компании - взаимозависимые лица, поскольку материнская компания, являющаяся резидентом государства А, владеет 100% акций дочерней компании - резидента государства Б. Продукция производится в государстве А и затем передается дочерней компании для продажи конечным потребителям в государстве Б. Стоимость товара в государстве А - 100 единиц. Он продается торгующей компании в государство Б по цене 500 единиц. Цена продажи конечным покупателям - 600 единиц. Таким образом, только 100 единиц прибыли возникает в государстве Б. Причина, по которой избрана завышенная цена продажи товара дочерней компании в 500 единиц, очевидна: большая часть прибыли концентрируется в государстве А, где вдвое меньше ставка налога. Налоговые органы государства Б установили, что цена не соответствует принципу "вытянутой руки" в сделке между материнской и дочерней компанией. Они доказали, что ценой на расстоянии "вытянутой руки" будет являться 300 единиц, и скорректировали цену покупки с 500 до 300. Это привело к увеличению прибыли до 300 единиц (600 (цена продажи) - 300 (цена приобретения)). Если такую же корректировку не выполняют налоговые органы в государстве А, т.е. не уменьшат цену продажи до 300 и соответственно налоговую базу с 400 до 200, возникнет двойное налогообложение. Государство А будет по-прежнему облагать налогом 400 единиц (500 (трансфертная цена) - 100 (стоимость производства)) и государство Б будет облагать налогом 300 единиц (600 (цена продажи) - 300 (стоимость приобретения после корректировки цены)), следовательно, общая сумма налога будет 700 единиц (400 + 300). Общая сумма прибыли составляет 500 единиц (600 (цена продажи) - 100 (стоимость производства)), а налоговая база - 700 (400 (в государстве А) + 300 (в государстве Б)), т.е. часть налоговой базы в 200 единиц облагается налогом дважды (в обоих государствах) <7>.

<7> Plansky P. The EC Arbitration Convention / Patrick Plansky // Introduction to European Tax Law on Direct Taxation; ed.: M.Lang, P.Pistone, J.Schuch. - Wien: Lind, 2008. - P. 176.

Таким образом, корректировка прибыли предприятия одного государства в сторону увеличения должна предполагать взаимодействие налоговых администраций для соответствующей корректировки прибыли ассоциированного предприятия другого государства в сторону уменьшения с целью устранения двойного налогообложения.

При отсутствии детальной правовой регламентации вопроса о симметричной корректировке налоговой базы на уровне национального налогового законодательства налогоплательщикам в Республике Беларусь следует, ссылаясь на нормы соответствующих соглашений об избежании двойного налогообложения, ходатайствовать об исключении из налоговой базы (по решению налогового органа или по решению суда) дохода (прибыли), подвергнувшегося двойному налогообложению. При этом наличие в соглашении прямого указания на необходимость симметричной корректировки (государство "делает" ("робіць"), "произведет", "должно сделать" ("павінна зрабіць")) является безусловным основанием для ее проведения.

Симметричная корректировка при отсутствии специального положения в двусторонних соглашениях

В литературе обосновывается позиция о том, что проведение корреспондирующего исправления налоговой базы возможно и при отсутствии соответствующей нормы в двусторонних соглашениях; для этого необходимо наличие в договоре положения о взаимосогласительных процедурах. Применение последних возможно, поскольку в случае несимметричного изменения налоговой базы ассоциированных предприятий будет возникать двойное налогообложение, а оно должно быть ликвидировано <8>. В научных исследованиях по данной проблематике указывается на недопустимость двойного налогообложения одного и того же дохода в разных странах вследствие несогласованного, асимметричного пересчета цен, примененных внутри группы компаний, что должно учитываться при совершенствовании национальных (в частности, российских) правил контроля над рыночными ценами и формировании практики их применения <9>. Недопустимость двойного налогообложения вытекает и из положений национального законодательства Республики Беларусь. В соответствии со ст. 28 НК один и тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период.

<8> Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К.А.Непесов. - М.: Волтерс Клувер, 2007. - С. 206.

<9> Хаменушко И.В. Налоговый контроль над трансфертными ценами / И.В.Хаменушко, Ю.Н.Завьялова // Налоговый вестник. - 2005. - N 4. - С. 12.

Статья 25 Модельной конвенции ОЭСР предусматривает взаимосогласительную процедуру. "Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся Государств приводят или приведут к его налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, оно может независимо от средств защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить заявление компетентному органу того Договаривающегося Государства, резидентом которого оно является, или, если его дело подпадает под положения пункта 1 статьи 24, того Договаривающегося Государства, национальным лицом которого оно является. Заявление должно быть представлено в течение трех лет с момента первого уведомления о действиях, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции" <10>.

