

Международные тенденции в регулировании трансфертного ценообразования. Часть 2

В предыдущем номере журнала «Юрист» мы начали знакомить вас с существующими международными правилами и тенденциями в правовом регулировании в области трансфертного ценообразования, затронув регулирование сделок со связанными лицами, установление рыночных цен и условий, включая учет рисков. В данном номере мы продолжим рассматривать эти вопросы и уделим особое внимание регулированию внутригрупповых услуг и документации, сопровождающей деятельность распределенных бизнесов и транснациональных корпораций. Белорусским субъектам хозяйствования следует обратить внимание на эти тенденции, поскольку белорусская модель регулирования налогообложения развивается по сходному пути.



Виктор СТРОЧУК,
советник юридической
фирмы SORAINEN
(Беларусь)



Каспарс СТРАЗДС,
менеджер по налогам
юридической фирмы
SORAINEN (Латвия)

Внутригрупповые услуги

Глава VII Руководства о трансфертном ценообразовании посвящена трансфертным ценам на услуги внутри транснациональных компаний (далее — ТНК) и отдельно затрагивает услуги с малой добавленной стоимостью. Для установления цены внутригрупповых услуг вначале следует определить, оказывались ли

услуги вообще и были ли они необходимы получателю.

Компания, получающая услуги от связанной стороны, должна иметь возможность подтвердить, что услуги были фактически получены, например, предоставив соответствующие отчеты, уведомления, корреспонденцию и другие подтверждения получения услуг. В то же время недопустимы ситуации, когда эта компания сама

К СВЕДЕНИЮ

Среди документов Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) широко известны Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения и Комментарии к ней, а также Руководство ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов». Принятые не так давно в Республике Беларусь положения по трансфертному ценообразованию во многом перекликаются с этим Руководством.

осуществляет идентичные функции или приобретает идентичные услуги у несвязанных сторон. Кроме того, следует показать, что полученные услуги реально требовались компании. Должен быть соблюден так называемый тест выгоды (benefit test), то есть необходимо доказать, что несвязанная сторона была бы заинтересована приобрести полученные услуги в сопоставимых обстоятельствах. Руководство устанавливает, что услуги, оказываемые центром общих услуг (shared service center), следует считать необходимыми, так как несвязанные стороны были бы готовы платить вознаграждение за их оказание.

ОТ РЕДАКЦИИ. В Беларуси уже сложилась определенная практика по оценке получения услуг от связанных компаний (исполнителей). В частности, внимание было обращено на индивидуальных предпринимателей — управляющих. Однако вместо того, чтобы пользоваться механизмами доказывания незаконной выгоды, белорусское регулирование пошло по пути запретов и введения заградительного налогообложения. В то же время нужно принимать во внимание, что взаимоотношения юрлиц между собой пока не ограничены. И субъектам хозяйствования следует иметь в виду накопленную международную практику — например, заключать контракты с несвязанными лицами наряду со связанными на одинаковых условиях. Также немаловажным является тот факт, что международное регулирование не допускает покупок аналогичных услуг у связанных и несвязанных лиц, а также не допускает покупок услуг, идентичных осуществляемым самим лицом. Речь вполне может идти о запрете аутсорсинга тех же бухгалтерских услуг, если есть свой штатный бухгалтер. В Беларуси такого запрета в настоящий момент нет, но следует иметь в виду наличие такой тенденции и регулярно самим отслеживать все изменения.

Метод сопоставимых рыночных цен и метод сопоставимой рентабельности являются наиболее подходящими для определения трансфертных цен на внутригрупповые услуги. Также Руководство устанавливает, что если связанная сторона действует лишь как агент между связанной компанией и несвязанным поставщиком услуг, то наценку следует применять только к собственным расходам на оказание агентских услуг, а не на всю сумму услуг, приобретаемых у третьих лиц в результате оказания агентских услуг.

