



ЛЕЩЕНКО

Снежана Константиновна

*кандидат юридических наук,
доцент кафедры финансового
права и правового регулирования
хозяйственной деятельности
Белорусского государственного
университета, член 00
«Белорусский республиканский
союз юристов»*

Рецензент:

СТРОЧУК

Виктор Михайлович,

*начальник бюро налоговых
консультаций
ИП «Делойт и Туш»,
кандидат юридических наук*



**Взаимозависимые лица как элемент механизма
контроля трансфертного ценообразования в
Республике Беларусь**

Аннотация

Статья посвящена изучению вопросов осуществления контроля трансфертного ценообразования, направленного на противодействие искажению цен сделок с целью уклонения от налогообложения. В статье исследовано понятие трансфертного ценообразования, основания контроля трансфертных цен, проблемы критериев определения взаимозависимых лиц, а также наиболее важные направления развития и совершенствования данного института.

Введение

Налоговое законодательство многих стран содержит специальные положения, направленные на регулирование отношений, связанных с манипулированием финансовыми показателями экономической деятельности в целях уклонения от налогообложения. Одним из наиболее действенных механизмов противодействия уклонению от уплаты налогов является воспрепятствование трансфертному ценообразованию, т.е. искажению цен сделок в целях минимизации налогов. Институт контроля трансфертного ценообразования не получил должного развития в отечественной правовой теории, однако в законодательстве обозначены предпосылки его формирования. Так, ст. 20 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - белорусский НК) закреплено понятие взаимозависимых лиц. В 2007 году Республика Беларусь ратифицировала Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств - членов Евразийского экономического сообщества (далее - Протокол ЕврАзЭС) [1]. Исследование механизма контроля трансфертного ценообразования представляется важным, поскольку позволит сформировать теоретические основы правового регулирования этой весьма сложной сферы налоговых отношений и учесть опыт других стран в применении соответствующих правовых норм.

1. Понятие трансфертного ценообразования

Руководство Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию 1995 года, являющееся рекомендательным документом, положения которого учитывают в законодательстве различных стран, в том числе и не являющихся членами ОЭСР, определяет трансфертные цены как цены, используемые внутри групп компаний между взаимозависимыми лицами [2, с. 2]. Протокол ЕврАзЭС определяет трансфертную цену как цену на товары (работы, услуги), которая отличается от объективно сформированной при совершении международных сделок рыночной (свободной) цены.

Общая концепция ухода от уплаты налогов с использованием механизма трансфертного ценообразования основывается на применении существующих различий в налоговых режимах по взаимной договоренности партнеров, имеющих особые отношения между собой. Сделки проводятся таким образом, чтобы у субъекта хозяйствования с большим уровнем налогообложения или в том государстве, где действуют высокие ставки налогов, декларировались убытки или минимальная прибыль, а у льготника или в регионах с низкими налоговыми ставками, напротив, – максимальная прибыль. При этом в отношении первой категории субъектов хозяйствования налогообложение отсутствует либо налоги существенно уменьшаются вследствие занижения налогооблагаемой прибыли, а у второй – путем применения налоговых льгот или оффшорного режима.

Осуществление налоговыми органами контроля в сфере трансфертного ценообразования обусловлено, с одной стороны, необходимостью обеспечивать фискальные интересы государства, а с другой – создавать равные условия налогообложения для хозяйствующих субъектов.

Впервые правовой механизм противодействия трансфертному ценообразованию был введен в США 1921 году [3, с. 403].

В настоящее время в Налоговом кодексе США действует норма (§ 482), закрепляющая концепцию «вытянутой руки» (arms length basis). Применение принципа «вытянутой руки» позволяет оценить сделки взаимозависимых лиц с точки зрения того, как бы независимые лица строили взаимоотношения в аналогичных условиях. Сегодня законодательство практически всех стран содержит механизмы, применяемые для предотвращения искажений налоговой базы в результате трансфертного ценообразования.

В России подобные нормы применяются с 1999 года, с момента вступления в силу Налогового кодекса Российской Федерации (далее – российский НК). В научной литературе отмечают, что применение контроля трансфертных цен налоговыми органами Российской Федерации пока не принесло положительных результатов [4, с. 40].

