

Пиллары и трансфертное ценообразование

kept

Обзор Kept | Декабрь 2024 г.



Международные группы компаний («МГК»), будучи глобальными структурами, могут применять стратегии по минимизации налогообложения путем перераспределения прибыли в страны с пониженным уровнем ставки по налогу на прибыль. С учетом этого, а также на фоне процессов экономической глобализации и цифровизации экономик налоговое законодательство разных стран ужесточается с целью более «справедливого» распределения налоговых доходов между вовлеченными юрисдикциями.

8 октября 2021 Рабочая группа ОЭСР и «Большая двадцатка» одобрили совместное заявление по ключевым параметрам Pillar 1 и Pillar 2 глобальной налоговой реформы в рамках проекта BEPS 2.0.

В Евросоюзе (ЕС) одобрили внедрение антиофшорных налоговых механизмов ОЭСР – Pillar 1 и Pillar 2 в рамках перечня решений Совета Европы (СЕ), опубликованном 15 декабря 2022.

Несмотря на то, что Pillar 1 и Pillar 2 в первую очередь затрагивают концептуальные вопросы международного налогообложения, в каждом из них есть важная составляющая по трансфертному ценообразованию, которая может оказать влияние на результат их применения.

Ниже приведено краткое описание основных аспектов Pillar 1 и Pillar 2, а также комментарии в части их взаимосвязи с трансфертным ценообразованием.



Pillar 1: Перераспределение прибыли

Общее описание

Pillar 1 является инструментом для перераспределения прибыли в целях более справедливого налогообложения для крупных МГК. В частности, одна из составляющих Pillar 1 – Amount A (см. далее) – применяется только к крупным группам с оборотом свыше 20 млрд евро.

Pillar 1 предлагает новую систему налогообложения, которая позволяет налоговым органам получать часть прибыли от крупных международных корпораций, даже если у них нет физического присутствия в стране. Данные правила вводятся по решению каждой отдельной юрисдикции.

Для целей распределения прибыли по конкретным юрисдикциям Pillar 1 внедряет два ключевых элемента:

- **Amount A («Сумма А»)**, представляющий собой часть сверхприбыли МГК. Предусмотрен специальный порядок расчета и налогообложения в отношении 25% от сверхприбыли МГК;
- **Amount B («Сумма Б»)**, являющийся допустимой по умолчанию величиной вознаграждения за рутинную функцию дистрибьюторов с ограниченными рисками.

«Сумма А» и «Сумма Б» касаются разных аспектов налогообложения и не пересекаются напрямую, однако они дополняют друг друга:

- обеспечивают комплексный подход к налогообложению МГК: «Сумма А» направлена на решение вопросов налогообложения сверхприбыли, полученной в результате цифровой деятельности, в то время как «Сумма Б» упрощает налогообложение типичных дистрибьютерских бизнес-операций;
- совместное использование «Суммы А» и «Суммы Б» направлено на достижение более справедливого распределения налоговых поступлений между странами, учитывая как цифровую, так и традиционную бизнес-деятельность МГК.



Amount A («Сумма А»)

11 октября 2023 ОЭСР опубликовала ряд документов, связанных с «Суммой А», в которых содержатся результаты значительного объема работы, проведенные за двухлетний период.

«Сумма А» предполагает перераспределение прав на налогообложение четверти сверхприбыли МГК, относящейся к превышению ее рентабельностью 10% порога. Данное распределение производится в пользу юрисдикций расположения конечного пользователя/потребителя товаров/услуг МГК, в которых МГК удовлетворяет количественному тесту (с учетом корректировок в рамках «безопасной гавани») прибыли от маркетинговой деятельности и дистрибуции). Этот механизм был введен для более справедливого распределения налогов между странами, особенно в условиях цифровой экономики, где традиционные правила, основанные на физическом присутствии, больше неэффективны.

Это перераспределение прибыли в рамках механизма «Суммы А» осуществляется при соответствии МГК следующим критериям:

- консолидированная выручка МГК превышает 20 млрд евро;
- рентабельность продаж по прибыли до налогообложения превышает 10% в юрисдикции присутствия (стране, где компания имеет значительную долю конечных пользователей и (или) потребителей товаров и (или) услуг МГК, независимо от наличия в этой стране физического офиса компании).

Механизм «Суммы А» может применяться не только к МГК в целом, но и к отдельным ее сегментам при выполнении ими двух вышеуказанных критериев. Также на каждом этапе применения данного механизма могут быть отдельные точечные исключения и особенности механизма расчета. В частности, механизм «Суммы А» не распространяется на компании финансового и добывающего секторов.

