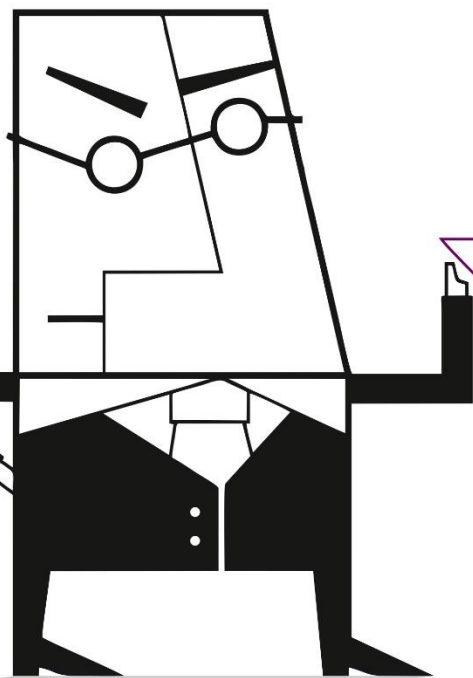




@PG_Tax

Telegram-канал о налогах
и налоговых спорах



П^g

pereliaev group®

Использование правил ТЦО для переквалификации внутригрупповых сделок

Никонов Андрей

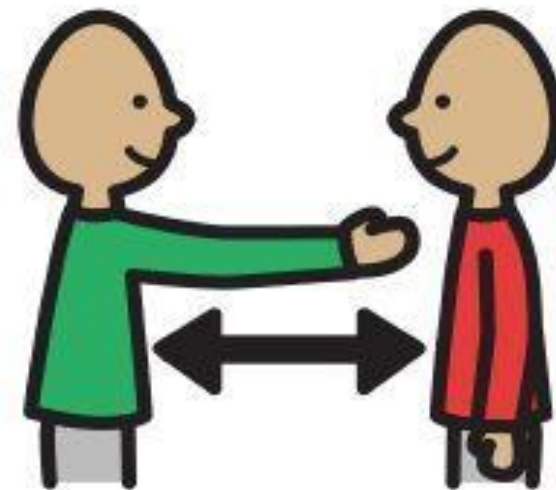
Старший партнёр

2020 г.

www.pgplaw.ru

Правило вытянутой руки. Оно не только о цене.

Если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые **имели бы место** в сопоставимых сделках между независимыми лицами, то **любые отличающиеся доходы (прибыль, выручка)** дополнительно учитываются при налогообложении.



1) Определяется достигнутый бизнес результат;

2) Устанавливается, как тот же результат достигли бы независимые лица:

- стали бы вообще этот результат достигать;
- какой путь они бы избрали?
- какие доходы, расходы, налоги и льготы корреспондировали бы этому пути.

3) Сопоставление с избранным оформлением и сопутствующим ему налоговым результатам



«Обоснованность расходов... не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата..., ... поскольку ... существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчётов».

Определение № 320-О-П



«... наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для» отказа в налоговой выгоде.

Пункт 3 ст. 54.1 НК РФ



“comparability analysis”, is at the heart of the application of the arm’s length principle (п. 1.6 Руководства по ТЦ)

«... которые **имели бы место...**» (ст. 105.3 НК РФ).

