

Трансфертное ценообразование Практика применения





Оглавление

1. ТЦО в рамках международного регулирования.....	3
2. Нововведения в ТЦО в РФ с 2015 года.....	9
3. Ключевые письма Минфина России по ТЦО за 2015 год	12
4. Арбитражная практика по ТЦО.....	13



1 ТЦО в рамках международного регулирования

5 октября 2015 года Организация Экономического Сотрудничества и Развития (далее – ОЭСР) опубликовала финальный пакет мер борьбы с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting - План BEPS). Согласно Плану BEPS регулирование международных правил в налоговой сфере осуществляется по конкретным направлениям, одним из которых является регулирование в области трансфертного ценообразования (далее – ТЦО). Регулирование ТЦО в рамках Плана BEPS осуществляется посредством реализации Мероприятий №№ 8, 9, 10 и 13. Мероприятия с 8 по 10 раскрывают вопросы соотношения финансовых результатов с созданием стоимости в цепочке поставок. Мероприятие № 13 упорядочивает подход к подготовке и составу документации по ТЦО на международном уровне.

Несмотря на то, что Россия не входит в ОЭСР, План BEPS упомянут в "Основных направлениях налоговой политики РФ на 2016 и плановый период 2017 и 2018 годов" как одно из стратегических направлений развития налогового законодательства. В частности, в рамках ТЦО ожидается совершенствование правил трансфертного ценообразования. Кроме того, активно развиваются меры направленные на обеспечение возможности автоматического обмена информацией по финансовым операциям с иностранными юрисдикциями для налоговых целей. Минфин России является активным участником рабочей группы, созданной в рамках проекта BEPS, и ожидается, что нововведения будут в полном объеме представлены в российском законодательстве.

1.1 Мероприятия №№ 8 - 10 Плана BEPS



Работа ОЭСР в рамках Мероприятий №№ 8 - 10 Плана BEPS включает в себя ряд рекомендаций. Ниже представлены ключевые из них:

- ✓ Предлагается понятие "безопасной" фиксированной надбавки (рентабельности) величиной в 5% на расходы при определении стоимости услуг внутри группы с "низкой добавленной стоимостью";
- ✓ Предлагается, чтобы участники соглашения о совместном финансировании расходов имели возможность и полномочия по контролю рисков, связанных с проектами, в отношении которых заключено такое соглашение;
- ✓ Доходы от использования нематериальных активов не обязательно должны автоматически начисляться юридическим собственникам этих нематериальных активов;
- ✓ Для сделок с биржевыми товарами представлено руководство по применению метода сопоставимых рыночных цен;
- ✓ Разработан шестиступенчатый процесс выявления коммерческих рисков при проведении функционального анализа. Распределение дохода от принятия рисков необходимо осуществлять в пользу той стороны сделки, которая имеет возможность осуществлять контроль за рисками, а также имеет финансовые ресурсы для принятия данных рисков.

В целом при подготовке Мероприятий №№ 8 – 10 сделан акцент на определении **фактической природы внутригрупповых операций**, при котором первостепенное значение имеет фактическое "поведение" сторон в сделках при проведении функционального анализа для целей трансфертного ценообразования по сравнению с тем, как функции и риски сторон закреплены в договорах. При этом основное значение должно иметь не то, как функции и риски сторон закреплены в договорах, а то как фактически распределяется их ответственность.

1.2 Мероприятие № 13 Плана BEPS: подготовка документации по ТЦО



При проведении проверок налоговый орган часто испытывает сложности с пониманием полной цепочки создания стоимости, что приводит к трудностям в применении принципа "вытянутой руки" и увеличению возможностей компаний для злоупотребления в налоговой сфере. Также, национальные различия в требованиях к подготовке документации по ТЦО приводят к существенным административным издержкам для бизнеса. В рамках Мероприятия № 13 предполагается разработка правил ТЦО, которые позволят повысить прозрачность сделок между компаниями путем сбора дополнительной информации, а также снизить издержки для бизнеса. **Так устанавливается трехуровневый стандартизированный подход к ТЦО, который включает: локальный файл, отчет по странам, мастер-файл.**

Какую информацию содержат документы?