МГК, которые отвечают критериям выше, осуществляют распределение сверхприбыли с учетом источников доходов и критериев их распределения. Так, распределение части прибыли МГК может производиться только в пользу юрисдикций присутствия, отвечающих следующим критериям:

- для стран с ВВП свыше 40 млрд евро: доход МГК должен быть не менее 1 млн евро;
- для стран с ВВП меньше 40 млрд евро: доход МГК должен быть не менее 250 000 евро.

Алгоритм расчета «Суммы А» можно представить следующим образом:

- 01** определяется, подпадает ли МГК под условия применения механизма «Суммы А» на основании порогов выручки и рентабельности;
- 02** на основании проведения функционального анализа и прочих специфических критериев определяются компании МГК, вносящие значительный вклад в получение данной сверхприбыли. Определяется, подпадает ли компания МГК в соответствующей юрисдикции присутствия под условия применения механизма «Суммы А» на основании вышеперечисленных количественных критериев;
- 03** определяется величина сверхприбыли, подлежащая распределению. Распределение по «Сумме А» составляет 25% от сверхприбыли МГК (т.е. прибыли, формирующей превышение рентабельностью порога в 10%) пропорционально доходам, полученным компанией МГК в соответствующей юрисдикции присутствия;
- 04** полученная «Сумма А» распределяется между странами присутствия МГК с помощью ключей аллокации по доле выручки. После распределения в конкретной стране налоговая база подлежит увеличению на соответствующую долю «Суммы А». При этом допускается увеличение налоговой базы не на всю такую долю «Суммы А», а только на часть при выполнении ряда условий:
 - бухгалтерская прибыль (с учетом налога у источника) в конкретной стране выше 50 миллионов евро;

- рассчитывается подлежащая корректировке сверхприбыль в конкретной стране: бухгалтерская прибыль, рассчитанная шагом выше, уменьшается на больший из двух расчетных показателей:
 - **10%** от выручки Группы, умноженной на долю (i) фонда оплаты труда и амортизации компаний Группы в конкретной стране в (ii) фонде оплаты труда и амортизации в целом по Группе; или
 - **3%** от выручки, полученной в этой юрисдикции;
- на основании рассчитанной сверхприбыли, подлежащей корректировке в конкретной стране, в налоговую базу может быть включено лишь 10% от соответствующей сверхприбыли для юрисдикций с преобладанием маркетинговой и дистрибьюторской деятельности компании Группы, а для прочих юрисдикций возможно включение 75% такой сверхприбыли, если юрисдикция относится к странам с низким или средним уровнем дохода согласно классификации Всемирного банка, или 65%, если страна имеет высокий уровень дохода;

- 05** данное распределение проводится с учетом принципов устранения «двойного налогообложения».

В случае введения механизма Суммы А компании необходимо собирать финансовые и нефинансовые данные, необходимые для расчета данной суммы в целом и отдельно по юрисдикциям.

Amount B (Сумма Б)

19 февраля 2024 ОЭСР опубликовала отчет по Pillar 1 «Сумме Б», в рамках которого представлен упрощенный и оптимизированный подход к применению принципа «вытянутой руки» к рутинной маркетинговой и дистрибьюторской деятельности в рамках внутригрупповых сделок. Согласно данному подходу и при выполнении определенных условий компании имеют возможность применять т.н. «безопасные пороги» по рентабельности для соответствующей деятельности. Такие пороги определяются на международном уровне отдельно для каждой отрасли и возможны к применению с 2025 г.

Решение о внедрении данного подхода принимается каждой юрисдикцией самостоятельно.

Механизм «Суммы Б» распространяется на следующие сделки в рамках маркетинговой и дистрибьюторской деятельности:

- сделки купли-продажи, где дистрибьютор, комиссионеры, торговые агенты приобретают физические (нецифровые) товары у одного или нескольких взаимозависимых компаний для целей оптовой продажи независимым лицам;