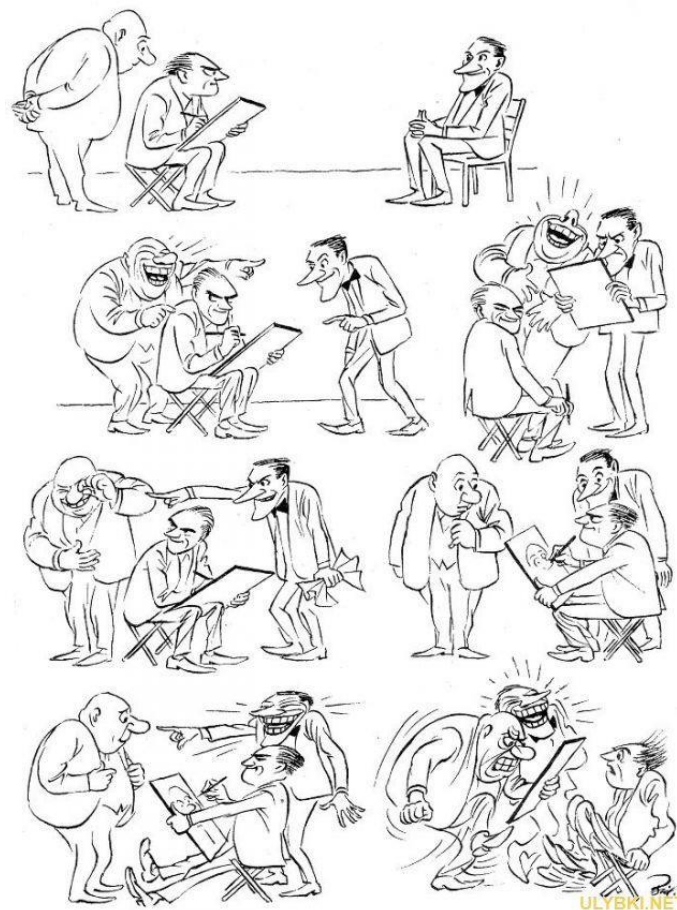
*“The application of the arm’s length principle depends on determining the conditions that independent parties **would have agreed** in comparable transactions in comparable circumstances”* (п. 1.33 Руководства)

Целесообразность, иррациональность и просчёты...

Ссылка на целесообразность, иррациональность или деловые просчёты не работает в ТЦ.

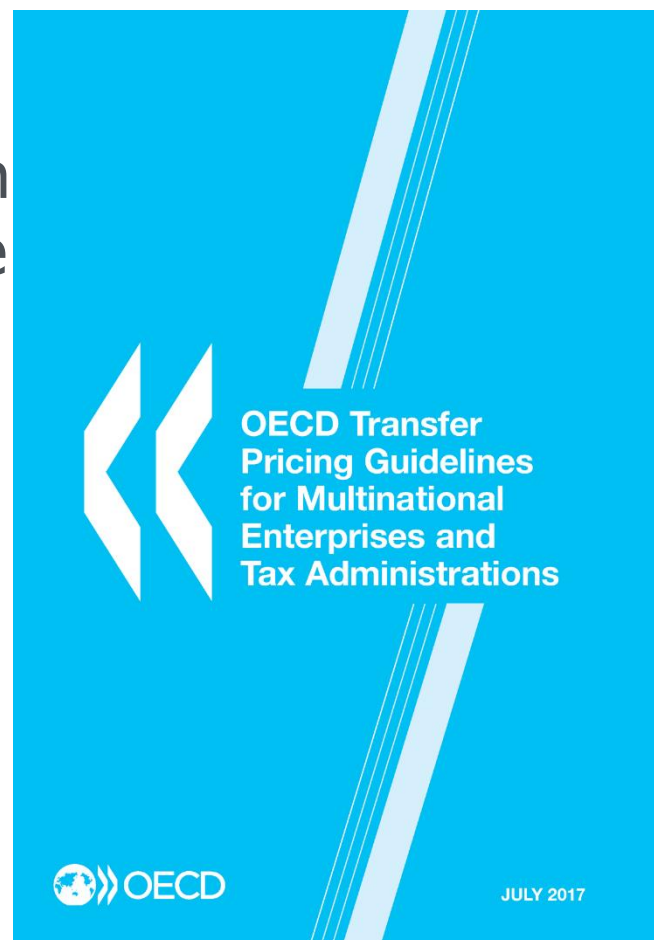
Сопоставление идёт с разумным, рациональным и целесообразным поведением независимых лиц.