Локальный файл – отражает актуальную информацию в отношении конкретного налогоплательщика по существенным транзакциям (конкретной юрисдикции). Подготавливается на уровне локальной юрисдикции.

Отчет по странам – отчет о перечне финансовых и иных показателях (о глобальном распределении прибыли, прибыли до уплаты налогов, о налогах, уплаченных и удержанных в каждой стране, о внутрихозяйственных потоках роялти, процентов, оплатах, о численности наемных рабочих, затратах на их содержание, о материальных активах каждой компании). Отчет подготавливается на уровне холдинговой компании.

Мастер-файл – отражает базовую информацию о международных операциях многонациональной корпорации и принципах ее политики в области ТЦО. Подготавливается на уровне холдинговой компании.

Куда подаются документы?

Локальный файл и Мастер-файл – должны быть представлены непосредственно местным налоговым органам. **Отчет по странам** предоставляется налоговым органам юрисдикции, налоговым резидентом которой является материнская компания.

Начало действия новых правил

Требования к подготовке трехуровневой документации по ТЦО, согласно Мероприятию № 13, действуют для отчетных периодов начиная с 1 января 2016 года.

1.2.1 Отчет по странам ("Country-by-Country report"). Подробнее

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Action 13:
Country-by-Country Reporting
Implementation Package



8 июня 2015 года ОЭСР выпустила **детальные разъяснения касательно подготовки и подачи "Отчета по странам"** (далее — Отчет). Данный документ распространяется не только на страны — участницы ОЭСР, но также на страны группы **"Большой двадцатки", куда входит Российская Федерация.**

Согласно Плану BEPS предоставлять Отчет будут **Группы:**

Группа: международная группа предприятий, связанных через владение или контроль, для которой требуется подготовка консолидированной финансовой отчетности или потребовалась бы, если бы "доля в акционерном капитале любого из предприятий" публично торговалась на фондовой бирже.

Международной Группой признаются две и более компании, являющиеся налоговыми резидентами в разных юрисдикциях.

Требование по подготовке и предоставлению Отчета распространяются на Группы, годовая консолидированная выручка которых более 750 млн. евро (или эквивалентная сумма в местной валюте).

Сроки подготовки и подачи Отчета

Первым годом, на который распространяются новые правила, будет финансовый год Группы компаний, начинающийся 1 января 2016 года или позднее. Срок подачи Отчета — до 31 декабря 2017 года.

Содержание Отчета

Содержание Отчета должно соответствовать шаблону, опубликованному **в руководстве ОЭСР по подготовке документации по ТЦО и отчета по странам от 16.09.2014** года (далее – Руководство).

Штрафы

План BEPS не содержит указаний на конкретные штрафные санкции за невыполнение обязательств по представлению Отчета. В документе приводится положение, согласно которому размер штрафных санкций должен быть определен на местном уровне в каждой конкретной юрисдикции, принимая во внимание действующие штрафы за нарушение требований законодательства о ТЦО.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

ACTION 13: 2014 Deliverable



Сроки обмена информацией

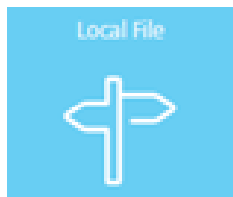
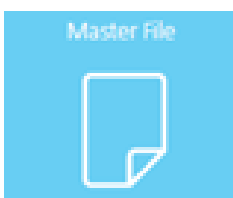
Налоговые органы иностранных юрисдикций обязаны будут представлять Отчет в другие соответствующие налоговые юрисдикции в течение 18 месяцев после окончания отчетного года в первый год подачи Отчета (то есть до 30 июня 2018 года) и в течение 15 месяцев после окончания отчетного года в последующие периоды. Так, Отчет за 2017 год должен быть подан до 31 декабря 2018 года, а процедуры обмена информацией должны быть завершены до 31 марта 2019 года.

