

Список цитированных источников

1. Решение районного суда, 28 дек. 2015 г. [Электронный ресурс] // ЭТАЛОН. Судебная практика Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023.
2. Тот факт, что супруги по взаимному согласию определили неравными свои доли в праве собственности на приобретенную ими в браке квартиру, сам по себе не влечет соответствующие изменение размера их долей в исполнении обязательства по погашению кредита [Электронный ресурс]: Постановление президиума областного суда, 20 авг. 2018 г. // ЭТАЛОН. Судебная практика Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023.
3. Словарь русского языка [Электронный ресурс]: в 4 т. / под ред. А. П. Евгеньевой. – М.: Рус. яз.; Полиграфресурсы, 1999. – Режим доступа: <http://feb-web.ru/feb/mas/mas-abc/20/ma454301.htm?cmd=0&istext=1>. – Дата доступа: 02.02.2023.
4. Проблемы теории государства и права: учеб. / Т. В. Кашанина [и др.]; под ред. В. М. Сырых. – М.: Эксмо, 2008. – 525 с.
5. Муромцев, С. А. Избранные труды по римскому и гражданскому праву / С. А. Муромцев. – М.: АО «Центр ЮриИнфоР», 2004. – 765 с.

УДК 336.22

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Хашковский Никита Владимирович

*магистр права, преподаватель кафедры государственного управления
юридического факультета Белорусского государственного университета,
пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Республика Беларусь,
khashkovsky.nv@gmail.com*

Аннотация. Статья посвящена актуальным вопросам трансфертного ценообразования как одного из самых распространенных экономических инструментов оптимизации налогообложения, положительным эффектом применения которого является снижение налоговой нагрузки на компанию. В статье рассмотрено понятие трансфертного ценообразования и трансфертных цен, их регулирование на международном и национальном уровне, основополагающий стандарт (принцип) «незаинтересованности сторон», критерии отнесения сделок к контролируемым, осуществления налогового контроля, методы расчета трансфертных цен.

Ключевые слова: налогообложение, трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, методы определения рыночных цен, контролируемая сделка, анализируемая сделка.

TRANSFER PRICING IN THE REPUBLIC OF BELARUS

Nikita Khashkovsky

*Master of Laws, Lecturer at the Department of Public Administration,
Faculty of Law, Belarusian State University, 4 Nezavisimosti Ave.,*

Abstract. The article is devoted to current issues of transfer pricing as one of the most common economic tools of tax optimization, the positive effect of which is to reduce the tax burden on the company. The article considers the concept, their regulation at the international and national level, the basic Arm's Length Principle (standard), criteria for classifying transactions as controlled, implementation of tax control, transfer pricing methods.

Key words: taxation, transfer pricing, related parties, methods of determining market price, controlled transaction, transaction under analysis.

Введение. В текущих условиях высокой экономической конкуренции, стремления государств к увеличению своей инвестиционной привлекательности и сильно различающейся стоимости рабочей силы в зависимости от места нахождения производства любой субъект хозяйствования стремится к выстраиванию своей бизнес-модели таким образом, чтобы получить наибольший положительный экономический эффект, достигаемый путем снижения расходов на финансирование самых затратных статей в виде приобретения продукции (сырья для его производства), оплаты труда и налогообложения.

Особое место налогообложения среди всех статей расходов определено его прямой зависимостью как от размера заработной платы, так и от стоимости приобретаемой продукции (сырья), а снижение суммы уплачиваемых налогов приводит не просто к увеличению прибыльности компании, но и может стать источником повышения оплаты труда или перераспределения сэкономленных денежных средств на развитие бизнеса.

Наиболее простым и одним из самых распространенных способов оптимизации налогообложения при распределении денежных средств в рамках группы компаний, расположенных в разных юрисдикциях, является установление ниже рыночного размера цен в сделках между компаниями. В международной практике цена в таких сделках именуется трансфертной, а процесс ее установления – трансфертным ценообразованием (ТЦО).

Основная часть. Перераспределение денежных средств между компаниями, находящимися в разных юрисдикциях с льготным налогообложением, – это актуальная проблема, с которой столкнулось мировое сообщество, в связи с чем такие влиятельные международные организации, как Организация Объединенных Наций (ООН), Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) разработали типовое регулирование ТЦО, сосредоточенное в трех документах: Типовая конвенция ОЭСР о налогообложении доходов и капитала в редакции

2017 г. (ст. 9), Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций в редакции 2022 г., Практическое руководство ООН по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран в редакции 2021 г. Все документы носят рекомендательный характер. Они служат примером при разработке национального регулирования и правильности его применения. В то же время стремительно развивающаяся цифровизация и расширение электронного взаимодействия требуют принятия мер и выполнения действий в рамках задач, изложенных в инклюзивной рамочной программе «OECD&G20» по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (BEPS).