Нельзя ведь серьёзно исходить из того, что независимые тоже могли бы заключить такую сделку, но по ошибке, а значит Arm's Length соблюден 😊



«The transaction as accurately delineated may be disregarded, and if appropriate, replaced by an alternative transaction, where the arrangements made in relation to the transaction, viewed in their totality, differ from those which would have been adopted by independent enterprises **behaving in a commercially rational manner...»**

Пункт 1.122 Руководства по ТЦ

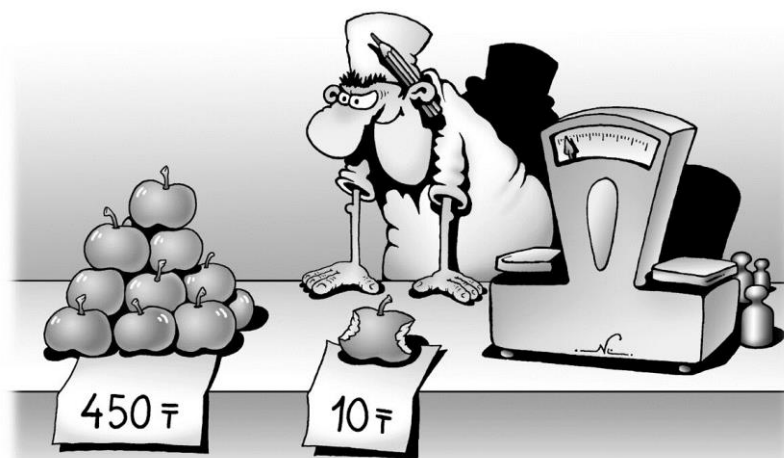


ТЦ базируется на распределении участвующих в операции функций, рисков и активов.

Поэтому выявление реального распределения (PP) – это шаг № 1 в ТЦО.

Шаг № 2 – квалификация PP, т.е. определение, какой модели отношений между независимыми лицами соответствует PP.

Если квалификация PP не соответствует внутригрупповому оформлению, то осуществляется переквалификация.



Искажение фактов: *«Не допускается уменьшение ... суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов)...»* (п. 1 ст. 54.1)

Преследование налоговых целей: не допускаются налоговые льготы, если *«основной целью совершения сделки (операции)»* являются недоплата налога (п/п 1 п. 2 ст. 54.1)

Взыскание налога через суд, с организации или индивидуального предпринимателя, если доначисление основано на *«изменении ... юридической квалификации сделки, ... или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика»* (п/п. 3 п. 1 ст. 45)

