

Применение правил трансфертного ценообразования в отношении постоянных представительств иностранных организаций в России

Ноябрь 2014



Ключевые вопросы для обсуждения

1. Основы регулирования налогообложения постоянных представительств в РФ (ст. 307 НК РФ, Соглашения об избежании двойного налогообложения, Отчет ОЭСР о распределении прибыли для постоянных представительств, Рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию);
2. Официальный подход ОЭСР, основанный на концепции «отдельного и независимого предприятия»;
3. Практический пример;
4. Вопросы, связанные с применимостью подхода ОЭСР в отношении постоянных представительств иностранных организаций в России.

Основной принцип официального подхода ОЭСР

Для наиболее точного определения экономической роли постоянного представительства и, соответственно, генерируемой прибыли, ОЭСР предлагает создание гипотетической модели «отдельного и независимого предприятия» посредством двухступенчатого анализа.

Прибыль постоянного представительства соответствует прибыли, которую оно могло бы получить, в частности от операций с другими частями организации, *если бы оно было отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, принимая во внимание осуществляемые функции, используемые активы и риски, принимаемые предприятием через постоянное представительство и другие части предприятия».*

Двухступенчатый анализ:



- Классификация постоянного представительства как гипотетически «отдельного и независимого предприятия»



- Определение прибыли гипотетически «отдельного и независимого предприятия» на основе правил трансфертного ценообразования

Шаг 1: Основные этапы

Используемый принцип предполагает следующие основные этапы в рамках Шага 1:

- анализ значимых/ключевых функций, влияющих на распределение рисков и активов;(функционально-фактологический анализ)
 - распределение рисков;
 - распределение активов;
 - определение капитала постоянного представительства (концепция «бесплатного капитала»);
- идентификация операций между постоянным представительством и иными частями организации.



Шаг 1: Функционально-фактологический анализ

- Особенности проведения функционально-фактологического анализа:
 - операции между постоянным представительством и головной компанией контрактами не оформляются;
 - активами владеет юридическое лицо, а не его часть;
 - риски несёт компания в целом.
- Для проведения функционально-фактологического анализа необходимо исследовать внутреннюю структуру организации и значимые функции, выполняемые ее сотрудниками, включая работников постоянного представительства;
- Значимые (ключевые) функции (функции, составляющие основу предпринимательской деятельности):
 - связаны с переходом экономических прав на активы (материальные и нематериальные);
 - связаны с принятием и управлением предпринимательскими рисками.

Шаг 1: Распределение и оценка рисков

- Риски могут различаться в зависимости от сферы деятельности компании:
 - кредитный риск;
 - валютный риск;
 - риск изменения процентной ставки;
 - риск изменения рыночных цен;
 - риск изменения законодательства.
- Распределение рисков с юридической точки зрения
- Зависимость дохода от рисков;
- Оценка рисков и возможные последствия:
 - влияние на распределение капитала;
 - влияние на распределение доходов.



Шаг 1: Распределение и оценка активов

- Создание «налогового» баланса «отдельного и независимого предприятия»;
- Распределение активов на основе концепции «экономического собственника»;
- Оценка активов;
- Последствия признания «экономическим собственником» актива:
 - амортизация;
 - арендные платежи / лицензионные платежи.

Шаг 1: Распределение и оценка капитала

- Финансирование юридических лиц может осуществляться двумя основными способами: за счет акционерного капитала и за счет заемных средств. При заемном финансировании заемщики-компании имеют право уменьшить налогооблагаемую базу на процентные выплаты;
- Принимая концепцию постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия», необходимо принимать внимание, что такое предприятие должно иметь достаточный капитал для осуществления своих функций и финансирования рисков;
- Оценка капитала:
 - концепция «бесплатного» для налоговых целей капитала;
 - условно заемный капитал.
- Последствия распределения капитала:
 - влияние на доходы (особенно для финансовых компаний);
 - вопрос потенциального учёта расхода на уплату процентов.

Шаг 1: Выявление операций между постоянным представительством и головной организацией

- Выявление операций, которые бы относились к постоянному представительству, если бы оно было «отдельным и независимым предприятием»;
- Определение основных коммерческих условий выявленных операций.