Республика Беларусь не стала исключением для национального регулирования ТЦО.

ТЦО – достаточно молодой для Республики Беларусь налоговый институт, правоприменительная практика которого начала формироваться с 2018 г. Регламентирование же предусмотрено только главой 11 Налогового Кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 (далее – НК).

В Республике Беларусь, как и в Российской Федерации, на уровне законодательного регулирования не используется специальная терминология «трансфертное ценообразование» и «трансфертная цена», в отличие, например, от Казахстана. Понятие раскрывается через совокупность принципов определения цены на товары (работы, услуги) и имущественные права. При этом специальная терминология активно употребляется в нормативных, но не законодательных актах, официальных разъяснениях Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (далее – МНС), комментариях специалистов Министерства финансов Республики Беларусь, в актах международного уровня.

Природа ТЦО заключается в установлении налоговым законодательством исчерпывающего перечня сделок, подлежащих контролю со стороны налоговых органов на предмет соответствия рыночным ценам, заключая которые плательщик обязан соблюдать правила ТЦО. Фактически контроль за правилами ТЦО сводится к установлению факта соответствия или несоответствия цены, установленной в договоре или контракте (цена анализируемой сделки), с ценой, сложившейся в сопоставимых сделках на идентичные (при их отсутствии – однородные) предметы сделки (рыночная цена). Следует также помнить, что в Республике Беларусь действует презумпция соответствия цены контролируемой сделки рыночной цене, в связи с чем в случае несогласия налогового органа с примененной ценой, на него возлагается обязанность доказать образование цены в нарушение законодательства о ТЦО.

В международной практике основным стандартом (принципом) ТЦО является принцип «незаинтересованности сторон», более известный как принцип «на расстоянии вытянутой руки» (the Arm's Length Principle), т. е. равноправие и независимость сторон сделки. В контексте ТЦО принцип признан основополагающим для оценки ценообразования внутри корпораций и означает применение к заключаемой сделке таких же условий относительно цены, как и к аналогичным сделкам независимо от характера взаимосвязи между сторонами сделки. Иными словами, две зависимые между собой компании обязаны устанавливать цену сделки так, как бы установили, если не были взаимозависимыми. Принцип применяется и в настоящее время в международном налоговом праве, в национальном законодательстве иностранных государств, а также в Республике Беларусь, хоть прямо так и не поименован.

Совершение определенной сделки – это не единственный критерий для контроля ТЦО. Второй критерий – взаимозависимость сторон. Взаимозависимость в Республике Беларусь возникает при наличии между физическими и (или) юридическими лицами отношений, которые оказывают и (или) могут оказывать непосредственное влияние на условия и (или) экономические результаты их деятельности и (или) деятельности представляемых ими лиц. Важно понимать, что взаимозависимость определяется по правилам ст. 20 НК, а контролируемой признается только та сделка, которая также соответствует поименованным в ст. 88 НК видовому и ценовому критериям.

Так, все виды поименованных в ст. 88 НК сделок, кроме одного, подлежат налоговому контролю только потому, что заключены между взаимозависимыми субъектами и при их заключении соблюдается ценовой критерий, нижние пределы которого устанавливаются в НК.

Правила взаимозависимости определены в ст. 20 НК, а классические условия отнесения сторон сделки к взаимозависимым расширяются положениями п. 2 ст. 88 НК.

Единственным видом сделок, где не учитывается критерий взаимозависимости, выступает заключение сделки, предметом которой являются стратегические товары.

Ценовой же критерий применяется как к сделкам между взаимозависимыми субъектами, так и к сделкам, предметом которых является стратегический товар. При этом, необходимо учитывать установленную НК повышенную цену сделки, в которой анализируемой стороной выступает крупный плательщик. Перечень крупных плательщиков утверждается МНС до 1 октября текущего года и вводится в действие с 1 января будущего года, а условия отнесения плательщика к крупному предусмотрены в ст. 82 НК.

Для наглядности приведем алгоритм-схему, используя которую при анализе условий заключаемой сделки, можно сделать вывод об отнесении ее к контролируемой.