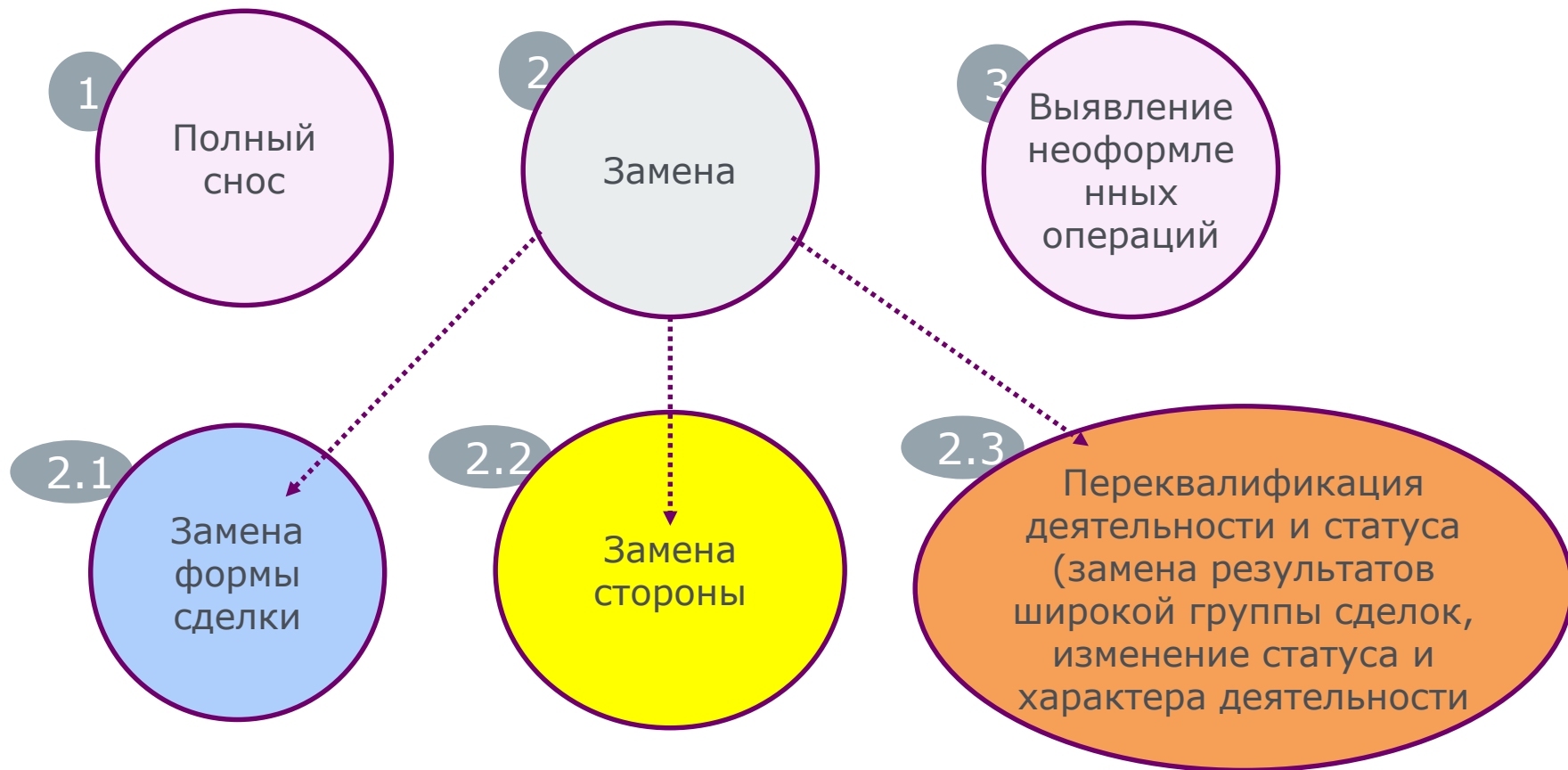
Выявление не искаженных налоговых последствий.

Определяться должны последствия по группе в целом. Для полного определения неискаженных последствий для каждой из стран.

Да, нельзя будет зачесть излишне уплаченные налоги в одной стране, в счет определения результатов искажений для другой страны. Но для одной страны в рамках полной переквалификации могут быть выявлены дополнительные слагаемые для расчёта искажения именно по этой стране. Кроме того, выявление цели искажения.

Анализ практики работы налоговых органов многих стран показывает, что переквалификация не обеспечивает фиксацию всех слагаемых. Она не доводится до конца. Задача – на досудебном уровне обеспечить все слагаемые.





Сочетание 1, 2, 2.1, 2.2 и 2.3 в разных вариантах

Бесплатное использование товарных знаков, рецептур и т.п.

Передача ноу-хау через секонмент или через трудовой договор (если не предприняты меры, препятствующие использованию знаний о ноу-хау, полученных по предыдущему месту работы в другой компании группы)

Пункты 1.49, 1.155 Руководства

Доступ к общим базам данным



2 варианта последствий:

- Arm's Length – доход у передающей стороны;
- Последствия не применения Arm's Length – доход у принимающей стороны.



Не пройден бенефит-тест

Отсутствие потребления результатов услуг у исполнителя

Дублирование функций, заложенных в другой договор

Оплата за бенефиты, присущие участию в группе (при отсутствии согласованных действий на создание этих бенефитов)



Договор займа с резидентом Финляндии

Функционал заимодавца распределён между:

- Финским формальным заимодавцем;
- расположенным в Латвии казначейством группы;
- часть использованных для займа средств получена из Белоруссии, другая часть - из BVI;
- выбор формы финансирования осуществлялся работниками штаб-квартиры группы, расположенной в Израиле;
- хеджирование валютных рисков по договору осуществлялось компанией, расположенной в UK

Налог у источника по процентам допускают DTT с Латвией (5-10%), с Белоруссией (10%) и с Израилем (10%). ВБ и Финляндия не допускают WHT. С BVI договора нет (20%).