Действующее законодательство Республики Беларусь содержит механизмы, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов, в частности, таким механизмом выступает взимание оффшорного сбора (Указ Президента Республики Беларусь от 12 марта 2003 г. № 104 «Об оффшорном сборе»). Имея целью ограничение платежей в пользу резидентов государств – налоговых гаваней, предоставляющих существенные налоговые льготы, оффшорный сбор, тем не менее, не является в достаточной степени гибким и эффективным методом борьбы с трансфертным ценообразованием. Поэтому наличие в белорусском НК нормы, определяющей понятие взаимозависимых лиц (ст. 20), можно считать первым шагом в процессе формирования действенного механизма контроля трансфертных цен. Согласно ст. 1 Закона Республики Беларусь от 4 января 2003 г. № 184-З «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь» данная статья вступит в силу со дня введения в действие Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь.

2. Основания контроля трансфертных цен

При проверке цен сделок на их соответствие среднерыночному уровню налоговые органы выявляют факты завышения или занижения цен, которые были осуществлены лицами в целях снижения налоговых выплат. Процедуру

контроля и корректировки цен сделок в целях налогообложения можно разбить на несколько последовательных этапов. Первоначально определяются лица и сделки, которые могут выступать объектом контроля налоговых органов на

соответствие цен этих сделок рыночным. Затем в отношении выбранных сделок производится тестирование соответствия по определенным правилам. Так, в Российской Федерации налоговый контроль за трансфертными ценами предполагает: 1) установление оснований для контроля; 2) определение рыночной цены идентичных товаров (работ, услуг); 3) сравнение цен. В случае обнаружения отклонения более чем на 20 % выносится решение о доначислении налога исходя из рыночных цен (п. 13 ст. 40 российского НК). Наиболее важным элементом механизма контроля за трансфертным ценообразованием со стороны органов государства является закрепление в законодательстве перечня оснований такого контроля.

Согласно традиционным правилам основанием для налогового контроля и корректировки цены является «связанность» контрагентов. При этом используется критерий владения определенной долей участия и (или) наличия соответствующего количества голосов на собрании участников, поскольку не каждая акция или доля предоставляет ее владельцу право голоса. В силу того, что контроль над предприятием может сохраняться без непосредственного участия в его капитале, в некоторых странах при определении «связанности» учитываются случаи фактического контроля [2, с. 124].

Понятие «фактический контроль» имеет разное содержание в зависимости от подхода того или иного государства. Так, в Дании и Японии контроль предполагает наличие права владения 50 % долей участия или 50 % голосов на общем собрании участников. Во Франции, в дополнение к названному, - возможность прямо или через посредника принимать руководящие решения [2, с. 126]. В некоторых странах могут предусматриваться дополнительные или альтернативные основания для инициирования налоговыми органами контроля трансфертных цен: например, сделка с резидентом «налоговой гавани» (Франция, Португалия, Испания, Аргентина, Бразилия) либо факт нарушения принципа «вытянутой руки» (Австралия и Канада) [2, с. 102-103]. В России перечень оснований для контроля трансфертных цен закреплен в ст. 40 НК: налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в следующих случаях: 1) между взаимозависимыми лицами; 2) по товарообменным (бартерным) операциям; 3) при совершении внешнеторговых сделок; 4) при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в течение непродолжительного периода.

3. Проблемы определения взаимозависимых лиц

Взаимозависимость лиц является безусловным основанием для контроля трансфертных цен. Белорусский НК в ст. 20 определяет, что взаимозависимыми лицами признаются физические лица и (или) организации, наличие отношений между которыми оказывает непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Помимо категории взаимозависимых лиц законодательно закреплены понятия аффилированных лиц и зависимых лиц, которые во многом являются схожими, но не могут быть напрямую применены в налоговых отношениях. Аффилированными лицами хозяйственного общества в соответствии со ст. 56 Закона Республики Беларусь от 9 декабря 1999 г. № 2020-XII «О хозяйственных обществах» признаются фи-

зические и юридические лица, способные прямо и (или) косвенно (через иных физических и (или) юридических лиц) определять решения или оказывать влияние на их принятие хозяйственным обществом, а также юридические лица, на принятие решений которыми хозяйственное общество оказывает такое влияние. Статья 106 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК) определяет зависимым хозяйственное общество, если другое хозяйственное общество имеет долю в уставном фонде (акции) этого общества в размере, соответствующем двадцати и более процентам голосов от общего количества голосов, которыми оно может пользоваться на общем собрании участников такого общества.