Услуги с малой добавленной стоимостью

Руководство предусматривает новое регулирование в отношении услуг, оказываемых связанными сторонами, которые обычно считаются услугами поддержки (например, бухгалтерские, управление персоналом или ИТ-поддержка) и не относятся к основной деятельности ТНК. В предыдущей редакции Руководства содержались более общие нормы в отношении типов услуг, которые могли считаться услугами с малой добавленной стоимостью; кроме того, не устанавливалась допустимая наценка на эти услуги.

В соответствии с новой редакцией услуги с малой добавленной стоимостью должны соответствовать следующим условиям:

- 1) имеют вспомогательный характер;
- 2) не являются основной коммерческой деятельностью самой ТНК;
- 3) их оказание не требует каких-либо уникальных или ценных нематериальных активов (далее — НМА) и не имеет своим результатом такие НМА;
- 4) их оказание не создает существенных рисков ни для поставщика, ни для получателя услуг.

Руководство содержит конкретный перечень услуг, которые нельзя расценивать как услуги с малой стоимостью (в то же время нельзя сказать, что указанные услуги всегда создают большую прибыль):

- услуги, являющиеся основной хозяйственной деятельностью ТНК;
- услуги научно-исследовательского характера, включая программирование;
- производственные услуги;
- услуги по закупкам сырья;
- услуги продажи, маркетинга и дистрибуции;
- финансовые сделки;
- добыча, исследование и переработка природных ресурсов;
- услуги страхования и перестрахования;
- услуги топ-менеджмента.

Руководство содержит подробный перечень услуг с малой добавленной стоимостью. Вот некоторые из них:

- услуги бухгалтерского учета и аудита;

- услуги по обработке счетов-фактур;
- услуги по управлению персоналом;
- услуги по обработке данных для соблюдения регуляторных требований и стандартов;
- услуги IT-поддержки, если они не являются основным видом деятельности ТНК;
- внутренние и внешние коммуникации (связи с общественностью);
- юридические услуги;
- налоговые консультации;
- общеадминистративные и секретарские услуги.

Услуги с малой добавленной стоимостью должны соответствовать тесту выгоды, описанному выше. Также в каждом случае необходимо удостовериться, что такие услуги соответствуют приведенным выше 4 критериям.

ОТ РЕДАКЦИИ. Белорусское законодательство не вводит специального регулирования услуг с малой добавленной стоимостью. Однако это не означает, что при разборе конкретной ситуации не могут быть предъявлены требования об обосновании цены услуг. Например, при оказании услуг управляющей компанией налоговые органы вполне могут затребовать экономическое обоснование цены, доказательства необходимости в таких услугах и рыночной стоимости услуг. Соответственно, при разработке схем работы следует иметь в виду сложившуюся практику.

Для определения вознаграждения, соответствующего рыночному уровню цены на услуги с малой добавленной стоимостью, необходимо определить полную сумму расходов на оказание этих услуг за вычетом расходов, связанных с осуществлением функций владельческого контроля (деятельности акционера), и расходов на услуги, оказанные третьими лицами, если поставщик услуг не создал дополнительной добавленной стоимости. После определения полной базы расходов на все услуги с малой добавленной стоимостью нужно применить наценку в размере 5 %, независимо от вида услуг. В конечном счете установленная цена услуги должна быть распределена между всеми получателями услуги на основании критерия, наиболее подходящего для услуг каждого вида.

ОЭСР устанавливает упрощенные требования к документации по трансфертным ценам

в отношении услуг с малой добавленной стоимостью.

Изменения в Руководство в результате Плана действий 13

В рамках Плана действий 13 BEPS была подготовлена полностью пересмотренная редакция главы 5 Руководства, посвященная документации для трансфертного ценообразования.

ОТ РЕДАКЦИИ. Что такое BEPS? BEPS — инициатива, запущенная в 2013 г. ОЭСР и странами G20. Она касается 15 различных сторон деятельности международных компаний и направлена на устранение или ограничение искусственного уменьшения налоговой базы (облагаемого дохода) и перевода прибыли в страны с более благоприятным налогообложением с целью восстановить доверие к системе международного налогового права и обеспечить налогообложение прибылей в тех странах, где осуществляется фактическая экономическая деятельность и создается добавочная стоимость.