Действия российских компаний

План BEPS обязывает участников ОЭСР, **а также стран "Большой двадцатки"** (членом, которой является Российская Федерация) принять новые правила и внести соответствующие изменения в свое внутреннее законодательство по налогам и сборам, для того чтобы обязать Группы представлять Отчеты по странам. Индивидуальные требования каждой страны к оформлению документов по трансфертному ценообразованию должны соответствовать размеру и характеру местной экономики.

Предполагаемые изменения будут существенны для ряда крупнейших российских компаний.

Учитывая инициативы ОЭСР, компаниям необходимо отслеживать изменения в законодательстве стран, в которых расположены компании группы, направленные на внедрение новых подходов к раскрытию информации.



Уже сейчас можно выделить ряд моментов, на которые необходимо обратить внимание, а именно:

- Оценить необходимость подготовки документации по ТЦО в формате локальной документации и мастер-файла, требования к содержанию которых содержатся в Руководстве;
- Проанализировать структуру владения для определения субъекта Группы, который будет подавать Отчет в налоговые органы соответствующей юрисдикции;
- Протестировать возможность оперативного сбора и консолидации необходимой информации на уровне Группы для подготовки и представления Отчета. В случае необходимости разработать/настроить информационные системы для того, чтобы субъект Группы, выбранный для исполнения требования по подаче Отчета, имел доступ к требуемой информации в режиме реального времени.

Подготовка документации по трансфертному ценообразованию с учетом трехуровневого подхода (Отчет, мастер-файл и локальная документация) является достаточно трудоемкой процедурой, поэтому своевременная подготовка является важным условием обеспечения соответствия новым требованиям. Мы будем рады оказать вам всестороннюю поддержку по любым возникающим у вас вопросам.

Пожалуйста, обращайтесь к нам в случае возникновения у вас каких-либо вопросов.



2 Нововведения в ТЦО в РФ с 2015 года

В данной главе изложены основные нововведения 2015 года, коснувшиеся положений ТЦО, на которые, по нашему мнению, необходимо обратить внимание при подготовке документации по ТЦО за 2015 год.

2.1 Самостоятельные симметричные корректировки

8 июня 2015 года подписан Федеральный закон № 150-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)" (далее - Закон № 150-ФЗ), который в части регулирования ТЦО **установил право налогоплательщика осуществлять самостоятельные симметричные корректировки.**

Подобные корректировки проводятся в следующем порядке:

1. Налогоплательщик представляет в общеустановленном порядке налоговую декларацию (уточненную налоговую декларацию), в которой отражены суммы самостоятельной корректировки;
2. Далее необходимо погасить возникшую сумму недоимки (при наличии);
3. В свою очередь, контрагент осуществляет корректировку на основе информации, полученной от налогоплательщика с приложением документов (сведений), подтверждающих уплату налога, доначисленного по итогам самостоятельной корректировки.

Также Закон № 150-ФЗ урегулировал вопрос о возможности корректировки убытка налогоплательщика. Теперь налогоплательщик может провести корректировку и в случае завышения убытка (ранее было только в случае занижения налога).

Необходимо обратить внимание на то, что Законом № 150-ФЗ предусмотрен двухгодичный срок проведения проверки, в случае если в уточненной налоговой декларации, сумма налога, исчисленная по результатам самостоятельной корректировки, **отражена в меньшем размере, чем была заявлена ранее** (сумма убытка в большем размере).

2.2 Изменение перечня офшорных юрисдикций

С 1 января 2015 на основании Приказа Минфина России от 02.10.2014 № 111н изменился перечень офшорных зон. Так из перечня исключена Республика Мальта, вместо Нидерландских Антилов офшором будут признаваться Кюрасао и Сен-Мартен (нидерландская часть). Напомним, что сделки с иностранными компаниями, зарегистрированными в юрисдикциях, включенными в выше указанный Перечень в случае, если доходы по ним превышают 60 миллионов рублей, признаются контролируруемыми. По таким сделкам необходимо подготовить документацию по ТЦО.