В европейском законодательстве взаимозависимые лица несут наименование ассо-

циированных (*associated enterprises*). Статья 9 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал определяет признаки ассоциированных предприятий: «...а) предприятие одного Договаривающегося Государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого Договаривающегося Государства или б) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного Договаривающегося Государства и предприятия другого Договаривающегося Государства, в каждом случае между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями» [5, с. 1]. Как следствие, 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. Такой же подход использован в большинстве международных двусторонних налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения.

В Республике Беларусь после вступления в силу ст. 20 НК отношения между лицами будут квалифицироваться как отношения взаи-

мозависимых лиц, если они возникают в следующих случаях:

- * между лицами, являющимися учредителями (участниками) одной организации;
- * одно лицо выступает учредителем (участником) другой организации, если доля такого участия составляет не менее 20 %;
- * одно лицо подчиняется другому по должностному положению либо одно лицо находится (непосредственно или косвенно) под контролем другого лица;
- * лица совместно (непосредственно или косвенно) контролируют третье лицо;

« физические лица состоят в брачных отношениях, отношениях близкого родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также опекуна, попечителя и подопечного. В российском налоговом законодательстве для признания лиц взаимозависимыми используются всего три случая:

- * участие одной из организаций в другой, когда доля такого участия составляет более 20%;
- « зависимость одного физического лица от другого по должностному положению;
- 9 брачные отношения, а также отношения родства или свойства.

на заметку

Многие российские предприятия пользуются услугами торговых компаний для сбыта своей продукции и ухода от налогообложения за счет трансфертного ценообразования. Например, предприятие учреждает торговую компанию в том или ином регионе с целью получения местной льготы по налогообложению, особенно в части местной доли налога на прибыль. Затем предприятие с помощью механизма трансфертного ценообразования переводит добавленную стоимость из производственной дочерней компании в торговую дочернюю компанию: цены на продукцию производственной дочерней компании занижаются, а наценки и прибыль достаются торговой компании. Тот же метод могут применять предприятия тех секторов, где установлены специфические оборотные налоги, путем перевода добавленной стоимости в свои торговые дочерние компании, если последние облагаются налогами по более низким ставкам. Незаконный, но распространенный вариант этой схемы состоит в учреждении компаний-однодневок, исчезающих после расчетов с конечными потребителями.

*Кристоф Рюль. Уход от налогов искажает структуру ВВП//
Экономика России: XXI век. - 2004. - № 1 6*

В белорусском законодательстве, как и в российском, одним из условий признания лиц взаимозависимыми является участие одной организации в другой, когда доля такого участия превышает определенный законом процент: согласно ст. 20 российского НК - более 20 %, в соответствии с белорусским НК - 20 % и более (т.е. не менее 20 %), что порождает правовую проблему. Законодатель в данном случае не учитывает возможность существования зависимости одного лица от другого, которая связана не с участием одного из них в уставном капитале другого, а определяется иными факторами. В частности, ст. 105 ГК закрепляет, что хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном фонде, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом. Белорусский НК в свою очередь отмечает только процентное участие, не принимая во внимание, что возможность давать обязательные указания для юридического лица может вытекать из иных особенностей его статуса. Таким образом, возможны ситуации, когда в силу гражданского законодательства одно общество будет являться дочерним по отношению к другому, а согласно налоговому закону они не будут рассматриваться в качестве взаимозависимых лиц. Более того, доля участия, выраженная в процентах, не всегда достигает ограничительной цели правового регулирования, поскольку легко может быть снижена посредством применения линейной схемы последовательного участия. Например, если каждая из четырех организаций (А, В, С, D) обладает 55 % акций следующей, то участие А в В составляет 55 %, А в С - 30,25 %, а А в D - менее 17 %. Таким образом, при сохранении полного контроля за организацией D организация А не признается по отношению к ней взаимозависимой [6, с. 4]. Поэтому представляется более правильным отказаться от жестких формальных подходов для определения взаимозависимости лиц, так как они не вполне эффективны. Более целесообразным могло бы быть установление такого критерия взаимозависимости, как контроль одного

лица по отношению к другому, иными словами возможность одного лица прямо или косвенно влиять на принятие решений другим лицом.