<https://cloud.pgplaw.ru/index.php/s/NSq3vRNyvxBrDfu#pdfviewer>

Замена формы сделки (из займа в услугу)

В Германии финанс. суды переqualифицируют необеспеченные групповые займы в финансовые услуги.

Метода ЦО меняют на cost+.

Заём €300 млн. под 1%. Вознаграждение заимодавца €3 млн/год.

Затраты фин.центра (заимодавца) €100 000.

Даже рентабельность в 10% даст стоимость услуг € 110 000.

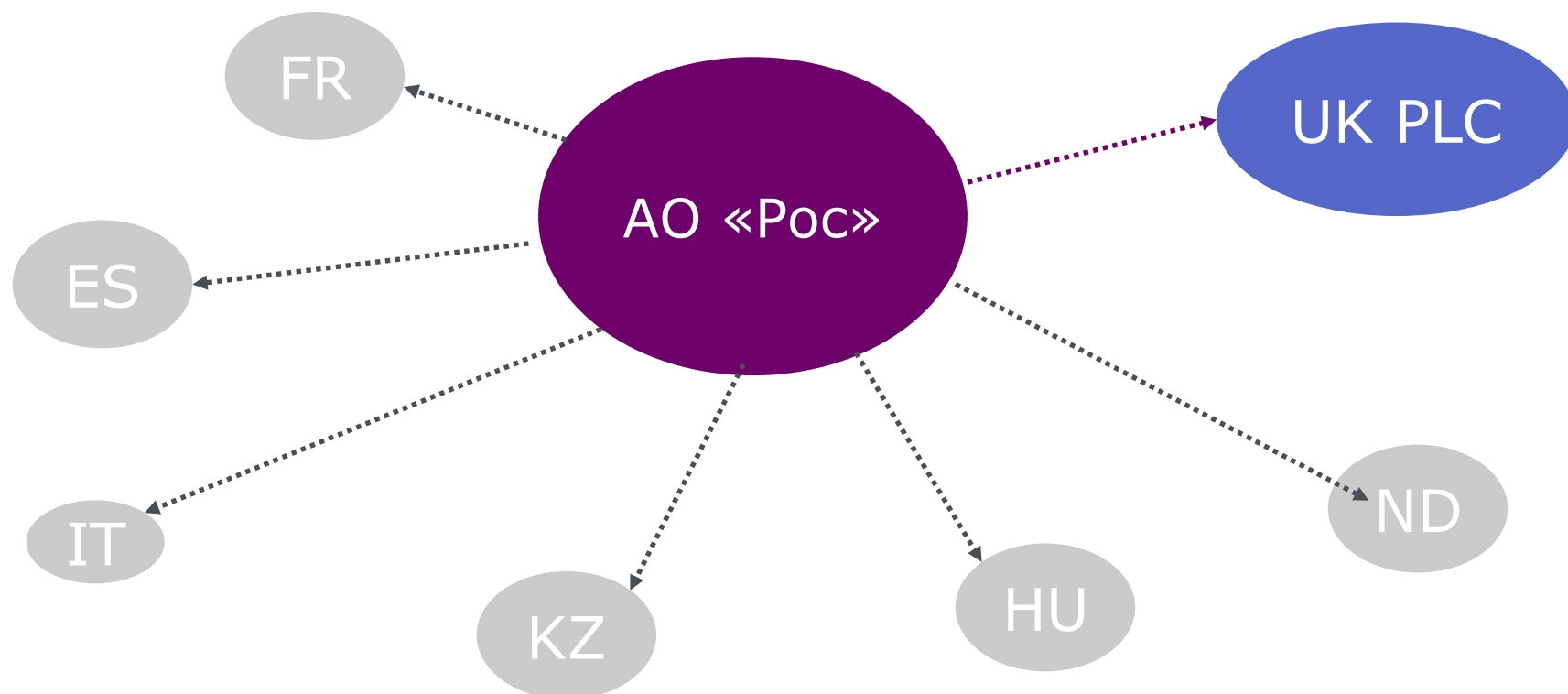
Разница = € 2 890 000.



