

УДК 338.51

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ПРИ ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Н. В. Хашковский

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, khashkovsky.nv@gmail.com*

Статья посвящена кратким характеристикам форм налогового администрирования и порядку их реализации при трансфертном ценообразовании с использованием информационно-коммуникационных технологий. В статье предложены пути совершенствования использования налоговыми органами информационных технологий при трансфертном ценообразовании.

Ключевые слова: налогообложение; трансфертное ценообразование; цифровизация; налоговое администрирование; налоговый контроль; проверка; мониторинг; информационные технологии.

TAX ADMINISTRATION IN TRANSFER PRICING IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION OF ECONOMY

N. V. Khashkovsky

*Belarusian State University,
Leningradskaya st. 8, 22003, Minsk, Belarus, khashkovsky.nv@gmail.com*

The article is devoted to the brief description of the forms of tax administration and the order of their implementation in transfer pricing with the use of information and communication technologies. The article suggests the ways of optimization and improvement of the use of information and communication technologies by tax authorities in transfer pricing.

Keywords: taxation; transfer pricing; digitalization; tax administration; tax control; verification; monitoring; information technology.

Экономическая глобализация, развитие новых «электронных» экономик и их инфраструктур, быстрый рост электронной коммерции и бизнес-моделей, основанных на использовании глобальной компьютерной сети Интернет, требуют совершенствования подходов налоговых органов при налоговом администрировании, а также своевременного внедрения информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) в контрольную

деятельность, что не только оптимизирует, но и повысит эффективность их работы.

Использование налоговыми органами ИКТ чаще всего проявляется в процессе сбора информации о субъекте в рамках проверки или мониторинга. Это особенно важно в ценообразовании, которому в последнее время уделяется пристальное внимание. Во всех случаях применение ИКТ не только экономит время, но и может являться единственным способом проверки получаемой информации.

В зарубежной практике трансфертное ценообразование (ТЦО) является наиболее простым и распространенным способом оптимизации налогообложения при распределении денежных средств в рамках группы компаний, расположенных в разных юрисдикциях, что достигается путем договоренности компаний о применении наиболее выгодной для каждой из них цены с учетом налоговой нагрузки. Установление заниженной, по сравнению с рыночной, цены сделки приводит к уменьшению налоговой базы и, как следствие, к снижению суммы налога на прибыль.

Усиленный контроль налоговых органов сосредоточен на ТЦО именно потому, что при манипулировании ценами республиканский бюджет не получает значительные суммы денежных средств, что, в том числе, приводит к дефициту бюджета, и негативно сказывается на поддержании оптимального уровня финансирования социальной сферы.

В настоящее время налоговое администрирование при ТЦО невозможно без использования информационно-коммуникационного комплекса, поэтому столь важно не только поддерживать информационно-техническое развитие налоговых органов на уровне, соответствующем уровню цифровизации процессов между бизнес-структурами, но и совершенствовать его.

В теории налогового права налоговое администрирование ТЦО можно определить как деятельность налоговых органов, проводимая в форме учета и контроля (проверка, мониторинг) за установлением рыночных цен в определенных видах сделок [1].

Налоговое администрирование в форме учета общее для всех плательщиков Республики Беларусь, ведется налоговыми органами в локальной базе данных, информацию из которой может получить любое заинтересованное лицо посредством общедоступного информационного ресурса «Государственный реестр плательщиков (иных обязанных лиц)». Реестр не содержит сведений о том, что плательщик попадает под контроль за применением в сделках трансфертных цен. Более того, в Республике Беларусь не существует онлайн-ресурса, позволяющего проверить, подлежит ли потенциальная сделка контролю ТЦО. По мнению автора, введение такого ресурса позволит не только автоматизировать про-

верку сделок, но и повысит финансовую грамотность бизнеса. Для налоговых органов она сможет стать дополнительным источником получения информации о субъектах, намеренных заключить сделку со взаимозависимым лицом.

Налоговый контроль за установлением рыночной цены между взаимозависимыми лицами по определенным видам сделок проводится в форме мониторинга и проверок в целях предотвращения занижения налоговой базы по налогу на прибыль.

Мониторинг ранее проводился в соответствии с НК, а теперь проводится в соответствии с Положением о порядке проведения мониторинга, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (Указ № 510).

Он носит профилактический и предупредительный характер и заключается в наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей в целях оперативной оценки деятельности плательщика на предмет соответствия требованиям законодательства, выявления и предотвращения причин и условий, способствующих совершению нарушений, без использования полномочий, предоставленных налоговым органам для проведения проверок [2].