В отличие от российского, белорусский НК содержит ряд положений, учитывающих недостатки российского правового регулирования. Так, в соответствии с п. 2 ст. 20 белорусского НК признаком взаимозависимости обладают отношения между лицами, когда они совместно (непосредственно или косвенно) контролируют третье лицо. Это позволяет включать в сферу контроля трансфертного ценообразования также все дочерние структуры холдинговых компаний, так как отношения взаимозависимости возникают не только по вертикали, но и по горизонтали. Если организация А владеет контрольным пакетом акций организаций В и С, то взаимозависимыми согласно российскому законодательству будут признаны организации А и В, А и С. Белорусский закон позволяет признать взаимозависимыми также организации В и С, что представляется более правильным с точки зрения целей правового регулирования данных отношений.

В качестве основного упущения российского НК в литературе указывается невозможность признания лиц взаимозависимыми, если формируются отношения между физическими и юридическими лицами, так как законодатель разделил группы «взаимозависимых физических лиц» и «взаимозависимых юридических лиц», а также приводятся примеры «обхода» данного ограничительного требования законодательства. Так, если физическое лицо владеет контрольным пакетом акций хозяйственного общества, то осуществляя предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, такой акционер легко может манипулировать ценами в целях снижения налогового бремени; при этом к его отношениям с обществом не будут применяться нормы о взаимозависимости, поскольку он не является организацией. Белорусский НК учел этот недостаток. Он использует термин «лицо», охватывая, таким образом, как организации, так и физические лица, включая индивидуальных предпринимателей [6, с. 4].

Следующим признаком взаимозависимости является должностное подчинение, т.е. отно-

шения, когда одно лицо подчиняется другому по должностному положению либо одно лицо находится (непосредственно или косвенно) под контролем другого лица. По сравнению с российским налоговым законодательством, норма белорусского НК сформулирована более четко, что позволяет причислить к взаимозависимым лиц, работающих не только по трудовым, но и по гражданско-правовым договорам.

Представляется более удачной по сравнению с российским НК белорусская норма о признании взаимозависимыми лиц вследствие брачных отношений, отношений близкого родства и свойства, а также закрепление дополнительно в числе возможных взаимозависимых лиц усыновителя и усыновленного, опекуна, попечителя и подопечного. Указание на более узкий круг близких родственников позволяет избежать проблемы установления содержания этого понятия, поскольку семейное законодательство оперирует именно этим термином (ст. 60 и 61 Кодекса Республики Беларусь о браке и семье).

Особенность российского подхода к определению перечня взаимозависимых лиц заключается в том, что этот перечень не является исчерпывающим. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). При этом согласно определению Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 г. № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Нива-7" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» основания, на

которые ссылается суд в обоснование взаимозависимости лиц, должны быть предусмотрены в других правовых актах, а отношения между лицами должны быть такими, что объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров. Практика применения данного положения показала, что налоговый орган не обращается в суд за решением о признании лиц взаимозависимыми прежде, чем начинать процедуру контроля цен в отношении этих лиц. Он формулирует свою позицию о взаимозависимости и создает доказательственную базу уже на стадии налоговой проверки. Таким образом, правоприменительная практика выработала более рациональный подход к определению взаимозависимости лиц в случаях, прямо не предусмотренных ст. 20 российского НК. Он основан на доказывании налоговым органом наличия взаимозависимости лиц в административном порядке и подтверждении этого факта в судебном заседании в случае, если хозяйствующий субъект оспаривает окончательное решение о доначислении налога. Эта практика в большей степени соответствует подходам, применяемым зарубежными странами, в частности США, где в компетенцию налоговой службы входит не только решение о признании лиц взаимозависимыми, но и определение наличия у налогоплательщика цели уклонения от уплаты налога.

