

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 336.227

Вахитов Р. Р., Воронина Е. В.
Vakhitov R. R., Voronina E. V.

ПЛАН ДЕЙСТВИЙ BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS): ОЦЕНКА ИТОГОВ И ПЕРСПЕКТИВ РЕАЛИЗАЦИИ

ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS): ASSESSMENT AND IMPLEMENTATION PROSPECTS

В статье рассмотрено содержание концепции Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), основные мероприятия, реализуемые в рамках плана BEPS. Дана оценка итогов реализации и влияния плана BEPS на налоговую систему и бизнес-сообщество. Сформулированы результаты работы плана BEPS.

The paper considers the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) concept, the main activities being implemented under the BEPS action plan. The results of the implementation and BEPS impact on the tax system and the business community have been estimated. The BEPS action plan outcomes have been formulated.

Ключевые слова: план BEPS, двойное налогообложение, офшор, международный обмен информацией, контролируемые иностранные компании.

Keywords: BEPS action plan, double taxation, offshore, international exchange of information, controlled foreign companies.

Вопросы борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения особенно актуальны в кризисных с финансовой точки зрения условиях, поскольку совершенствование налогового администрирования становится главным (возможно, даже единственным) инструментом обеспечения бюджетных поступлений на требуемом уровне.

Глобальные внешние вызовы современного этапа экономического развития, указанные, прежде всего, в документе [6], стали причиной активного использования различных способов законной и полузаконной минимизации налоговых обязательств путем использования инструментов международного налогообложения. Мораторий на увеличение налоговой нагрузки на экономику, являющийся приоритетом налоговой политики Российской Федерации на текущий год и плановый двухлетний период [4], ставит перед необходимостью изыскания новых способов выявления схем уклонения от уплаты налогов. В связи с этим Россия активно участвует в реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting – BEPS (OECD/G20)) (далее – BEPS), который был одобрен главами государств и правительств «Большой двадцатки» в сентябре 2013 года под председательством России [6].

Впервые концепция BEPS была обнародована 12.02.2013 г. в соответствующем отчете Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) и посвящена вопросам размывания налогооблагаемой базы и вывода прибыли из-под налогообложения в низконалоговые юрисдикции.

Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, подготовленная ОЭСР, к настоящему времени объединила уже 70 стран. Цель Конвенции – помочь стра-

нам в борьбе с уклонением от налогообложения путем внедрения различных инструментов сотрудничества налоговых органов.

В 2013 г. ОЭСР выпустила первый отчет по проблемам BEPS (Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013), а позднее был опубликован и глобальный план действий по борьбе с ними (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013) [6]. Обращаясь к содержательной части плана BEPS, следует остановиться на направлениях, в которых будут предприниматься необходимые действия – мероприятия по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, всего их 15:

1) разрешение налоговых проблем «цифровой экономики» – цель мероприятия состоит в разрешении проблем применения правил международного налогообложения в условиях «цифрового» присутствия без налогооблагаемого присутствия (обеспечение сбора косвенных налогов в отношении оказания цифровых продуктов и услуг);

2) нейтрализация эффекта «гибридных инструментов» с целью исключения выбора налоговой квалификации юридических лиц, ограничения применения налоговых вычетов для достижения двойного неналогообложения, долгосрочной отсрочки налогообложения;

3) усиление правил о контролируемых иностранных компаниях – мероприятия разработаны для исключения вывода прибыли компаний-резидентов на уровень дочерних компаний, расположенных в низконалоговых юрисдикциях;

4) ограничение размывания налоговой базы через выплату процентов связано с решением проблем трансфертного ценообразования в ситуациях привлечения или предоставления заемного финансирования;

5) противодействие «вредоносной налоговой практике» (со стороны офшорных зон и т. п.) – целью данного направления является введение требований к фактическому присутствию для применения налоговых льгот, введение более эффективного обмена информацией между странами;