<10> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 22 July 2010 / OECD Committee on Fiscal Affairs // OECD library [Electronic resource]. - 2010. - Mode of access: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/2310081e.pdf>. - Date of access: 15.09.2010; Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. - 2010. - Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/int/article38431611974468146688481215525363#st19>. - Дата доступа: 15.08.2010.

Тем не менее, наличие взаимосогласительной процедуры в Модельной конвенции ОЭСР и основанных на ней двусторонних соглашениях (конвенциях) об избежании двойного налогообложения не всегда приводит к удовлетворительному результату. Согласно ст. 25 Модельной конвенции ОЭСР компетентный орган будет стремиться, если сочтет заявление обоснованным, разрешить дело по взаимному согласию с компетентным органом другого государства с целью избежания двойного налогообложения. То есть речь идет не об обязанности, а о праве применять взаимосогласительную процедуру. Не установлены временные рамки и конкретный механизм реализации этого права уполномоченного органа. Более того, двусторонние соглашения действуют не со всеми государствами; не во всех действующих соглашениях предусмотрен механизм корректировки прибыли для целей налогообложения; существуют разные подходы к определению и толкованию принципа "вытянутой руки" <11>.

<11> Plansky P. The EC Arbitration Convention / Patrick Plansky // Introduction to European Tax Law on Direct Taxation; ed.: M.Lang, P.Pistone, J.Schuch. - Wien: Lind, 2008. - P. 177.

Принимая во внимание все названные обстоятельства в дополнение к проанализированным выше нормам, закрепленным двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения, в рамках ЕС в 1990 году была принята Конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий <12> (далее - Арбитражная конвенция), которая ввела надежный механизм устранения двойного налогообложения при корректировке трансфертных цен.

<12> Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC // Official Journal. - 1990. - P. 10 - 25.

Анализ положений Арбитражной конвенции представляет значительный научный интерес в связи с развитием торгово-экономических связей в рамках таможенного союза и перспективным созданием Единого экономического пространства. Полагаем, что многие позитивные идеи могут быть восприняты в целях разработки аналогичного документа в ЕврАзЭС.

Конвенция об устранении двойного налогообложения в связи
с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий

Арбитражная конвенция имеет целью закрепление специальной процедуры устранения двойного налогообложения, которое возникает, если уполномоченные органы одного государства корректируют в сторону увеличения прибыль одного из ассоциированных предприятий. Она применяется к налогам на доходы, в частности, охватывает подоходный налог и корпоративный налог на доходы. Нормы могут быть применены к любой ситуации, в которой прибыль предприятия одного договаривающегося государства также включается в прибыль предприятия другого государства. При этом предприятие рассматривается в широком смысле, включая также постоянные представительства предприятий в другом государстве.

Арбитражная конвенция охватывает случаи нарушения принципа "вытянутой руки" между ассоциированными предприятиями, а также между независимыми структурными подразделениями одного предприятия, такими как головной офис и постоянное представительство, или между двумя постоянными представительствами (ст. 4). Важно понимать, что положения Арбитражной конвенции не распространяются на случаи корректировки прибыли иным способом, чем на основании применения принципа "вытянутой руки". Если прибыль была увеличена в результате уточнения затрат или отнесения дохода к определенной группе объектов обложения, двойное налогообложение, возникшее в результате такой корректировки, не может быть устранено посредством применения норм Арбитражной конвенции.

Арбитражная конвенция определяет понятие ассоциированных предприятий в ст. 4:

- предприятия одного государства участвуют прямо или косвенно в менеджменте, контроле или капитале предприятия другого государства;
- одни и те же лица участвуют прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале предприятия другого государства.

В отношении независимых структурных подразделений одного предприятия ст. 4 Арбитражной конвенции содержит те же положения, что и ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал. Если предприятие одного государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве через находящееся там постоянное представительство, то его прибыль исчисляется следующим образом. В каждом из государств к этому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы являлось обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало полностью независимо от предприятия, постоянным представительством которого оно является.

Уведомительная процедура. Если налоговые органы намереваются скорректировать прибыль предприятия в соответствии с принципом "вытянутой руки", они обязаны проинформировать данное предприятие и дать ему возможность предоставить информацию второму (ассоциированному) предприятию в другом государстве. Государство, желающее применить корректировку налоговой базы, не обязано дожидаться ответных действий налоговых органов второго государства относительно корректировки налоговой базы (прибыли). Но Кодекс поведения по эффективному применению Конвенции об избежании двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий (п. 5), являющийся примером акта "мягкого права", предлагает приостановить взимание дополнительной суммы налога, исчисленной в результате корректировки <13>. Если налоговые органы обоих государств придут к согласию относительно величины корректировки, то надобность в выполнении процедур взаимного согласия или арбитражной процедуры отпадает. Второе государство производит корреспондирующую корректировку прибыли.