- исключением для применения Суммы Б являются любые прочие сделки, в частности:
 - купля-продажа нефизических товаров (например, цифровых),
 - дистрибьюция и маркетинг товаров мировой биржевой торговли,
 - услуги, не связанные с дистрибьюцией и маркетингом нефизических товаров (в частности, НИОКР),
 - сделки купли-продажи с долей розничных продаж свыше 20%;
 - применимым методом к таким сделкам является transactional net margin method (аналог метода сопоставимой рентабельности согласно НК РФ), за исключением случаев наличия собственных сделок с независимыми контрагентами и возможности применения внутреннего метода сопоставимых рыночных цен;
 - тестируемая сторона несет ежегодные операционные расходы не ниже 3%, но и не выше 20%-30% от ее выручки (верхняя граница подлежит уточнению каждой юрисдикцией самостоятельно).
- Для целей определения данного фиксированного показателя рентабельности требуется выполнение следующих шагов:
- подтверждение рутинного характера функций, рисков и активов стороны сделки для возможности применения «безопасных порогов» по механизму Суммы Б;
 - определение фиксированного уровня рентабельности, исходя из показателей, установленных на международном уровне для конкретной отрасли;
 - дополнительная проверка показателя рентабельности операционных расходов с учетом результатов уровня рентабельности, рассчитанных на шаге 2.

Важность трансфертного ценообразования – чем мы можем помочь



В отношении применимости положений Pillar 1 внедрение механизма «Суммы Б» должно упростить налоговое администрирование компаний, осуществляющих соответствующую деятельность, в части трансфертного ценообразования и контроля за соблюдением правил тонкой капитализации. Наша команда может помочь вам по следующим направлениям:



проведение детального функционального анализа для определения рутинного и нерутинного характера функций, рисков и активов сторон сделки, а также расчет фиксированного уровня рентабельности;



проверка текущей политики трансфертного ценообразования в отношении маркетинговой и дистрибьюторской деятельности на соответствие матрице ценообразования в рамках механизма «Суммы Б»;



подготовка локальной документации с учетом возможности упрощенного применения метода трансфертного ценообразования и определения уровня рыночного вознаграждения.



Pillar 2: Глобальная минимальная ставка налогообложения

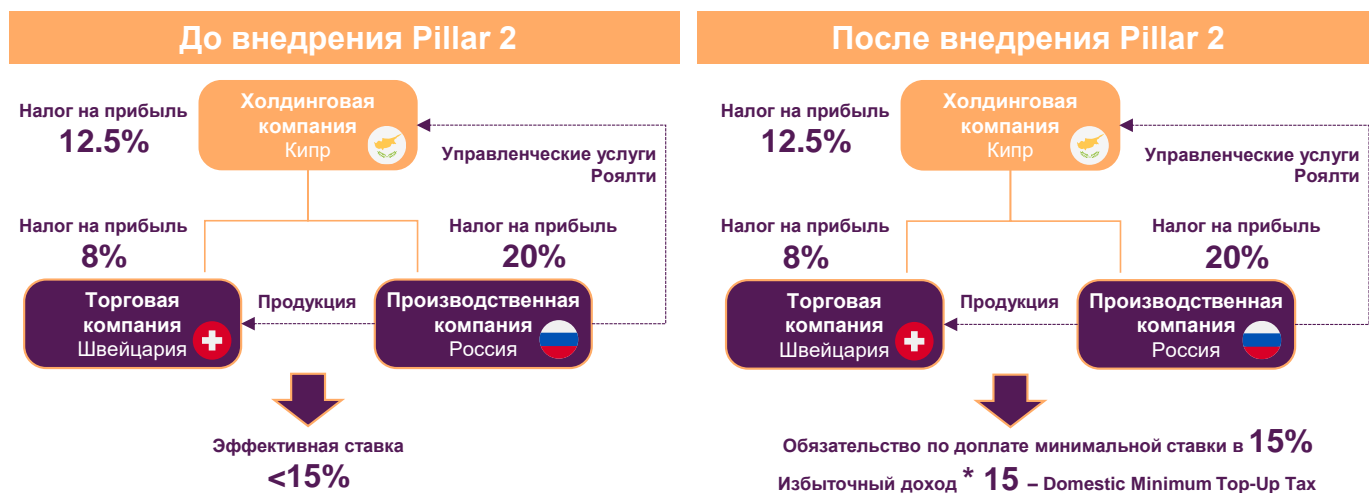
Общее описание

Правила **Pillar 2** в отношении глобальной минимальной ставки налогообложения распространяются на МГК с годовой выручкой в размере более 750 млн евро за два из последних четырех лет, которые имеют присутствие в двух и более юрисдикциях.

Для целей правил Pillar 2 в периметр МГК включаются, в частности, лица, показатели деятельности которых включаются (или должны включаться) в консолидированную финансовую отчетность конечной материнской компании МГК методом полной (line-by-line) консолидации, в том

числе их постоянные представительства («ПП»). Правила Pillar 2 устанавливают, что ПП является отдельным Участником МГК, показатели которого рассчитываются отдельно от показателей головного офиса.