2.3 Признание процентных доходов и расходов в целях налогообложения

• То есть указанной в п. 2 ст. 105.14 НК РФ - сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является РФ

1. **По общему правилу** проценты по долговому обязательству учитываются в составе доходов/расходов в размере, исчисленном исходя из фактической ставки (п. 1 ст. 269 НК РФ).
2. **Исключение из общего правила** составляют проценты, начисленные по долговому обязательству, которое возникло в результате сделки, признаваемой **контролируемой***. Такие проценты учитываются в особом порядке. Рассмотрим его подробнее.

При контролируемой сделке в составе доходов/расходов признается сумма процентов, исчисленных исходя из фактической ставки с учетом положений Раздел V.1 НК РФ. Налогоплательщику необходимо проверить соответствует ли применяемая по долговому обязательству ставка рыночной, **с помощью методов ТЦО, закрепленных в ст. 105.7 НК РФ.**

Однако налогоплательщик изначально может не руководствоваться правилами налогового регулирования ТЦО, содержащихся в Разделе V.1 НК РФ. Для правильности применения процентной ставки налогоплательщику предоставлена возможность сопоставить фактическую ставку **с установленными коридорами, которые представлены в пп.1.2 п.1 ст. 269 НК РФ.** Данные коридоры применяются для сделок между всеми налогоплательщиками**. С 1 января 2015 года введены **новые** коридоры, для сравнения фактической ставки. Далее подробнее.

*** В 2014 году коридоры применялись к сделкам, в которых одной из сторон выступал банк*

С 1 января 2015 года коридоры, необходимые для сравнения фактической ставки, были **расширены**. Расширение ситуаций, в которых применяются установленные коридоры, является благоприятным моментом для налогоплательщика. Так если ставка процента оказалась внутри коридора, дальнейших действий по обоснованию ее уровня не потребуется. **Если вне установленных коридоров (доходы ниже или расходы выше) – потребуется обоснование ставки по правилам ТЦО.**

Рассмотрим новые пределы подробнее (пп. 1.2. п. 1 ст. 269 НК РФ).

Коридор 1 - применяется к долговому обязательству, оформленному в рублях и возникшему в результате сделки, признаваемой контролируемой;

Коридор 2 - применяется ко всем остальным долговым обязательствам в рублях;

Коридор 3 – применяется в отношении долговых обязательств, оформленных в иностранной валюте. При этом ставка зависит от валюты, в которой осуществлен заем.

Приведенные коридоры применяются при учете процентов по всем имеющимся долговым обязательствам, **включая возникшие до 2015 года** (Письма Минфина России от 13.01.2015 № 03-03-06/1/69460; от 10.06.2015 № 0303-01-18/33892).

Рубли	
Коридор № 1	Коридор № 2
- от 0 до 180% ключевой ставки ЦБ РФ (в 2015 г.) - от 75% до 125% ключевой ставки ЦБ РФ (с 01.01.16)	- от 75 % ставки рефинансирования ЦБ РФ до 180% ключевой ставки ЦБ РФ (в 2015 г.) - от 75% до 125% ключевой ставки ЦБ РФ (с 01.01.16)

Иностранная Валюта				
Коридор № 3				
евро	китайские юани	фунты стерлингов	швейцарские франки, японские йены	иные
EURIBOR +4% - +7%	SHIBOR +4% - +7%	LIBOR в фунтах стерлингов +4% - +7%	LIBOR в соответствующей валюте +2% - +5%	LIBOR в долларах США +4% - +7%



3 Ключевые письма Минфина России по ТЦО за 2015 год

3.1 Определение доли участия одной организации в другой

В случае невозможности определения доли голосующих акций или долей в уставном капитале долю участия возможно определять:

- исходя из доли имущества, которое вносит каждый участник в совокупном вкладе организации
- пропорционально количеству участников этой организации (в случае, если невозможны другие способы).