<13> Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises adopted by the Council of European Union and the Representatives of the Governments of the Member States, Meeting with the Council // Official Journal. - 2006. - P. 8 - 12.

Процедура взаимного согласия (англ. mutual agreement procedure). Согласно ст. 6 Арбитражной конвенции если в результате процедуры уведомления не удалось достичь согласия с представителями предприятия и они полагают, что в контролируемой сделке принцип "вытянутой руки" соблюден, то возможна подача жалобы. Она направляется предприятием компетентному органу государства по месту нахождения предприятия не позднее трех лет после первого

уведомления. Одновременно предприятие обязано уведомить о том, какое иностранное государство может быть вовлечено в данное дело с тем, чтобы компетентные органы иностранного государства могли быть проинформированы.

Если уполномоченные органы не желают или не могут принять решение в одностороннем порядке, ст. 6 Арбитражной конвенции обязывает государства вступить во взаимную согласительную процедуру. В отличие от уведомительной процедуры, которая осуществляется только на национальном уровне, процедура взаимного согласия является межнациональной. Если в течение двух лет с момента, когда дело было впервые представлено одному из уполномоченных органов двух государств, эти органы не смогут достичь решения, которое бы устраняло двойное налогообложение, то применяется арбитражная процедура. Начало течения двухлетнего срока определено Кодексом поведения по эффективному применению Конвенции об избежании двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий.

Арбитражная процедура. Процедура начинается с назначения компетентными органами двух государств консультативной комиссии, которая представит мнение о возможности устранения двойного налогообложения в ситуации, являющейся предметом спора (ст. 7 Арбитражной конвенции). В это же время предприятия могут использовать предусмотренные национальным законодательством их стран меры по судебному обжалованию, тогда двухлетний срок начинает исчисляться с даты принятия окончательного судебного решения. Предприятия предоставляют информацию, необходимую для принятия решения комиссией. Мнение комиссии должно быть высказано после проведения расследования в течение шести месяцев с даты поступления дела на рассмотрение. Оно принимается простым большинством голосов.

Мнение комиссии должно быть принято согласно ст. 4 Арбитражной конвенции, закрепляющей принцип "вытянутой руки", которая полностью соответствует ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР. Методика расчета налоговой базы не регламентирована Арбитражной конвенцией; может быть использована процедура, предусмотренная Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию.

Заключительным этапом в арбитражной процедуре является принятие решения компетентными органами государства не позднее шести месяцев после получения мнения комиссии. Они могут заключить соглашение по спорному вопросу, не совпадающее с мнением комиссии. Но если компромисс не найден, органы связаны мнением комиссии.

Таким образом, Арбитражная конвенция является инструментом интеграционных процессов, поскольку содержит действенный механизм достижения соглашения по налоговым вопросам. Полагаем, что принятие аналогичного документа в рамках ЕврАзЭС позволит государствам, применяя механизм контроля трансфертных цен, эффективно устранять двойное налогообложение доходов при корректировке налоговой базы.

Выводы

Применение механизма контроля трансфертного ценообразования и корректировка налоговой базы контрагентов по сделкам в зарубежных странах могут приводить к негативным налоговым последствиям для плательщиков налогов в Республике Беларусь.

Налоговые резиденты нашего государства имеют право на пересмотр налоговой базы в сторону уменьшения в силу соответствующих положений двусторонних соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. При этом они должны ссылаться на нормы о симметричной корректировке налоговой базы; наличие в соглашении прямого указания на необходимость симметричной корректировки (государство "делает" ("робіць"), "произведет", "должно сделать" ("павінна зрабіць")) является безусловным основанием для ее проведения. При отсутствии прямого указания на симметричную корректировку налоговой базы в двусторонних соглашениях налогоплательщики, тем не менее, не лишены возможности уменьшить налоговую базу, используя положения о взаимосогласительной процедуре, ссылаясь на необходимость устранения двойного налогообложения.

Полагаем необходимым принятие в рамках ЕврАзЭС соглашения, аналогичного Арбитражной конвенции, которое позволит государствам, реализуя механизм контроля трансфертных цен, эффективно устранять двойное налогообложение доходов при корректировке налоговой базы.