Для целей соблюдения законодательства в соответствии с Pillar 2 по всем юрисдикциям присутствия МГК требуется рассчитать эффективную налоговую ставку и сумму налога к доплате (если эффективная ставка менее 15%).



Для расчета налога к доплате необходимо в первую очередь рассчитать эффективную ставку по каждой юрисдикции присутствия МГК вне зависимости от количества участников МГК, присутствующих в той или иной юрисдикции.

Показатель эффективной ставки определяется путем деления показателя скорректированных налоговых обязательств на показатель чистой прибыли/убытка, определяемых, по общему правилу, исходя из совокупных финансовых показателей всех участников МГК, расположенных в юрисдикции.

Соответствующие показатели рассчитываются на основе данных финансовой отчетности участников МГК в своей юрисдикции с применением значительного количества корректировок.

В частности, при определении показателя чистой прибыли/убытка из расчетов исключаются финансовые результаты операций между участниками МГК, расположенными в разных юрисдикциях, которые не учитываются в одинаковой сумме у обоих участников МГК или не соответствуют принципу «вытянутой руки».

Также предусмотрены корректировки показателей чистой прибыли/убытка и скорректированных налоговых обязательств головной компании и ее ПП в иной юрисдикции (в ряде случаев соответствующие показатели должны быть скорректированы, исходя из применимых правил трансфертного ценообразования).

Концепция Pillar 2 основана на следующих ключевых механизмах:

- 01** Income inclusion rule (IIR) (правило «включения дохода») + Undertaxed payments rule (UTPR) (правило «необлагаемых платежей»);
- 02** локальный налог к доплате (т.н. механизм Qualified Domestic Top-up Tax, «QDMTT»);
- 03** Subject to tax rule (STTR) (рус. — правило о «предмете налогообложения»).

Income inclusion rule (IIR) (правило «включения дохода»)

Глобальная минимальная ставка налогообложения уплачивается холдинговой компанией МГК в отношении прибыли компаний МГК, у которых эффективная ставка налога на прибыль менее 15% в своих юрисдикциях.

Доплата налога по правилу IIR не будет применяться в отношении тех юрисдикций, где выручка МГК не превышает 10 миллионов евро, а прибыль – 1 миллион евро (расчет среднего значения на основании трехлетнего периода).

Undertaxed payments rule (UTPR) (правило «необлагаемых платежей»)

Данное правило применяется только в том случае, если расчет на основании IIR невозможен.

В частности, если на уровне конечной материнской компании МГК или промежуточных холдинговых компаний не введены правила IIR, описанные выше, то обязанность по уплате налога распределяется между компаниями МГК, внедрившими механизм UTPR. Такое распределение производится между юрисдикциями по специальной формуле (по общему правилу – пропорционально количеству активов и сотрудников в соответствующих юрисдикциях). Значительное число стран ЕС планируют введение данного механизма с 2025 года.

Локальный налог к доплате (QDMTT)

Многие юрисдикции рассматривают введение в национальное законодательство локального налога к доплате для компаний-резидентов, которые являются членами МГК. Суть данного механизма заключается в том, что компании-резиденты, которые входят в МГК, будут обязаны доплатить налог по ставкам и в порядке, предусмотренным законодательством о Pillar 2, даже в случае, если в юрисдикции предусмотрены более низкие стандартные ставки налогообложения прибыли. Значительное число стран ЕС планируют введение данного механизма с 2025 года.

Subject to tax rule (STTR)

STTR предполагает налогообложение определенных видов внутригрупповых выплат (процентные платежи, роялти, платежи по гарантиям, брокерским и финансовым услугам, платежи в рамках франшизы и иные платежи по нематериальным активам, платежи аренды движимого имущества, маркетинговые, агентские, посреднические услуги и услуги по закупке и т.д.) у источника по ставке не менее 9%.

Взимается дополнительный налог у источника при осуществлении внутригрупповых выплат, если доходы по таким выплатам не подлежат

налогообложению по минимальной налоговой ставке в юрисдикции получателя (берется номинальная неэффективная ставка налога).

STTR не применяются в случае, если объем совокупного дохода, выплачиваемого в год, не превышает 1 млн евро (250 тыс. евро - для развивающихся стран с ВВП меньше 40 млн евро).

