Сделки поручительства между зависимыми сторонами и обоснование их трансфертного ценообразования (3) 2/27/23

Старший менеджер проектов отдела трансфертного ценообразования, PwC Латвия
Andis Vītols

В предыдущих статьях мы последовательно проясняли аспекты трансфертного ценообразования (ТЦ) поручительств, а также подробно рассмотрели методы определения рыночной цены. Данную серию статей мы завершим важными выводами международной судебной практики и сравним подход налоговых администраций к обоснованию сделок поручительства в документации ТЦ.

Описание ситуации международного судебного дела

Рассмотрим пример из международной судебной практики – дело о поручительстве польского предприятия 2018 года, решение по которому было объявлено в 2022 году.

Польское предприятие занимается проектами инвестиций в недвижимую собственность и финансирует работы по строительству торговых центров. Для привлечения денежных средств предприятие заключило с независимым коммерческим банком договор займа сроком на десять лет. Условия договора предусматривали поручительство, выданное акционерами международной группы предприятий и другими вовлеченными лицами. На основании данного обеспечения поручители приняли солидарную ответственность за выполнение обязательств истца. Важно отметить, что поручительство было выдано *pro bono*, т. е. польское предприятие не было обязано выплачивать возмещение или предоставлять какое-либо еще материальное благо своим поручителям.

В такой ситуации возникает вопрос: обязано ли польское предприятие подготавливать документацию ТЦ в связи с полученной безвозмездной услугой и если да, то за какие периоды? Налогоплательщик считал, что требования по подготовке документации ТЦ на него не распространяются, обосновав свою позицию следующими аргументами:

- поручительство выдано безвозмездно и, соответственно, не является сделкой, поскольку отсутствует элемент взаиморасчетов;
- поручительство не преследует коммерческую цель – ее можно обнаружить только в сделках купли-продажи товаров и услуг;
- поручительство не может приравниваться к классическим возмездным сделкам, поскольку регулируется обязательственным правом;
- безвозмездная услуга не влияет на статьи расчета прибыли или убытков, поэтому невозможно установить влияние поручительства на финансовый результат предприятия;
- подготовка документации ТЦ для безвозмездной услуги не может иметь содержательный смысл, поскольку не приносит информационной пользы и не дает новых знаний налоговой администрации.

Встречные аргументы польской налоговой администрации

Изучение недавно опубликованного решения Верховного административного суда Польши по делу об обосновании безвозмездной сделки поручительства в документации ТЦ показало, что суд разделяет мнение польской налоговой администрации и не согласился с мнением налогоплательщика, изложив следующие встречные аргументы:

- предоставление поручительства расценивается как усиление обязательств, и по своей юридической форме поручительство является соглашением сторон, поэтому в данном случае сделку необходимо понимать как юридический акт (договор), заключенный в рамках осуществляемой группой хозяйственной деятельности, при реализации которой можно выполнить хотя бы один платеж;
- невзирая на то, что между сторонами достигнуто соглашение о безвозмездной услуге и ни один расчет не зафиксирован, осуществляемые в рамках соглашения функции и взятые на себя риски не исключают признаки сделки, а наоборот, – еще больше их усиливают;
- поручительство является сделкой в широком смысле данного понятия, и отсутствие вознаграждения не является предпосылкой для решения налогоплательщика не подготавливать документацию ТЦ;
- вопрос отсутствия вознаграждения не обсуждается, поскольку в основе подготовки ТЦ лежит факт состоявшейся сделки как таковой, из которого следует требование прозрачного документирования, поскольку поручительство является благом само по себе и без элемента компенсации;
- документация ТЦ для сделок поручительства между зависимыми лицами имеет сильный информационный фон, который не только включает в себя проверку ТЦ, но и позволяет налоговой администрации убедиться в том, что деловые отношения во взаимосвязи со стоимостью займа, сроком погашения и расчетом кредитного риска соответствуют принципу сделки между независимыми сторонами;
- обязанность подготовить и обновить документацию ТЦ относится как к году, в который выдано поручительство, так и к периодам таксации, в которые оно действовало.

Выводы

Суд отклонил жалобу налогоплательщика. Спор между сторонами завершился довольно мирно, и польская налоговая администрация не начала дополнительные контрольные процессы на предприятии, однако сделка поручительства осталась под пристальным вниманием.

Сравнивая позицию польской налоговой администрации по данному вопросу с латвийской практикой, можно заключить, что СГД придерживается схожего подхода. Но если такой прецедент возникнет у какого-либо латвийского предприятия, СГД, вероятно, не ограничится оценкой обязанности подачи документации ТЦ, а, согласно фактам и обстоятельствам сделки, воспользуется своим правом определить полагающееся поручителю вознаграждение, а также начислит основной долг, штраф и пени по подоходному налогу с предприятий.

Если представляемое вами предприятие заключает сделки между связанными лицами, для обоснования ТЦ мы советуем использовать какой-либо из вышеизложенных методов анализа или предлагаем связаться с командой PwC по трансфертному ценообразованию.