

# Проблема размывания налоговой базы в современном мире



**ЕЛДОС СЫДЫКОВ,**  
МЕНЕДЖЕР ДЕПАРТАМЕНТА  
НАЛОГОВ И ПРАВА, ДЕЛОЙТ

Мы живем в XXI веке. Что характеризует современный мир и все, что окружает нас? Особенности нашего времени – это динамично развивающаяся экономика, глобализация во всех аспектах жизни, более свободное перемещение капитала, высокие технологии, интернет и многое другое. Эти изменения накладывают отпечаток на развитие мировой системы ведения бизнеса, построение налоговых структур международными корпорациями и налоговое планирование.

Современной реальностью постепенно стали электронный бизнес и электронные платежи, социальные сети, возникновение цифровой валюты (например, bitcoin), использование электронных кошельков, виртуализация жизни общества и человека.

Следствием таких изменений является стремительное развитие новых цифровых индустрий. В списке десяти крупнейших компаний по рыночной капитализации, опубликованном Financial Times в 2013 году, три компании – это компании высоких технологий.<sup>1</sup>

Примером глобализации может служить рост электронной коммерции, которая, согласно прогнозам, возрастет в Казахстане в 15 раз в 2015 году по сравнению с 2012 годом.<sup>2</sup>

Эти изменения накладывают отпечаток на развитие мировой системы ведения бизнеса, построение налоговых структур международными корпорациями и налоговое планирование.

В 2012–2013 годах мы наблюдали несколько громких судебных процессов в западном мире по вопросам налогообложения, которые вызвали

большой общественный резонанс и широко обсуждались различными СМИ. Среди наиболее шумевших процессов – претензии налоговых органов Великобритании к нескольким международным корпорациям (таким, как Google, Amazon, Starbucks), которые осуществляли деятельность в Великобритании.

Согласно данным, публикуемым новостными агентствами, расходы этих компаний по подоходному налогу были несопоставимо малы по сравнению с их общим оборотом в Великобритании. Такая налоговая оптимизация осуществлялась за счет

уплаты роялти, приобретения товара у связанных сторон и трансфертного ценообразования, высоких процентных ставок и применения прочих законных механизмов налогового планирования<sup>3</sup>.

Аналогичные претензии можно было наблюдать в 2012–2013 годах и в других странах Западной Европы<sup>4</sup>.

Таким образом, своевременная адаптация к изменившимся реалиям и внедрение эффективных механизмов налогообложения являются весьма актуальной задачей сегодня.

В контексте всего вышеизложенного наиболее интересным, на наш взгляд, являются последние тенденции и шаги, разрабатываемые Организацией экономического сотрудничества и развития (сокр. ОЭСР), которые описаны ниже.

## Меры и шаги ОЭСР

В 2013 году, после ряда громких налоговых споров в странах Западной Европы, ОЭСР подготовила несколько публикаций и отчетов по глобальным проблемам размывания налоговой базы. Был разработан пошаговый план действий для решения этих проблемных вопросов современной мировой экономики.

В частности, в отчете ОЭСР «План действий по размыванию налоговой базы и прибылей» (Action plan on base erosion and profit shifting<sup>5</sup>) представлен пошаговый план, разработанный ОЭСР для устранения существующих проблем налогообложения. План включает 15 ключевых задач.

**Задача 1** состоит в решении проблем налогообложения в реалиях цифровой экономики. Первоочередной задачей ОЭСР является необходимость определения таких проблемных аспектов, как:

- налогообложение компаний, осуществляющих деятельность и генерирующих доход от информации, получаемой в цифровом пространстве государств, без физического присутствия в этом государстве;
- определение размера доходов, полученных от «цифровых» услуг в соответствующих юрисдикциях, для целей эф-

фективного налогообложения в этих юрисдикциях.

Примерами таких компаний, очевидно, могут являться различные социальные сети, поисковики, электронная коммерция, виртуальная реклама и многое другое.