6) предотвращение злоупотреблений налоговыми соглашениями – один из ключевых вопросов BEPS, состоит в исключении злоупотреблений положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, ситуаций неналогообложения;

7) предотвращение искусственного избежания статуса «постоянного представительства» (по условиям налогового соглашения) – мероприятие направлено на исключение случаев злоупотребления правилами «агентского постоянного представительства», позволяющими получать дополнительные налоговые льготы;

8) разработка правил трансфертного ценообразования в части нематериальных активов направлена на регулирование трансфертного ценообразования в части передачи сложных с точки зрения оценки нематериальных активов, порядке распределения затрат между взаимозависимыми лицами;

9) разработка правил трансфертного ценообразования в части перемещения рисков и капитала – направлены на борьбу с искусственным переносом прибыли в результате принятия договорных рисков, предоставления капитала;

10) разработка правил трансфертного ценообразования в части других высокорисковых трансакций – уточнение порядка применения методов подтверждения рыночного уровня цен товаров и услуг для целей налогообложения, противодействие выплатам вознаграждений за оказание управленческих услуг и т. п.;

11) разработка методик по сбору и анализу данных в отношении BEPS предполагает проведение экономического анализа, оценку наличия необходимой информации, определение источников информации, разработку методологии, финансовой отчетности, налоговых деклараций;

12) предъявление налогоплательщикам требования раскрытия «приемов агрессивного налогового планирования» – борьба с применением международных налоговых схем, разработка соглашений об обмене информацией в отношении международных налоговых схем между налоговыми органами;

13) совершенствование требований по документированию трансфертного ценообразования – преодоление налоговыми органами трудностей понимания полных цепочек создания стоимости;

14) разработка механизма разрешения споров между налоговыми органами по вопросам налоговых соглашений направлено на совершенствование взаимосогласительных процедур;

15) разработка многостороннего соглашения по вопросам международного налогообложения предполагает проведение анализа налоговых и международных юридических вопросов для заключения соответствующего многостороннего соглашения.

Центральная идея плана BEPS – исключение двойного неналогообложения ввиду различий налогового законодательства различных стран, а также исключение ситуаций, когда прибыль атрибутируется не в той юрисдикции, где осуществляется основная деятельность, направленная на ее получение. Кроме этого, мероприятия указанного плана предполагают выработку мер, направленных на решение проблем при налогообложении в области цифровой экономики, ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках его контроля.

4 ноября 2014 г. в России издан федеральный закон № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» [3], в соответствии с которым существует три вида обмена информацией между странами:

1) обмен по запросу: в этом случае одно государство запрашивает у другого информацию относительно отдельных лиц или операций;

2) автоматический обмен: такой режим обмена предполагает ежегодный автоматический обмен информацией между странами, когда информацию собирают финансовые учреждения, приводят в установленный вид и передают налоговым органам для пересылки за рубеж;

3) инициативный (спонтанный) обмен: в этом случае одно государство по собственной инициативе направляет другому информацию, если, например, у него возникли основания полагать, что это другое государство несет налоговые потери в результате умышленных действий налогоплательщиков.

Кроме этого, указанная Конвенция предлагает такие инструменты, как одновременные налоговые проверки (налоговые органы проводят проверку каждый на своей территории и обмениваются между собой сведениями о проверяемой группе компаний или связанных одними интересами лицах), а также налоговые проверки за границей (когда в налоговой проверке принимают участие налоговые органы иностранного государства). Финансовым ведомством предлагается пересмотреть требования к раскрытию информации о контролируемых сделках по правилам трансфертного ценообразования с учетом предложений, опубликованных ОЭСР в рамках плана BEPS, а также уточнить порядок применения методов определения цен, условия, при которых внешнеэкономические сделки признаются контролируемыми. В отношении борьбы с агрессивным налоговым планированием Минфин РФ обнародовал модификацию концепции необоснованной налоговой выгоды.