5 октября 2015 г. ОЭСР опубликовала 13 отчетов, названных Планами действий; каждый из них посвящен отдельному направлению.

Несмотря на то, что требования к такой документации устанавливаются национальным законодательством, можно предполагать, что большинство стран рано или поздно внесут изменения в собственные законы в соответствии с этим Планом действий.

Самые существенные изменения, внесенные в главу 5 Руководства:

- трехуровневая документация для трансфертного ценообразования;
- подробный перечень информации для включения в документацию;
- требования по обновлению документации и иные изменения.

Трехуровневая документация

Самой значительной новеллой в Руководстве стала трехуровневая документация для трансфертного ценообразования, состоящая из основного мастер-файла, местного файла и отчета по странам (country-by-country report, CbC report).

Основное предназначение документации — обеспечить точное определение налогоплательщиком обстоятельств, сопутствующих сделке, и трансфертных цен в сделках между связанными сторонами и включение указанных сделок в декларации по налогу на прибыль, а также предоставить необходимую информацию для налоговых органов для оценки рисков и необходимости или целесообразности проверки. Таким образом, в подготовке документации больший упор делается на обязанности налогоплательщиков и права налоговых администраций.

Мы не будем подробно останавливаться на содержании документов, отметим только, что они касаются как данных о ТНК, так и заключаемых ее подразделениями сделок.

В свою очередь, Руководство предусматривает, что подготовка отчетов по странам обязательна для ТНК с общим оборотом более 750 миллионов евро в год; тем не менее страны вправе установить более низкий порог. Также ожидается, что этот отчет будет готовиться конечным бенефициаром ТНК и подаваться только в стране его резидентства. Налоговая администрация каждой страны сможет запрашивать данный отчет в рамках конвенции об обмене информацией, за исключением отдельных случаев, когда, например, конечный бенефициар ТНК является резидентом страны, которая не присоединилась к проекту BEPS.

Обновление документации ТЦО и иные требования

Руководство устанавливает, что налогоплательщик должен проверять соответствие трансфертных цен принципу заключения сделок на рыночных условиях до совершения сделки, а не в момент подготовки декларации по налогу на прибыль либо по требованию налоговой администрации. В то же время установление и проверка трансфертных цен, подготовка связанной с этим документации не должны приводить к непропорционально высокой административной нагрузке на налогоплательщика.

Новые положения Руководства предусматривают, что налогоплательщик должен ежегодно обновлять мастер-файл, местный файл каждой страны и отчет по странам. В свою очередь, в отношении benchmarking-анализа страны могут вводить исключение, указывая, что обновление такого анализа требуется лишь раз в три года. В отношении выбора сопоставимых компаний установлено, что рекомендуется использовать сопоставимые данные в конкретной стране и не осуществлять анализ на региональном уровне, если только не существуют объективные на то причины, например, недостаток сопоставимых данных из конкретной страны.

Для введения новых правил странам необходимо внести значительные изменения в национальные регуляторные законодательные акты, также нужно заключить многостороннюю международную конвенцию об обмене информацией.

В заключение можно отметить, что в целом проект BEPS имеет далеко идущие последствия. Он направлен на достаточно существенный пересмотр многих основополагающих элементов системы международного налогообложения. В отношении трансфертного ценообразования новеллы — в частности, детализация принципа заключения сделок на рыночных условиях, уточнение подходов к формированию рыночных цен на нематериальные активы, внутригрупповые услуги, расширение требований о подготовке документации, обосновывающей трансфертные цены, — имеют своей целью обеспечить более полное соблюдение принципа налогообложения дохода по месту его возникновения и создания добавочной стоимости, а также противодействовать искусственному переносу прибыли на связанные структуры с пониженным налоговым бременем. С одной стороны, соблюдение требований трансфертного ценообразования становится более сложным для компаний, ведущих международный бизнес; с другой — требуются согласованные действия стран по имплементации нововведений в национальные законодательства. **Ю**