Механизм STTR внедряется путем внесения изменений в двусторонние конвенции об избежании двойного налогообложения между странами (при условии соблюдения всех необходимых процедур), либо путем присоединения к многосторонней конвенции, вносящей соответствующие изменения в СИДН, заключенные соответствующими юрисдикциями, присоединившимися к конвенции.

Временные послабления

Правила Pillar 2 предусматривают ряд льготных положений («безопасных гаваней»), упрощающих порядок расчета налога к доплате и уровень административной нагрузки на МГК, если их показатели удовлетворяют ряду критериев.

Одно из таких льготных положений предусматривает, что для расчета налога к доплате могут использоваться данные, указанные в страновом отчете (country-by-country reports), т.е. нет необходимости производить расчеты по правилам, установленным Pillar 2 с использованием всех предусмотренных корректировок.

Данное освобождение применяется в отношении 2024-2027 финансовых годов (для финансовых годов, заканчивающихся не позднее 30 июня 2028) при условии, что:

- страновой отчет МГК за финансовый год признается квалифицированным согласно правилам Pillar 2;
- соблюдается как минимум одно из следующих требований:
 - а) выручка и прибыль по юрисдикции, отраженные в страновом отчете, не превышают установленных порогов в 10 млн евро и 1 млн евро, соответственно; или
 - б) эффективная ставка налога по юрисдикции, рассчитанная с учетом показателей странового отчета, составляет не менее 15% в 2024 финансовом году, 16% - в 2025 финансовом году и 17% - в 2026 и 2027 финансовых годах; или
 - в) прибыль или убыток до налогообложения по юрисдикции согласно страновому отчету не превышает величины показателя экономического присутствия в юрисдикции (Substance-based Income Exclusion), рассчитанного в соответствии с правилами Pillar 2.

Таким образом, страновые отчеты могут оказывать дополнительное влияние на налоговые последствия МГК, в связи с чем представляется целесообразным при их подготовке учитывать влияние на возможность получения освобождений по Pillar 2.

Применимость Pillar 2 в России

Положения Pillar 2 в настоящий момент не применяются в России, однако Министерство финансов РФ проводит анализ необходимости внесения в законодательство РФ некоего аналога механизма QDMTT для «защиты» российской налоговой базы.

При этом правила Pillar 2 могут быть применимы к МГК с присутствием в странах, применяющих Pillar 2, у которой есть российские компании с налоговыми льготами, вследствие чего эффективная ставка налога на прибыль составляет менее 15%.

В таком случае в рамках МГК может возникнуть дополнительный налог (в том числе на уровне холдинговой компании, зарегистрированной в другой юрисдикции). Таким образом, представляется целесообразным оценивать возможные последствия применения механизма Pillar 2 для понимания сумм налога к доплате в соответствующих странах.

Важность трансфертного ценообразования – чем мы можем помочь

Расчет эффективной ставки налогообложения для применения Pillar 2 может иметь значимую зависимость от перераспределения прибыли между компаниями в рамках МГК. В этой связи наша команда может помочь вам по следующим направлениям:



диагностика соответствия сделок между компаниями МГК рыночному уровню, включая распределение финансовых показателей между головным офисом и постоянным представительством. В результате у МГК будет своевременное понимание соответствия цен во внутригрупповых сделках рыночным условиям и необходимости корректировки показателей прибыли/убытка участников МГК для расчета эффективной ставки налога в конкретных юрисдикциях;



оценка подходов к составлению странового отчета на предмет влияния на возможность получения освобождения от QDMTT и снижения административной нагрузки.

→ Контакты

Трансфертное ценообразование



Наталья Вальковская
Партнер
NValkovskaya@kept.ru



Иларион Леметюйнен
Партнер
ilemetyynen@kept.ru



Елена Иванникова
Директор
eivannikova@kept.ru



Вера Евдокимова
Директор
vevdokimova@kept.ru



Надежда Павлова
Директор
npavlova@kept.ru



Илья Остренин
Директор
iostrenin@kept.ru



Елена Катышева
Старший менеджер
ekatysheva@kept.ru

Группа по оказанию услуг в области международного налогового планирования и реструктуризаций



Анна Воронкова
Партнер
avoronkova@kept.ru



Евгения Вольфус
Партнер
ewolfus@kept.ru



Александр Токарев
Партнер
atokarev@kept.ru

www.kept.ru

Данная информация подготовлена Кепт, носит общий характер и не должна рассматриваться как применимая к конкретным обстоятельствам какого-либо лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

Аудиторским клиентам, их аффилированным или связанным лицам может быть запрещено оказание или предоставление некоторых или всех описанных услуг и технологических решений.