Изменения, которые планируется внести в российский НК, преследуют цели уточнения перечня взаимозависимых лиц, совершенствования правил определения цен для целей налогообложения, что позволит упорядочить и повысить эффективность налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов.

Заключение

Правовое регулирование контроля трансфертного ценообразования в Республике Беларусь предстоит еще развивать и совершенствовать. Зарубежный опыт показывает, что эта сфера общественных отношений является сложным объектом правового регулирования, однако отсутствие четких правил определения цены сделки для целей налогообложения или использование упрощенных механизмов про-

тивоедействию уклонению от налогов не способствует защите прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков. Вслед за установлением признаков взаимозависимых лиц законодательно предстоит определить перечень контролируемых сделок, а также механизм определения рыночной цены сделки и порядок осуществления перерасчета налоговой базы для целей налогообложения.

Механизм контроля трансфертного ценообразования имеет двойственную природу. С одной стороны, он направлен на защиту фискальных интересов государства, поскольку позволяет взыскивать дополнительные суммы в бюджет в результате корректировки налоговой базы. С другой стороны, этот механизм служит реализации провозглашенных ст. 3 белорусского НК принципов всеобщности и равенства налогообложения, так как не позволяет недобросовестным налогоплательщикам получать конкурентные преимущества только за счет снижения затрат на уплату налогов.

Представляется целесообразным учесть положительный опыт большинства зарубежных стран, которые при закреплении механизма контроля трансфертных цен исходят из презумпции добросовестности налогоплательщика и применяют пересчет цены сделки исходя из рыночных цен только при наличии у взаимозависимых лиц цели уклонения от уплаты налога. Зачастую совершение сделок между взаимозависимыми лицами вызвано исключительно потребностями делового оборота, поэтому нельзя рассматривать взаимозависимость лиц как факт, подтверждающий цель уклонения от уплаты налогов. Наличие взаимосвязанности между лицами должно рассматриваться только как основание для осуществления налогового контроля с целью выявления потенциальных нарушений налогового законодательства и последующей корректировки налоговой базы.

Сравнительно-правовой анализ ст. 20 белорусского НК и ст. 20 российского НК выявил ряд преимуществ белорусской нормы. Она признает взаимозависимыми те лица, которые совместно контролируют третье лицо; не проводит разграничения между физическими и юридическими лицами для целей признания их взаимосвязанности; более удачно формулирует признаки взаимозависимости лиц, состоящих в браке, отношениях близкого родства, свойства и др. Однако стремление белорусского законодателя установить исчерпывающий перечень взаимозависимых лиц представляется не вполне обоснованным, поскольку сужает

сферу контроля за трансфертным ценообразованием. Более правильным было бы отказаться от жестких формальных подходов с установлением такого критерия взаимозависимости, как контроль, выражающийся в возможности одного лица прямо или косвенно влиять на принятие решений другим лицом. При определении связанных лиц целесообразно учитывать не только факты формального, но и фактического контроля одного лица по отношению к другому. Полагаем излишним закреплять обязательный судебный порядок установления факта взаимозависимости лиц по основаниям, прямо не указанным в НК; целесообразно наделить налоговые органы полномочиями по определению взаимозависимости в административном порядке.

Список источников

1. *О ратификации Протокола об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств - членов Евразийского экономического сообщества : Закон Респ. Беларусь, 7 мая 2007 г., №217-ЗП Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] I ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. -Минск, 2009.*
2. *Ненесов, К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования : сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран I К.А. Ненесов. - М. : Волтерс Клувер, 2007. - 304 с.*
3. *Graetz, M.J. Foundations of International Income Taxation I M.J. Graetz. - N.-Y.: Foundation Press, 2003. -541 p.*
4. *Денисаев, М.А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации I М.А. Денисаев [и др.] ; отв. ред. Е.Ю. Грачева. -М.: ИД «Юриспруденция», 2005. -144 с.*
5. *Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал II Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. - 2009. - Режим доступа : <http://www.taxpravo.ruflegislation/int/article38431611974468146688481215525363>.*
6. *Хаменушко, И.В. Налоговый контроль над трансфертными ценами I И.В. Хаменушко, Ю.Н. Завьялова II Налоговый вестник. - 2005. - № 4. - С. 11-30.*