

Действительно ли новая эра в вопросах трансфертного ценообразования? Часть 4

Каспар Страздс, бюро присяжных адвокатов "SORAINEN",

17. Dec. 2015

<http://ifinances.lv/ru/statji/rukovodstvo/svyazannie-storoni/dejstviteljno-li-novaya-era-v-voprosac-transfertnogo-chenoobrazovaniya-chastj-4>



В завершении серии статей рассмотрим остальные доклады по проекту Снижения налоговой базы и перемещения прибыли (на английском BEPS) Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которые напрямую не связаны с регулированием трансфертного ценообразования, но могут непосредственно повлиять на стратегию трансфертных цен группы предприятий. Ниже предоставлен небольшой обзор некоторых других основных докладов, которые будут актуальными для стран Балтии.

План действий 4 – Ограничение снижения налоговой базы, которая появляется в результате вычета процентных платежей и других финансовых сделок

В результате Плана действий 4 BEPS ОЭСР подготовлены рекомендации для государств-участников, как можно предотвратить чрезмерно большой и несоответствующий экономической сущности процентный платеж на внутригрупповые займы в рамках многонациональных корпораций.

В качестве лучшего решения, которое государства-участники должны ввести в национальные нормативные акты, ОЭСР рекомендует создать фиксированное соотношение между нетто отчисляемыми процентными платежами (т. е. проценты,

подлежащие уплате, минус полученные проценты), и к ним приравняваемыми платежами, а также прибылью до вычета процентных платежей, налогов, износа и амортизации (ЕВITDA), при превышении которого предприятия, которые являются частью многонациональных корпораций, не имеют право на вычет таких выплат для целей подоходного налога с предприятий (ПНП).

Учитывая, что в каждом государстве могут быть свои обстоятельства, которые должны учитываться, рекомендуется ввести соотношение в интервале между 10% – 30%. Для того, чтобы предотвратить случаи, когда многонациональные корпорации, которым необходимы значительные займы от третьих лиц (банков) для финансирования своих бизнес-операций, и эти займы не предоставляются для создания благоприятных налоговых последствий, двукратно облагаются налогом, государства должны ввести дополнительный критерий. То есть, права на вычет процентных расходов до уровня всей корпорации для тех предприятий, общий объем подлежащих вычету процентных или к ним приравняемых платежей которых превышает установленное в государстве соотношение, но не превышает равноценное соотношение всей многонациональной корпорации, не должны ограничиваться.

Это ограничение на вычет нетто процентных расходов и к ним приравняемых платежей должно применяться ко всем налогоплательщикам, а не только к участникам групп международных предприятий, чтобы не допустить дискриминации.

Кроме того, государствам рекомендуется комбинировать вышеописанные ограничения с исключениями из них, например, позволяя переносить неиспользованный объем подлежащих вычету процентов на последующие годы, в случаях, когда фактически выплаченные процентные платежи предприятия не превышают установленное ограничение. Также рекомендуется ввести граничащую величину *de minimis* без применения ограничения вычетов процентов для предприятий с низкими фактическими процентными расходами.

В докладе Плана действий 4 BEPS ОЭСР установлено, что в отношении банков и страховых обществ необходимо разработать отдельное регулирование, и работа над этим вопросом еще будет продолжена. Также рекомендуемое регулирование необходимо смотреть в контексте с другими докладами BEPS ОЭСР, например, в отношении регулирования о трансфертном ценообразовании, которое

ограничивает право на вычет процентных платежей по займам, если займодаделец фактически не берет на себя финансовые риски в сделке.

Для того чтобы рекомендации, предоставленные в Плане действий 4 BEPS, стали обязательными для налогоплательщиков, они еще должны быть введены в национальных нормативных актах каждой страны.

План действий 7 – Искусственное уклонение от статуса постоянного представительства

Значительную роль в современной глобальной экономике занимает деятельность многонациональных корпораций, которые ведут различные формы деятельности, в том числе деятельность постоянного представительства. Однако в некоторых случаях констатируется, что предприятия используют различные неточности в существующей международной налоговой системе, что позволяет им избежать уплаты налогов в полном объеме, поскольку у них формально не констатируется постоянное представительство в каком-либо из государств.

ОЭСР констатировало, что чаще всего предприятия находят возможность не регистрировать постоянное представительство в каком-либо из государств, используя один из этих способов уклонения:

- деятельность с использованием искусственных посреднических структур;
- создание и/или разделение искусственных предприятий, чтобы нельзя было применить предусмотренные в Образцовой Конвенции ОЭСР (и, следовательно, в заключенных государствами международных конвенциях об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов) исключения.