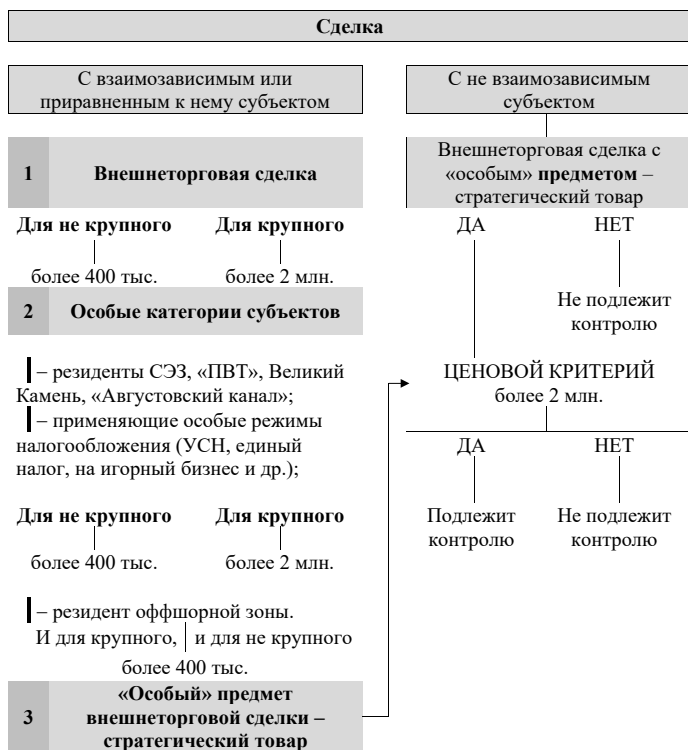


Рис. 1. Теоретическая модель мониторинга качества подготовки управленческих кадров

Для отнесения сделки к контролируемой необходимо наличие в совокупности двух критериев: вид сделки и цена, установленная для соответствующего вида сделки. При использовании алгоритма необходимо учитывать, что в п. 5 ст. 88 НК предусматривается 6 видов сделок, которые не подлежат контролю даже при условии соблюдения вида сделки и ценового критерия.

Исторически сложилось, что основная цель введения ТЦО связана с предотвращением перемещения основной прибыли, подлежащей налогообложению, в другие юрисдикции с низкой налоговой нагрузкой для предотвращения умышленного занижения налоговой базы и уклонения от уплаты налогов.

В законодательстве Республики Беларусь отсутствует условие об обязательной принадлежности одного из субъектов контролируемой сделки к территории иностранного государства.

Правила ТЦО также применяются к сделкам, в которых все субъекты зарегистрированы в Республике Беларусь, т. е. сделка совершается между двумя резидентами. Введение такого подхода обосновывается существованием плательщиков, применяющих особые режимы налогообложения, и наличием на территории Республики Беларусь зон с преференциальными условиями налогообложения (свободные экономические зоны, индустриальный парк «Великий Камень» и др.).

Как отмечалось ранее, цены по контролируемым сделкам должны быть рыночными. Для правильного расчета рыночности цен в ст. 91 НК закреплены пять методов, каждый из которых соответствует рекомендациям, описанным в правилах ОЭСР [1], и применяется по отдельности, а в исключительных случаях – путем комбинирования двух и более методов.

Первые три метода (метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод) относятся к традиционным, т. е. наиболее простым в применении для сравнения сделок независимых компаний при сопоставимых условиях. Исходя из практики ОЭСР, традиционные методы считаются наиболее прямым средством установления соответствия принципу «незаинтересованности сторон».

Последние два метода, они же методы получения трансакционной прибыли (метод сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли), относятся к нетрадиционным, т. е. основанным на приблизительном распределении прибыли, которые независимые компании хотели бы получить в сопоставимых условиях, и считаются более уникальными. Их необходимо использовать, если трансакционное распределение прибыли более информативно, например, в ситуациях, когда каждая сторона привнесла уникальный и ценный вклад в анализируемую сделку или когда стороны участвовали в высоко интегрированной деятельности. Также это необходимо, когда отсутствует или ограничена информация о валовой прибыли третьей стороны, т. е. традиционные методы применить проблематично или их применение требует большого количества корректировок.

Каждый метод использует свои критерии для оценки сопоставимости сделок и ни один из них не является универсальным. Поэтому при выборе метода важно учитывать «слабые» и «сильные» стороны анализируемой сделки, в том числе функции компании, используемые активы и понесенные риски при совершении анализируемой сделки. Дополни-

тельно следует учитывать возможность сопоставимости (а именно возможность подбора сопоставимых сделок и компаний), корректировки для устранения различий, наличие полной и достоверной информации о сделке и функции сторон.

Хотя в НК не установлена иерархия методов, последовательность их применения основывается на правилах выбора метода в случае, если применим только один метод, и на правилах выбора метода в случае, если возможно применить два и более метода (правило приоритетности).

В случае, если применим только один метод, то должен использоваться тот, который с учетом фактических обстоятельств и условий анализируемой сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены анализируемой сделки рыночности с учетом информации о компаниях, осуществляющих сопоставимую деятельность.

В ситуации, когда возможно применение нескольких методов, метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным.

Если есть возможность применить метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности или метод распределения прибыли, то применению подлежит метод цены последующей реализации.

В последнюю очередь подлежат применению затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли. Поскольку законодатель приоритетности между тремя этими методами не устанавливает, то фактически, применению подлежит любой, вместе с тем исходя из позиции налоговых органов необходимо применять «наиболее обоснованный».