Мониторинг наиболее эффективен в отношении субъектов, преимущественно или исключительно осуществляющих предпринимательскую деятельность дистанционно, поэтому при его проведении должностные лица налоговых органов наделены правом использовать доступные средства глобальной компьютерной сети Интернет, видео- и телекоммуникационные ресурсы дистанционного контроля [2], что позволяет выявить первичные признаки, свидетельствующие о возможном нарушении.

Мониторинг, предметом которого является установление трансфертных цен, не проводится по причине необходимости в проведении глубокого анализа и сложных расчетов, требующих во всех случаях использование специальных полномочий, предоставленных налоговым органам, что возможно только в ходе проведения проверки.

Проверка ТЦО – это вторая и основная форма контроля, в ходе которой налоговый орган проверяет соответствие применяемых между взаимозависимыми лицами цен, в результате установления которых возможно занижение суммы налога на прибыль и, при выявлении нарушений, производит корректировку налоговой базы или суммы убытков. Как верно отмечает Ю.В Бутко, главной задачей контроля ТЦО является недопущение потерь бюджета государства [3], поэтому после проведения корректировки субъект обязан подать уточняющую декларацию и произвести доплату налога на прибыль.

Объектом налогового контроля ТЦО выступают действия плательщиков по исполнению ими обязанностей, предусмотренных законодательством о ТЦО. Такая достаточно широкая формулировка конкретизируется предметом налогового контроля, в качестве которого может выступать одно или одновременно несколько действий.

А) Использование метода, который с учетом фактических обстоятельств и условий анализируемой сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии цены анализируемой сделки рыночной цене. Необходимо учитывать, что при проведении проверки налоговый орган осуществляет контроль с использованием метода, примененного плательщиком. Применение иного метода допускается при обосновании налоговым органом невозможности точного определения рыночной цены методом, примененным плательщиком.

Б) Соблюдение последовательности применения методов ТЦО. В НК не установлена иерархия методов, последовательность их применения основывается на правиле выбора метода в случае, если применим только один метод, и на правиле выбора метода в случае, если возможно применить два и более метода (правило приоритетности).

В) Соблюдение плательщиком обязательных требований к методологии расчета рыночной цены в сделках, подлежащих контролю соответствия рыночным ценам. НК устанавливает правила расчета диапазона рыночных цен (показателей рентабельности), которыми необходимо руководствоваться для определения минимальной и максимальной цены в сделке со взаимозависимым лицом. В связи с постоянным ростом количества таких сделок и непростым порядком расчета диапазона, целесообразно разработать и разместить на общедоступном ресурсе Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС) калькулятор расчета диапазона. В настоящее время на сайте МНС приведен лишь пример его расчета.

Следует помнить, что в Республике Беларусь действует презумпция соответствия цены сделки рыночной, в связи с чем, в случае несогласия налогового органа с примененной ценой, на него возлагается обязанность доказать нарушение порядка рыночного ценообразования.

Г) Соблюдение плательщиком требований об информировании налоговых органов о заключении контролируемой сделки. Во исполнение обязанности по информированию плательщики предоставляют соответствующую информацию через портал «Электронные счета-фактуры», который размещен на информационном ресурсе МНС.

Д) Составление документации, подтверждающей экономическую обоснованность примененной цены по некоторым видам сделок. В случае возникновения необходимости в предоставлении такой документации

со стороны налогового органа плательщику в электронном или письменном виде направляется уведомление (при камеральной проверке) или только в письменном виде запрос (при выездной проверке).

Как отмечают налоговые органы, на этапе заполнения экономического обоснования многие организации добровольно корректируют налоговую базу, но также имеются случаи проведения корректировок налоговой базы непосредственно налоговыми органами, примеры которых за период 2019-2020 г. приведены на сайте МНС [3].

Е) Исполнение плательщиком соглашения о порядке определения цен для целей налогообложения и (или) применения методов определения рыночных цен. Реализация права на заключение соглашения осуществляется по заявительному принципу, а примерная форма заявления и соглашения размещены в электронном виде на сайте МНС.

Ж) Исполнение плательщиком устных и письменных требований налоговых органов, входящих в предмет проверки, и соблюдение требований, изложенных в решениях, касающихся ТЦО.

Несмотря на то, что налоговые органы уполномочены проводить проверки также в соответствии с Указом № 510, налоговый контроль за ТЦО проводится только на основании НК в виде камеральной или выездной (выборочной, внеплановой) проверки.

Камеральная проверка ТЦО – это упрощенная разновидность проверки по месту нахождения налогового органа без уведомления плательщика на основании изучения документов и (или) информации о плательщике, имеющих в налоговом органе, без выдачи предписания. Выездная проверка назначается руководителем налогового органа с вынесением предписания и проводится, как правило, по месту постановки на учет плательщика. В отличие от выборочной проверки в соответствии с Указом № 510 информация о камеральной и выездной проверках не размещается публично в электронном виде.