**Задача 2.** Устранение проблемных вопросов налогообложения гибридных инструментов. Такая задача включает, среди прочего, разработку положений модельной конвенции и рекомендаций ОЭСР по созданию унифицированных правил налогообложения, исключающих различное толкование гибридных инструментов в законодательствах различных юрисдикций, и разрешение вопросов двойного налогообложения в некоторых юрисдикциях.

**Задачи 3 и 4** связаны с разработкой механизмов улучшения так называемых правил налогообложения контролируемых иностранных корпораций (CFC rule), а также разработкой рекомендаций по эффективному налогообложению и трансфертному ценообразованию различных внутригрупповых финансовых инструментов.

Эти задачи нацелены на разработку эффективных систем налогообложения финансовых инструментов, заключаемых между взаимосвязанными компаниями, и на устранение проблем ухода от налогообложения и размывания базы налогообложения компаний на основе прозрачности и существенности транзакций.

**Задача 5** рассматривает разработку эффективных механизмов налогообложения при агрессивном налоговом планировании, в частности, обеспечение большей прозрачности и полезного содержания (substance) операций, особенно при сделках в юрисдикциях со льготным налогообложением. План работ включает расширение механизмов обмена информацией по вопросам льготного налогообложения как между странами-членами ОЭСР, так и с другими юрисдикциями.

**Задачи 6 и 7** посвящены борьбе со злоупотреблениями соглашениями об устранении двойного налогообложения и применением неуместных освобождений от уплаты налогов.

Одна из необходимостей в этой связи – разъяснение того, что целью конвенций об избежании двойного налогообложения является именно устранение двойного налогообложения, а не полное освобождение от уплаты налогов в обеих юрисдикциях. Кроме того, предусматривается пересмотр понятий «постоянного учреждения» в рамках модельных конвенций, чтобы обеспечить соответствие современным экономическим реалиям. Кроме того, планируется пересмотр вопросов трансфертного ценообразования при распределении прибыли в налоговых целях между головным офисом налогоплательщика и его филиалом в другой юрисдикции, включая разработку принципов распределения такого дохода.

**Задачи 8–10** состоят в разработке рекомендаций для обеспечения соответствия трансфертного ценообразования и экономической сущности операций, а именно:

- разработка рекомендаций по налогообложению продуктов интеллектуальной собственности в глобальных компаниях в соответствии с экономической сущностью операций в различных юрисдикциях;
- разработка унифицированных правил и рекомендаций по налогообложению и трансфертному ценообразованию при межгрупповом перераспределении рисков и капитала в глобальных компаниях;
- разработка правил налогообложения других транзакций, возникающих между взаимосвязанными компаниями одной группы.

**Задача 11** нацелена на разработку методологии сбора и анализа данных по проблеме размывания налоговой базы.

Решение этой задачи позволит своевременно получать, анализировать и предпринимать меры для устранения проблем размывания налоговых баз в будущем.

**Задачи 12 и 13** включают разработку рекомендаций для стран-членов ОЭСР по обязательному раскрытию информации об агрессивном налоговом планировании, а

также разработку унифицированных правил подготовки документации по трансфертному ценообразованию.

Данные задачи, в основном, направлены на устранение проблем отсутствия информации у налоговых органов и ограниченной возможности понимания «всей картины» бизнеса международных корпораций.

Так, предполагается разработка требований по раскрытию определенной информации о деятельности группы в документах по трансфертному ценообразованию для лучшего понимания того, как функции, риски и активы распределены между взаимосвязанными компаниями одной группы.

**Задача 14** предусматривает разработку эффективных механизмов взаимного согласования в рамках конвенций об устранении двойного налогообложения и внедрение обязательных положений касательно решения спорных вопросов.

**Задача 15**, последняя, предусматривает разработку действенных инструментов внедрения разработанных рекомендаций ОЭСР в законодательных системах заинтересованных государств.