Письма Минфина России от 01.07.2015 № 03-01-11/38085, от 02.06.2015 № 03-01-18/31903, от 08.10.2015 № 03-01-10/57757

3.2 Документация по сделкам с резидентами офшорных зон

Если в сделке участвуют резиденты офшорных зон, то соответствие цены контракта рыночному уровню может быть подтверждено путем обоснования в документации факта об отсутствии взаимозависимости между сторонами. Обоснование должно включать конечных бенефициаров сделки.

Письмо Минфина России от 19.03.2015 № 03-01-18/14933

3.3 Учет процентов по долговым обязательствам

По мнению Минфина России, по инициативе налогоплательщика в составе документации по ТЦО может быть представлена любая информация, которая, по его мнению, обосновывает рыночный уровень цены, примененной в контролируемой сделке. В частности, в отношении долгового обязательства может быть предоставлена информация о соблюдении интервалов предельных значений процентных ставок (предусмотрены абз. 1-3 п. 1.1 ст. 269 НК РФ). Изложенное мнение может косвенно свидетельствовать о том, что Минфин России соглашается с отсутствием необходимости проводить ТЦО-анализ, если фактические процентные ставки по долговым обязательствам находятся в пределах коридоров, установленных НК РФ (подробнее о коридорах см. п. 2.3 данного Обзора).

Письмо Минфина России от 18.08.2015 № 03-01-18/47660



4 Арбитражная практика по ТЦО

Ниже приведены ключевые судебные дела по вопросам ТЦО.

4.1 Методы ТЦО

ООО "Мазда Мотор Рус" (дело № А40-4381/2013)

Вывод суда: в связи с отсутствием рынка идентичных автомобилей для автомобилей марки "Mazda" на уровне оптовой закупки у иностранных производителей, необходимо применение метода цены последующей реализации, а не метода сопоставимых рыночных цен (решение в пользу налогового органа).

ООО "Газпром торгсервис" (дело № А40-33180/14)

Вывод суда: цена сделке признается рыночной в случае, если применение методов, предусмотренных ст. 40 НК РФ невозможно (решение в пользу налогоплательщика) (прим. – данное решение может иметь значение для применения методов, предусмотренных разделом V.1 НК РФ).

4.2 Полномочия территориальных налоговых органов

ООО "Инзатекс" (дело № А72-16907/2013); ООО "Линхард-Алтай" (дело № А03-24522/2014); ООО "Гранитдомдорстрой" (дело № А26-7861/2014); ООО "Снежный купол" (дело № А41-16275/15) и другие

Выводы судов: у территориальных налоговых органов отсутствуют права на контроль цен в сделках между **взаимозависимыми лицами по контролируемым сделкам** (решения в пользу налогоплательщиков).

ООО "Атон" (дело № А04-8475/2014)

Территориальный налоговый орган при проверке цены сделки, заключенной **между взаимозависимыми** лицами установил факт ее занижения, а также наличие необоснованной **налоговой выгоды**. Анализ был проведен с применением методов ТЦО, а именно метода последующей реализации (решение в пользу налогового органа) (прим. территориальный налоговый орган осуществил проверку сделки, которая **не признавалась контролируемой** для целей ТЦО).

4.3 Полномочия по проверке уведомлений о контролируемых сделках

ООО "Газпром межрегионгаз" (дело № А40-24458/15)

Суд пришел к выводу о неправомерности проведения проверки правильности заполнения уведомления о контролируемых сделках территориальным налоговым органом (решение в пользу налогоплательщика).

Однако в деле **ОАО "Ростелеком" (дело № А40-71494/15)** был сделан противоположный вывод о том, что именно территориальный налоговый орган должен проверять своевременность, правильность и полноту заполнения уведомления о контролируемых сделках. Как указал суд, при данной проверке налоговый орган не осуществляет контроль цен, предусмотренный гл. 14.3 НК РФ (решение в пользу налогового органа).