Таким образом, можно выделить некоторые особенности регулирования ТЦО в Республике Беларусь:

1. Методы ТЦО применяются плательщиками только в целях правильного определения размера налога на прибыль.

2. НК устанавливает презумпцию правильности избранного плательщиком метода и обязывает налоговые органы использовать этот метод при проведении проверки. В связи с чем, в случае несогласия налогового органа с избранным методом, он должен обосновать невозможность точного определения рыночной цены при помощи использованного плательщиком метода и предложить для применения иной метод.

3. В случае установления налоговыми органами факта заключения сделки по ценам ниже рыночных, производится корректировка налоговой базы по налогу на прибыль, а в декларацию по налогу на прибыль

за соответствующий отчетный календарный квартал вносятся изменения.

4. Плательщику предоставлено право самостоятельно осуществить корректировку, и, в необходимых случаях, доплатить налог на прибыль. При этом в настоящее время существует практика корректировки налоговой базы по налогу на прибыль непосредственно налоговыми органами [2; 3].

Заключение. Таким образом, ТЦО – это налоговый институт, разработанный на основе рекомендаций международных организаций и практики его применения, устанавливающий принципы определения цены на товары (работы, услуги) и имущественные права, который основывается на непоименованном в национальном законодательстве стандарте «незаинтересованности сторон» (the Arm's Length Principle).

По общему правилу, обязанность соблюдать требования ТЦО возлагается на плательщика в двух случаях:

1. заключение внешнеторговой сделки со своим взаимозависимым лицом на установленную в НК минимальную сумму;
2. заключение не внешнеторговой сделки с особой категорией взаимозависимых субъектов на установленную в НК минимальную сумму.

Внешне обязанность соблюдения таких требований выражается в подготовке доказательств белорусской организацией рыночности цены, в том числе, путем заполнения экономического обоснования, заказа анализа рынка по применяемым ценам, составление протоколов общего собрания участников с обоснованием применения цены и иное. Для налоговых органов это выражается в расчете трансфертных цен с использованием одного из пяти методов, применяемых в строгой последовательности и исходя из условий заключения контролируемой сделки. В случае допущения применения двух и более методов, применяется правило приоритетности, установленное в НК.

В отсутствие законодательного определения ТЦО предлагаем сформулировать его следующим образом: «ТЦО – это особый способ установления цены между взаимозависимыми лицами по определенным видам сделок, подлежащим контролю на предмет соответствия их цены рыночной, с использованием предусмотренной в НК методологии в целях предотвращения необоснованного занижения размера налоговой базы по налогу на прибыль.».

Список цитированных источников

1. Transfer pricing [Electronic resource]: Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). – Mode of access: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1. – Date of access: 09.03.2023.

2. Трансфертное ценообразование [Электронный ресурс]: М-во по налогам и сборам Респ. Беларусь. – Режим доступа: https://nalog.gov.by/organizations /transfer_pricing/?SECTION_CODE=control. – Дата доступа: 09.03.2023.

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/BEPBI/85860/#M100040>. – Дата доступа: 09.03.2023.

УДК 349.41

СОСТАВ ЗЕМЕЛЬ ВОДНОГО ФОНДА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: АКТУАЛЬНЫЕ ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ

Шингель Наталия Адамовна

*кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры экологического
и аграрного права юридического факультета
Белорусского государственного университета, пр. Независимости, 4,
220030, г. Минск, Республика Беларусь, Singel.61@list.ru*

Аннотация. Статья посвящена анализу правовых норм, определяющих состав земель водного фонда Республики Беларусь. Отмечается, что правовой режим данной категории земель усложнился после существенного обновления земельного законодательства. Автор указывает на несогласованность терминологии земельного и водного законодательства при определении состава земель водного фонда и анализирует вызванные этим противоречия в правовом регулировании. Предлагается уточнить виды земель, земельных участков, которые соответствуют признакам земель водного фонда с учетом дополнительных критериев их выделения. Автором сформулированы научные и практические выводы по совершенствованию состава земель водного фонда и правового регулирования их использования.

Ключевые слова: земли водного фонда, земельный участок, поверхностный водный объект, гидротехнические сооружения, права на земельные участки.

COMPOSITION OF THE LANDS OF THE WATER FUND OF THE REPUBLIC OF BELARUS: CURRENT LEGAL ISSUES

Natalya Shingel

*PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor at the Department
of environmental and agricultural law, Faculty of Law, Belarusian State University,
4 Nezavisimosti Ave., 220030, Minsk, Republic of Belarus, Singel.61@list.ru*

Abstract. The article is devoted to the analysis of legal norms defining the composition of lands of the water fund of the Republic of Belarus. It is noted that the legal regime of this category of land has become more complicated after a significant update of land legislation. The author points out the inconsistency