Эта задача направлена на то, чтобы максимально быстро внедрить разрабатываемые ОЭСР решения проблемных вопросов в законодательства государств, особенно учитывая значительное количество двусторонних конвенций об устранении двойного налогообложения и длительность процедур внесения изменений в конвенции.

Помимо указанных задач планы ОЭСР предусматривают определенные сроки в решении поставленных задач, завершение которых, в основном, запланировано на 2014–2015 годы.

По состоянию на апрель 2014 года ОЭСР уже разработала и опубликовала предварительный проект изменений в Руководство «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» с обновленными рекомендациями касательно подготовки документов по трансфертному ценообразованию. Также подготовлен и опубликован отчет с комментариями относительно возможных подходов

к анализу вопросов трансфертного ценообразования в развивающихся странах, особенно в ситуации с ограниченным доступом к информации.

### Возможные направления развития казахстанского налогообложения

Казахстан не является членом ОЭСР, и вышеуказанные задачи не носят обязательного характера для казахстанского законодательства. Тем не менее в современном быстро развивающемся мире чрезвычайно важно вовремя приспособиться к изменениям, чтобы не остаться «за бортом» экономических реалий.

Важно своевременно учитывать тенденции в развитии бизнеса и адаптировать систему налогообложения для эффективного проведения фискальной политики.

Среди направлений развития, которые можно было бы заимствовать из международного опыта и практики, можно выделить следующие:

- адаптация системы налогообложения к реалиям цифровой экономики с учетом практики развитых западных стран и разрабатываемых рекомендаций ОЭСР;
- реформирование законодательства о трансфертном ценообразовании с учетом международной практики;
- внедрение механизмов предварительных налоговых заключений/разъяснений, которые имели бы юридическую силу, а не являлись бы разъяснениями, не обязательными для налоговых органов;
- активное использование практики заключения соглашений о применении трансфертного ценообразования, возможность чего формально существует, но фактически не применяется в Казахстане;
- внедрение практики консолидированной налоговой отчетности групп компаний и многое другое.

Тем не менее, реформируя систему налогообложения, необходимо понимать, что налоги – это в первую очередь механизм фискальной по-

литики государства, от эффективности которой в определенной степени зависит эффективность перераспределения доходов и стимулирования экономики.

Поэтому критически важно внедрять такую систему налогообложения, которая не только была бы нацелена на количественные показатели налоговых поступлений, но и отражала бы качество фискальной политики. Другими словами, важно не «перегнуть палку» в погоне за налоговыми поступлениями в ущерб развитию бизнеса и стимулированию роста экономики.

**Примечание** Организация экономического сотрудничества и развития (сокр. ОЭСР) – международная экономическая организация, учрежденная в 1961 году для целей продвижения политик, улучшающих экономическое и социальное благосостояние людей в мире.<sup>6</sup> В настоящее время государствами – участниками ОЭСР являются 34 государства Западной Европы, Северной Америки и Азии.

Несмотря на то, что Республика Казахстан не является официальным участником ОЭСР, конвенции об устранении двойного налогообложения, заключаемые Республикой Казахстан, основаны на модельной конвенции ОЭСР, а комментарии к модельной конвенции, а также Руководство ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» зачастую неофициально используются при анализе тех или иных проблемных вопросов международного налогообложения. ■

<sup>1</sup> <http://www.ft.com/intl/indepth/ft500>.

<sup>2</sup> [http://forbes.kz/finances/markets/nepodnyataya\\_tselina](http://forbes.kz/finances/markets/nepodnyataya_tselina)

<sup>3</sup> <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpublic/716/71605.htm> или <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>.

<sup>4</sup> <http://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/consumertips/tax/10622933/France-will-not-tolerate-tax-avoidance-says-Francois-Hollande.html> или <http://www.theguardian.com/business/2012/nov/05/uk-germany-tax-crackdown-multinationals>.

<sup>5</sup> <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

<sup>6</sup> <http://www.oecd.org/about/>