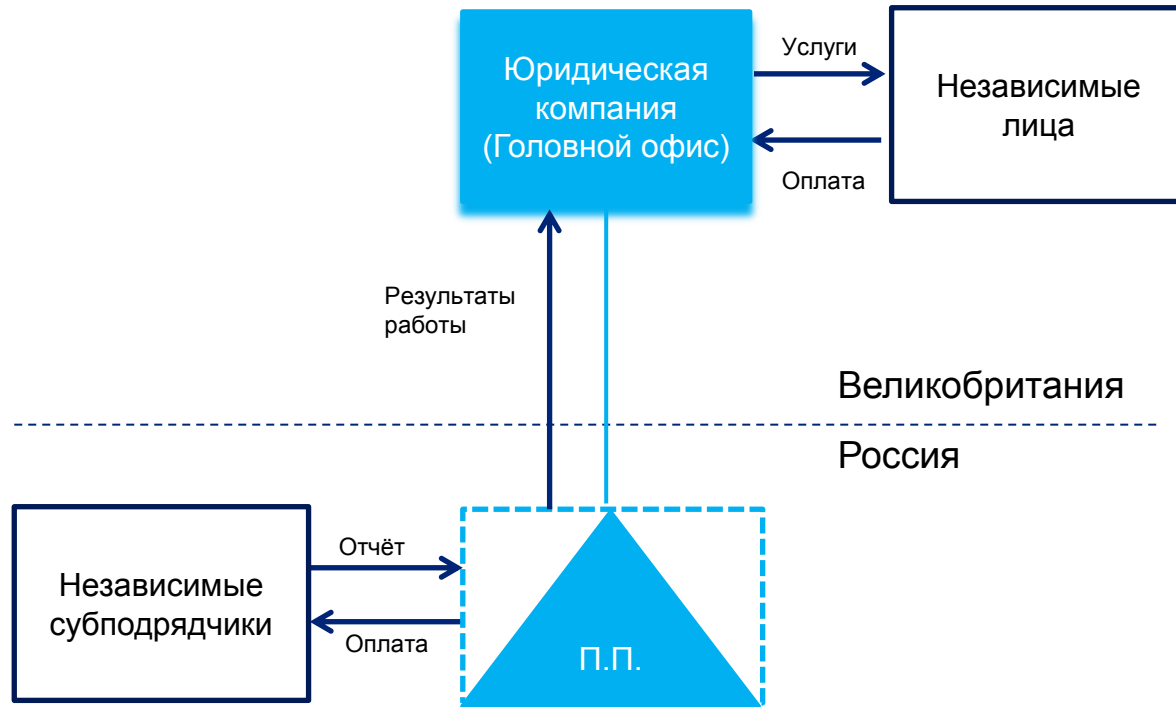


Шаг 2: Определение рыночных цен идентифицированных операций

На втором этапе созданная гипотетическая модель «отдельного и независимого предприятия» позволяет осуществить следующие действия:

- Проведения анализа сопоставимости операций постоянного представительства со сделками, совершенными между независимыми лицами;
- Определение выборки сопоставимых сделок / компаний;
- Выбор наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования;
- Определение рыночного интервала цен / рентабельности;
- Подготовка аналога документации по трансфертному ценообразованию.

Пример



Подход к анализу:

- Проведение функционального и фактологического анализа;
- Классификация постоянного представительства в качестве «отдельного и независимого предприятия», основным видом деятельности которой является оказание юридических услуг;
- Выявление операций между постоянным представительством и головным офисом;
- Определение расходов «компании», связанных с оказанием услуг головному офису;
- Определение размера прибыли (доходов / расходов), которая подлежит налогообложению в РФ:
 - Выбор метода;
 - Применение выбранного метода;
- Подготовка аналога документации по трансфертному ценообразованию.

Ответы на вопросы





Юлия Орлова

Директор

Контактная информация:

Тел.: + 7 (495) 787 06 00
(ext.1720)

Факс: + 7 (495) 787 06 01

yorlova@deloitte.ru



Алексей Собчук

Директор

Контактная информация:

Тел.: + 7 (495) 787 06 00
(ext.8205)

Факс: + 7 (495) 787 06 01

asobchuk@deloitte.ru



Полина Лахно

Консультант

Контактная информация:

Тел.: + 7 (495) 787 06 00
(ext.5291)

Факс: + 7 (495) 787 06 01

plakhno@deloitte.ru



Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.com/ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 200 тыс. специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.