<https://cloud.pgplaw.ru/index.php/s/NSq3vRNyvXBrDfu#pdfviewer>

По мотивам п. 1.84 Руководства

АО «Рос» заключает договор поставки с UK PLC. Товар подлежит изготовлению и поставке на экспорт в UK + прямые договоры с дочерними компаниями группы в других странах



UK PLC также собирает из других стран региона инфо о потребностях. Планы поставок по каждой стране одобряются UK PLC.

Договоры поставки АО «Рос» заключает напрямую с компанией группы из соответствующей страны. UK PLC заказы по этим договорам не подписывает, но оно принимает решение, определяющее ассортимент и кол-во по каждому заказу, а также общий объём производства с учётом этих заказов.

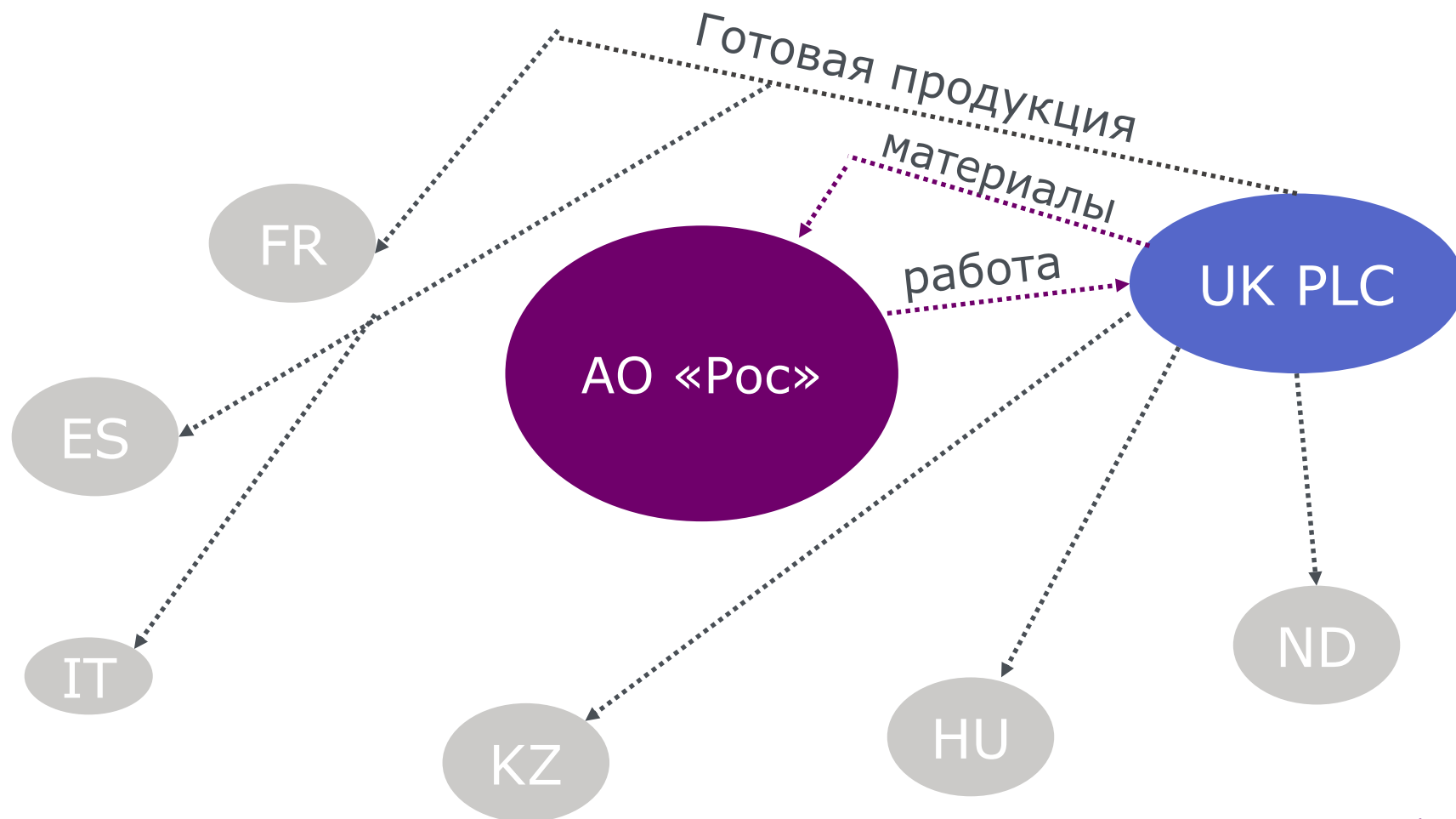
Заказы определяет как потребность страновой дочки, так и возможности российской фабрики. Если возможностей не хватает, то недостающая часть распределяется на фабрики, расположенные в других странах.