4.4 Международный информационный обмен

Сводный перечень действующих международных договоров РФ в отношении обмена налоговой информацией приведен в Письме ФНС России от 22.15.2015 № ОА-4-17/22482 @

Необходимо отметить, что поскольку в рамках ТЦО предметом анализа часто становятся транснациональные сделки, то особый интерес представляет процесс взаимодействия российских и зарубежных налоговых органов.

ООО "Эквант" (дело № А40-28065/2013)

ООО "Эквант" выплачивало роялти за ноу-хау в пользу ирландской компании, зарегистрированной в низконалоговой юрисдикции. Налоговым органом, посредством международного обмена информацией с Германией, Швецией, Норвегией, Данией, Венгрией, Украиной и Казахстаном была установлена цепочка взаимозависимых лиц, участников лицензионных договоров, посредством которых передавалось спорное ноу-хау. Выявление участников лицензионных соглашений дало возможность установить отсутствие самого ноу-хау, наличие согласованности действий участников и факт перечисления лицензиаром денежных средств под контроль материнской компании. Кроме того, было установлено, что российская компания несет часть издержек иностранной материнской компании, что не допускается российским налоговым законодательством (решение в пользу налогового органа).

ООО "Хендэ Мотор СНГ" (дело № А40-50654/13)

Налоговым органом была получена информация у налоговых органов Нидерландов, тем самым удалось доказать необоснованность платежей российской компанией в пользу иностранной организации (решение в пользу налогового органа).

4.5 Источники информации для целей ТЦО

ООО "НГК "ИТЕРА" (дело № А40-204810/14)

Суд пришел к выводу, что использование базы данных "СПАРК" для определения интервала ставок по банковским депозитам в целях проведения контроля сделок по предоставлению займов, необоснованно (решение в пользу налогоплательщика).

ООО "МегаТех" (дело № А51-17685/2014); ОАО "Янтарный ювелирпром" (дело № А21-6006/2014);

Суды, оценивая источники информации, используемые при проверке по ТЦО, пришли к выводу, что в качестве таковых не могут использоваться цены предложений, приведенные в сети Интернет (решения в пользу налогоплательщика).

4.7 Сопоставимость сделок

ООО "Мазда Мотор Рус" (дело № 305-КГ15-12240)

Судом сделан вывод о том, что автомобили иных иностранных марок невозможно признать идентичными (однородными) по отношению к автомобилям марки Mazda (решение в пользу налогового органа).

ООО "АДЭМ" (дело № Ф-01-5105/2014)

Судом сделан вывод о несопоставимости цен, установленных производителем товара с ценами, установленными поставщиком (решение в пользу налогового органа).

ООО "Фирма Мебель" (дело № Ф09-9496/14)

Суд обратил внимание на то, что при определении идентичных (однородных) сделок аренды, налоговый орган не учел функциональное назначение сдаваемого в аренду имущества, а также условия договоров аренды (решение в пользу налогоплательщика).

ООО "Лексмарк Интернэшнл РУС" (дело № А40-7536/15)

Суд установил, что сравнение оптовых цен с розничными, а также с таможенной стоимостью товаров является некорректным и законодательно необоснованным (решение в пользу налогоплательщика).

ООО "Виктор и Ко Центральная управляющая компания" (дело № А55-25768/2014)

Суд указал на то, что налоговый орган необоснованно применил метод сопоставимых рыночных цен, сопоставляя договоры займа с банковскими депозитами, так как между сделками банковского вклада (депозита) и договора займа имеются существенные различия (решение в пользу налогоплательщика).



Your waiver to be inserted here in addition to the below.

The firm or firm(s) mentioned within this document are independent members of Baker Tilly International (unless other expressly stated). Baker Tilly International Limited is an English Company. Baker Tilly International provides no professional services to clients. Each member firm is a separate and independent legal entity and each describes itself as such. Member firms are not Baker Tilly International's agent and do not have authority to bind Baker Tilly International or act on Baker Tilly International's behalf. None of Baker Tilly International nor any of the independent member firms of Baker Tilly International has any liability for each other's acts or omissions. In addition, neither Baker Tilly International nor any other member firm has a right to exercise management control over any other member firm. © 2013