Так, поправки запрещают покупателю вычитать расходы для целей налога на прибыль и соответствующий НДС, если основной целью хозяйственной операции была неуплата/неполная уплата налогов или их зачет/возврат из бюджета; первичные документы подписаны неуполномоченными или неустановленными лицами; продавец на самом деле не осуществлял реализацию товара (работы, услуги) или передачу имущественных прав с некоторыми исключениями [5].

К настоящему времени можно подвести определенные итоги и осмыслить масштаб влияния плана BEPS на налоговую систему и бизнес-сообщество. В числе первых результатов – появление так называемой пострановой отчетности (Country by Country Reporting), например, когда мультинациональные группы должны раскрыть детали финансовых показате-

телей по каждой стране достаточно широкому кругу лиц; или обязанность стран ЕС ввести законодательство о контролируемых иностранных компаниях (далее – КИК), что сделает невозможным деятельность привычных офшоров под кипрским или словацким холдингом.

Следует констатировать, что BEPS – это, с одной стороны, необходимый для государств инструмент борьбы с масштабным уходом от налогов крупными корпорациями посредством международных схем, аналогичных применявшимся Apple, Google, MacDonalds и рядом других групп. С другой стороны, жесткий комплекс мер, который наверняка доставит серьезные проблемы компаниям, ведущим легитимный международный бизнес.

На рис. 1 представлена география внедрения и реализации плана BEPS. Серо-голубым цветом отмечены страны, согласившиеся внедрять эти правила, оранжевым – готовые внедрять следующими. Можно предположить, что и в неохваченных BEPS «серых» странах налоговые органы будут внимательно изучать передовой опыт борьбы с агрессивным налоговым планированием, и вопрос их фактической раскраски в голубые/оранжевые цвета – это лишь вопрос времени.