Кроме того, УК PLC:

- Принимала решение по технологическим линиям, подлежащим закупке и установке в АО «Рус»;
- Осуществляет централизованный контроль за закупкой сырья и комплектующих по региону, в т.ч. для его поставки в АО «Рус» (договоры поставки осуществляются напрямую);
- Периодический контроль качества на производстве;
- Организует тренинги и стажировки для производственного персонала АО «Рус».



Договор поставки переключается в договор оказания производственных услуг (толлинг).



Выгодный РФ фактор переквалификации

Режим н/о при переработке на таможенной территории не работает, поскольку он не был оформлен (или применяется?):

- отказ в вычете НДС по материалам и комплектующим;
- начисление НДС при реализации работ.

Невыгодный РФ фактор переквалификации

База по налогу на прибыль должна уменьшена до прибыли от реализации работ, прибыль сопутствующая рискам и функциям, относящимся к продаже товаров должна быть обложена в УК.

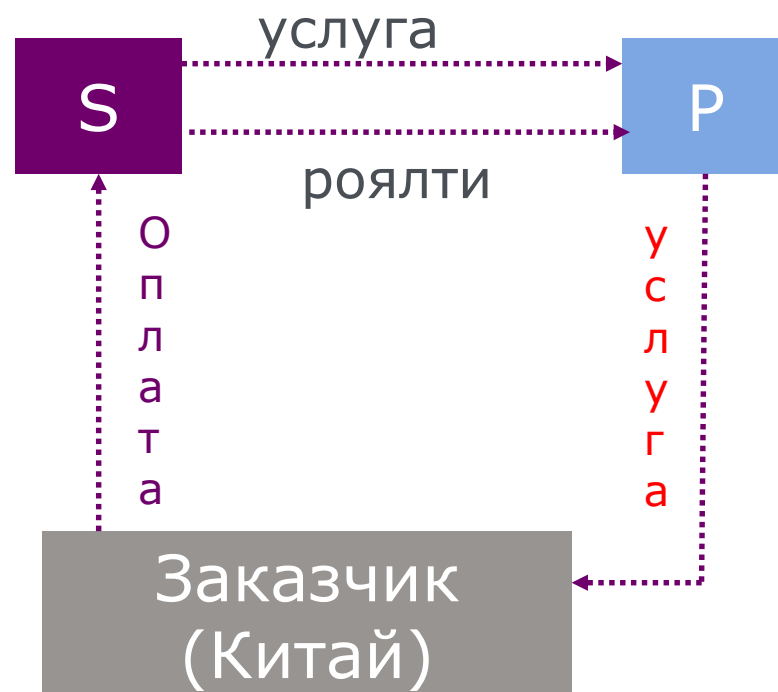
Переговорная позиция для РФ: при надлежащем оформлении переквалификация не соответствует бюджетным интересам РФ.