Деятельность с использованием искусственных посреднических структур

В настоящее время многие многонациональные корпорации структурируют договорные отношения между связанными предприятиями таким образом, что постоянное представительство в каком-либо из государств формально не формируется, но предприятия работают, используя структуры независимого агента. Однако, на самом деле, независимые агенты выполняют больше функций,

связанных с заключением фактических договоров и контролем над их исполнением, чем это отражено во взаимных договорах.

Таким образом, ОЭСР предусмотрела внести изменения в части 5 и 6 статьи 5 Образцовой конвенции ОЭСР, предусматривая, что не только формальное заключение договоров с клиентами в конкретном государстве создает статус постоянного представительства, но также важная роль в заключении этих договоров дает возможность констатировать, что на самом деле в конкретном государстве конкретное предприятие работает через посредничество постоянного представительства, а не независимого агента. Кроме того, в качестве независимого агента больше не будут рассматриваться тесно связанные лица, которые будут осуществлять важную роль в заключении договоров в пользу этих тесно связанных предприятий. Будет считаться, что лицо тесно связано, если участвующие предприятия/лица будут иметь контроль друг над другом или третье лицо будет иметь контроль над обоими. О тесной взаимосвязи будет свидетельствовать решающее влияние в объеме более чем 50% или принадлежность долей капитала (прямо или косвенно).

Таким образом, если с иностранным предприятием или третьим лицом, которое контролирует обоих лиц, тесно связанное лицо будет осуществлять деятельность и заключать договоры в конкретном государстве только в интересах тесно связанного предприятия, и к такой деятельности не будут применяться упомянутые в части 4 статьи 5 исключения, то будет считаться, что иностранное предприятие имеет постоянное представительство в конкретном государстве.

Кроме того, было предложено дополнить комментарии Образцовой конвенции ОЭСР, относящиеся к измененным частям статьи 5 Образцовой конвенции.

Создание искусственных единиц предприятий и разделение деятельности

Преыдущее регулирование Образцовой Конвенции ОЭСР содержало ряд исключений, которые были перечислены в части 5 статьи 5, и при выполнении которых деятельность предприятий в конкретном государстве не считалась деятельностью при помощи постоянного представительства. Таким видом или местом деятельности считалось, например, использование зданий только и исключительно для хранения, демонстрации и доставок, принадлежащих

предприятию товаров или место постоянной деятельности, которое предназначено только и исключительно для проведения необходимых предприятию подготовительных или вспомогательных работ.

Новое постановление предусматривает, что любой из видов деятельности, перечисленных в части 6 статьи 5 Образцовой Конвенции ОЭСР, должен иметь подготовительный или вспомогательный характер, чтобы можно было считать, что предприятие не образует постоянное представительство. Соответствующие поправки были внесены в комментарии Образцовой конвенции ОЭСР.

Для того, чтобы предотвратить возможность, при которой многонациональные корпорации учреждают несколько единиц в одном государстве, каждое из которых выполняет действия, по отдельности не образующие постоянное представительство, но на самом деле создающие единый цикл действий, и созданные с целью избежания постоянного представительства в конкретном государстве, статья 5 Образцовой конвенции ОЭСР дополнена частью 4¹. Новая часть этой статьи гласит, что перечисленные в части 4 исключения не распространяются на постоянное место деятельности предприятия, если одно и то же или тесно связанное предприятие осуществляет хозяйственную деятельность в том же месте или в другом месте в том же государстве, и

- одно из этих мест образует постоянное представительство для конкретного предприятия или с ним тесно связанного предприятия, или
- если набор действий, вытекающих из мероприятий, осуществляемых обоими предприятиями в одном постоянном месте деятельности или мероприятий, осуществляемых одним или обоими предприятиями в пределах одного государства, не рассматривается как подготовительные или вспомогательные работы.

Для того чтобы вышеуказанные изменения ввести во все существующие налоговые конвенции одновременно, в рамках Плана действий 15 ОЭСР предусмотрено до 31.12.2016 подготовить и передать на пересмотр многостороннюю международную конвенцию, которая внесла бы поправки во взаимно заключенные двухсторонние конвенции каждого присоединившегося государства. Эта Конвенция внесла бы поправки к вопросам, связанным не только с вопросами постоянного представительства, но и с другими изменениями, предусмотренными в проекте BEPS ОЭСР.

Наконец, отмечу, что работа над инициативами проекта BEPS ОЭСР будет продолжаться, чтобы завершить те доклады и отдельные вопросы, по которым еще не достигнуто окончательного согласия, а также, чтобы оценить общую эффективность введения докладов BEPS ОЭСР и влияние на международную налоговую систему.