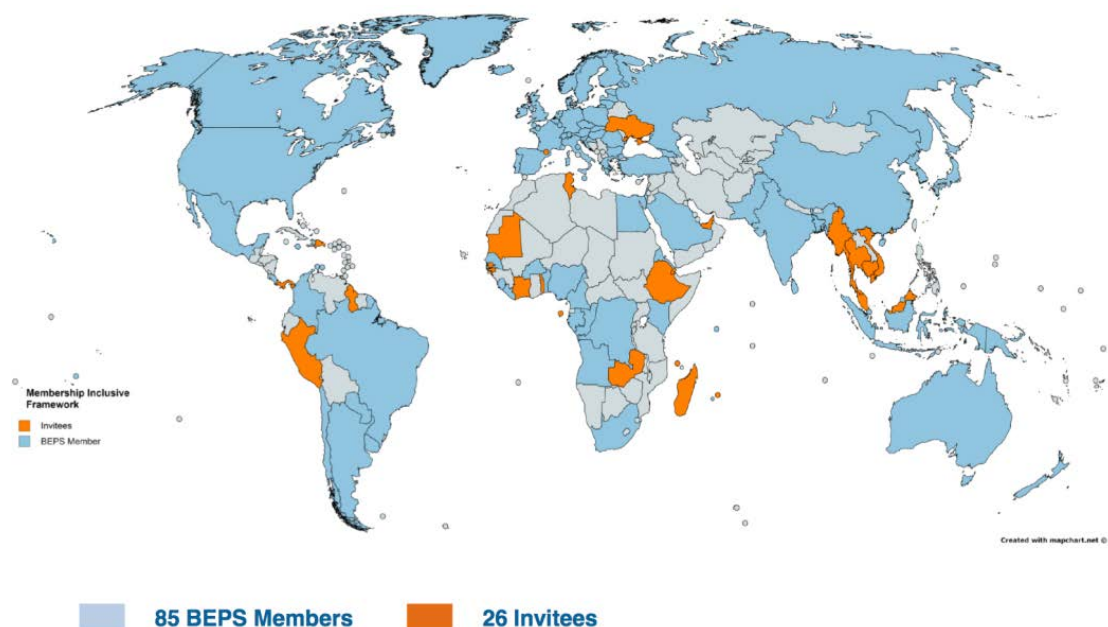


Рис. 1. Распространение плана BEPS на карте мира

С нашей точки зрения, не следует рассматривать BEPS как набор действий по гармонизации и устранению двойного налогообложения, скорее, это укомплектация налоговых органов новыми эффективными инструментами и методами борьбы с уходом от налогов – методы выявления постоянных представительств, обязательное раскрытие налогоплательщиком информации по деятельности иностранных компаний, КИК и прочее. Соответственно, налогоплательщикам нужно готовиться к двойному, тройному и т. п. налогообложению. Неслучайно на первой же пленарной сессии по разрешению налоговых споров 70-го конгресса Международной налоговой ассоциации, прошедшего 25–30 сентября 2016 г. в Мадриде (Испания), основное внимание было уделено процедурам взаимного согласования между налоговыми органами (Mutual Agreement Procedure, MAP) разных стран. По сути, это ситуация, когда страны А и Б уже взяли налоги с компании X и договариваются о том, кто из них ей эти налоги вернет, причем, без обязательств договориться. Количество таких процедур возросло за последние 8 лет в 2,2 раза при том, что BEPS еще не начинал в полную силу работать.

Другая опасность состоит в том, что соглашения об избежании двойного налогообложения покрывают лишь прямые налоги. Поэтому, если страна решит начислять НДС на процентные платежи (как Китай) или облагать взносами на социальное страхование выплаты за

монтаж оборудования (как Бразилия) – это будет приводить к двойному налогообложению, не устраняемому налоговыми соглашениями.

В числе формализованных результатов работы плана BEPS следует отметить следующие аспекты:

- разработаны директивы о раскрытии информации мультинациональными группами (2016/881, 25.05.2016) и о мерах по борьбе с уходом от налогов (2016/1164 12.07.2016) [1; 2];
- введение КИК всеми странами ЕС;
- введение «налога на эмиграцию» для компаний («вход – рубль, выход – два»);
- создание в ЕС общенациональных и публично доступных в отдельных странах реестров бенефициаров (Великобритания, Франция и др.), что сделает страны ЕС гораздо менее привлекательными для российского налогового планирования;
- обязанность компаний по самораскрытию налоговым органам агрессивных налоговых методов;
- обязанность налоговых консультантов информировать налоговые органы о консультациях, направленных на обход правил, о борьбе с уходом от налогов.

К настоящему времени в России уже появляются судебные решения против налогоплательщиков со ссылкой на план BEPS. В числе ближайших перспектив, в первую очередь, раскрытие усилиями ФНС бенефициаров, процессы автоматического обмена банковской информацией по зарубежным счетам российских бенефициаров, более жесткое применение законодательства КИК в этом контексте.

Таким образом, реализация плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения не может быть оценена однозначно. С одной стороны, BEPS начинает оказывать влияние на национальные налоговые системы, в том числе российскую. В то же время BEPS создаст гораздо больше неопределенности для трансграничных операций. В долгосрочной перспективе BEPS является необходимым и положительным решением, гарантирующим, что граждане и малый бизнес не будут нести чужое налоговое бремя, от которого избавляются такие крупнейшие компании, как, например, Apple, с эффективной ставкой налога на прибыль уровня 0,005 %.

Литература

1. Директива о мерах по борьбе с уходом от налогов 2016/1164 от 12.07.2016 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
2. Директива о раскрытии информации мультинациональными группами 2016/881 от 25.05.2016 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
3. О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : федер. закон Рос. Федерации от 04 ноября 2014 г. №39-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
4. Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
5. Фоевцов С. Налоговая политика на 2016–2018 гг. Прогноз возможных последствий для бизнес-сообщества [Электронный ресурс] // Финансовая газета. 2015. № 23. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
6. OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian Version). URL: http://keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version_9789264207837-ru (дата обращения: 13.02.2015).