**Joint Audit 2019 – Enhancing
Tax Co-operation
and Improving Tax Certainty**
FORUM ON TAX ADMINISTRATION



Вовлечение иностранного налога в проверку или переговоры не выгодно.



P (UK), S (РФ). Договор на право использовать ТЗ при продаже услуг. Фактически поиск покупателей осуществляло P, договаривалось с ними, оформляя договоры с покупателями через S. S лишь оказывало услуги по этим договорам. Получается, что фактически ТЗ использовался P, а не S

Варианты переквалификации:

1 вариант: снять только роялти (например 300 тыс.).

2 вариант: вар.1 + доход обложить по правилам ДТТ для РФ-ВБ, а не РФ-Китай;

3 вариант: вар.2 + доход Р уменьшить на функции, риски и активы S (напр., 1 млн)

4 вариант вар. 3 + разницу между уменьшением дохода (1 млн) и выплаченными роялти (300 тыс.), оставленную в Р признать инвестицией в капитал Р от S.

5 вариант – вар. 4, но не инвестицией в капитал, а безвозмездно полученным имуществом (облагаемым налогом на прибыль или нет в зависимости от доли Р в уставном капитале S)

6 вариант – определить переквалификацию по группе в целом для определения совокупных налоговых последствий. Если в результате налоговая нагрузка при правильной квалификации :

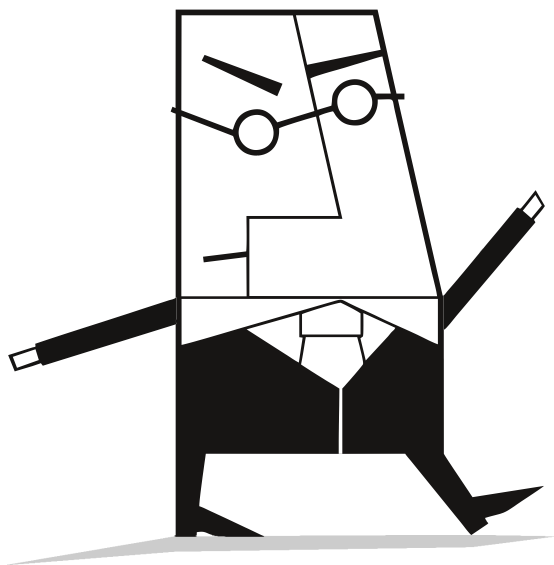
- Вырастет, то ошибки в оформлении не преследовали налоговых мотивов. Поэтому PPT тест и тест по подп. 1 п. 2 ст. 54.1 пройден. Доначисления не производятся;
- Снизится, то производится переквалификация.

Уязвимое место 2-ой опции – наличие искажений (п. 1 ст. 54.1) + применение ст. 9 DTT осуществляется вне зависимости от наличия или отсутствия цели экономии.

7 вариант – Р – агент в этих отношениях. Доход от покупателей оставляем целиком под ДТТ РФ-Китай, роялти заменяем агентск вознаграждением. Это больше, т.к. оно корреспондирует не только использованию Р активов в виде ТЗ, но и другим функциям и рискам (поиск покупателей для S).

Тогда, на расходы у S должно быть списано больше, а не меньше. Недоплаченная Р сумма – это доход S, но одновременно и его расход.

ПЕРЕГОВОРНАЯ ПОЗИЦИЯ: Переквалификация, не выгодная росс. нал. Органу (вар. 7 или вар. 3 или вар. 4)



- **Россия**

Москва, Санкт-Петербург, Красноярск,
Южно-Сахалинск, Владивосток

- **Китай**

Пекин, Шанхай

- **Корея**

 www.pgplaw.ru

 info@pgplaw.ru

 +7 (495) 767-00-07

 +7 (495) 765-00-07