При комплексном анализе деятельности плательщика происходит обращение к собственным локальным информационным базам данных, информационным базам смежных организаций (например, к Единому государственному регистру юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) и удаленным ресурсам компьютерной сети Интернет (например, сайт Федеральной налоговой службы РФ или информационно-ценовых агентств «Thomson reuters», «Bloomberg», «Spark»). Также могут направляться электронные запросы с использованием системы межведомственного электронного документооборота.

В налоговых органах функционирует мощная интеллектуальная система, позволяющая автономно собирать данные о плательщиках, их

операциях и проводить анализ, что позволяет изучать взаимосвязи плательщиков, цепочки движения товара и ценообразование в них.

После изучения проверяемого субъекта налоговые органы определяют перечень взаимозависимых лиц и осуществляют поиск рыночных цен (показателей рентабельности) в сделках организаций, осуществляющих сопоставимую деятельность. Далее условия анализируемой сделки сравниваются с условиями нескольких сопоставимых неконтролируемых сделок, совершённых в схожих или аналогичных коммерческих и (или) финансовых условиях.

В основном, в качестве источников информации при сопоставлении условий сделок используются специализированные электронные ресурсы. Например, обзор биржевого товарного рынка Белорусской универсальной товарной биржи, результаты состоявшихся закупок и статистическая отчетность организаций, размещаемая в свободном доступе.

Белорусскими исследователями предлагается разработать собственную публичную платформу, основанную на базе информации по сделкам, попадающим под контроль ТЦО, с широкими возможностями, начиная с автономного выбора метода, подбора сопоставимых организаций и заканчивая расчетом диапазонов, электронной подготовкой документов и направлением уведомлений [4, с. 211].

Создание такой платформы – длительный и дорогостоящий процесс, реализацию которого необходимо начинать поэтапно. Например, первый этап – создание калькулятора расчета минимальной цены и расширение возможностей уже апробированной системы префайлинга.

Цифровизация налогового администрирования ТЦО проявляется и в международном взаимодействии, которое происходит в порядке электронного обмена информацией в соответствии с протоколом, действующим в рамках СНГ, и осуществляется налоговыми органами по открытым каналам связи с применением средств криптографической защиты информации, обеспечивающих безопасность обмена.

Обмен происходит информацией как о самом юридическом лице, так и о доходах, облагаемых налогом у источника выплаты в другом государстве-участнике обмена (например, доходы от отчуждения ценных бумаг, долей, движимого и недвижимого имущества) и в интересах контроля за ТЦО позволяет получать информацию об учредителях иностранной компании, размерах их долей, о цене последующей перепродажи товара или имущества, что предоставляет возможность сделать вывод о взаимозависимости, установить конечных бенефициаров и действительные цели отчуждения (хоть и косвенно).

Похожий протокол действует и в рамках Евразийского Экономического Союза, однако предмет обмена ограничивается информацией о косвенных налогах.

Об электронном взаимодействии с иными странами говорить не приходится. В таких ситуациях по-прежнему действуют международные запросы, которые направляются только на бумажном носителе.

Таким образом, контроль за ТЦО проводится только налоговыми органами и сводится к установлению факта соответствия или несоответствия цены договора или контракта (цена анализируемой сделки), с ценой, сложившейся в сопоставимых сделках на идентичные (при их отсутствии – однородные) предметы сделки (рыночная цена).

Правоотношения, складывающиеся при налоговом администрировании ТЦО, требуют постоянного контроля и взаимодействия с плательщиками, а внедрение «высоких» технологий, в том числе, искусственного интеллекта, позволит не только оптимизировать эти процессы, но и сделать их более оперативными и эффективными.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 декабря 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 декабря 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2022 г. // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2023.

2. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009 г., № 510 // ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2023.

3. Бутько, Ю. В. Трансфертное ценообразование: контроль со стороны налоговых органов [Электронный ресурс] / Ю. В. Бутько // Налоги Беларуси. 2020. № 42. Режим доступа: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BEPI/85860/#M100040>. Дата доступа: 01.09.2023.

4. Лычагина, Е. С. Цифровизация трансфертного ценообразования в Республике Беларусь // Социально-экономическое развитие организаций и регионов в условиях цифровизации экономики : междунар. науч.-практ. конф., Витебск, 01-31 окт. 2020 г. / Витеб. государ. техн. ун-т ; ред.: А. А. Кузнецов [и др.]. Витебск, 2020. С. 209-212.