



## ДАЙДЖЕСТ

### НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

№ 189

1 апреля 2023 г. – 30 июня 2023 г.

#### **1. ТЦО в России..... 5**

##### **1.1. Изменение законодательства РФ..... 5**

Минфин России наделен полномочием определять порядок проведения взаимосогласительной процедуры. Установлены новые правила истребования документов (информации) в рамках данной процедуры. ....5

##### **1.2. Подзаконные нормативные правовые акты РФ ..... 5**

Недружественные государства включены в перечень офшорных юрисдикций. ....6

##### **1.3. Письма Минфина и ФНС России ..... 6**

Рыночная цена услуг, безвозмездно полученных рекламодателями за распространение социальной рекламы, равна нулю. ....6

При сопоставлении условий сделок между независимыми и взаимозависимыми сторонами в целях ТЦО могут использоваться любые источники информации, если сведения из них доступны налоговому органу. ....6

Организации финансового рынка не представляют в ФНС России информацию о клиенте, почтовый адрес или адрес фактического проживания которого относятся к территории ДНР, ЛНР, Запорожской и Херсонской областей. ....7

##### **1.4. Российская судебная практика ..... 7**

###### **1.4.1. Автоматический обмен финансовой информацией ..... 7**

Открытие банком счета с номером, свидетельствующим о его принадлежности физическим лицам – нерезидентам, подтверждает наличие у него сведений для определения налогового резидентства клиента в целях автоматического обмена информацией.....7

###### **1.4.2. Неконтролируемые сделки..... 8**

###### **1.4.2.1. Применение правил ТЦО при безвозмездной передаче имущества ..... 8**

Налоговый орган правомерно отказал в принятии результатов экспертизы для определения налоговой базы по НДФЛ в отношении полученного в дар имущества, так как установленная в ходе нее стоимость оценивалась на три года позднее совершения сделки. .... 8

Суд признал правомерным определение налоговой базы по НДС и налогу на прибыль в отношении сокрытой реализации угля в адрес «технического» подрядчика с последующей перепродажей третьим лицам, исходя из цены на уголь на условиях самовывоза за вычетом минимальной наценки перепродавца, определенной на основе среднеотраслевого показателя рентабельности. ....9

#### **1.4.2.2. Применение оценочной экспертизы..... 10**

Оценка рыночной стоимости объекта должна осуществляться в отношении анализируемого периода. При этом количество сопоставимых объектов определяется оценщиком самостоятельно. ....10

Суд признал правомерным определение налоговым органом рыночной стоимости транспортных средств на основе отчетов специалиста, который осуществлял оценку сравнительным методом с использованием данных о техническом состоянии объектов..... 11

#### **1.4.2.3. Расчет налогов при реальности операций с учетом необоснованной налоговой выгоды ..... 11**

Технический характер иностранного контрагента – поставщика не влечет безусловный отказ в признании расходов на приобретение у него товаров. Суд принял расчет налогоплательщика, самостоятельно осуществившего налоговую реконструкцию с представлением подтверждающих документов..... 12

#### **1.4.2.4. Рыночная цена в целях исчисления НДС.....13**

При реализации золотосодержащей руды рыночная цена в целях исчисления НДС определяется с учетом цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы. .... 13

#### **1.4.2.5. Реализация по заниженным ценам покупателю, применяющему льготный режим налогообложения (пониженную ставку налога).....14**

Метод цены последующей реализации не подлежит применению, если между приобретением и дальнейшей реализацией объектов имеется существенный временной промежуток (год и более). .... 14

Использование экспертами источников информации, не являющихся официальными, при определении рыночной стоимости объектов оценки само по себе не влечет незаконность заключений экспертов..... 14

Метод сопоставимой рентабельности может использоваться для определения рыночного диапазона рентабельности по сделкам с лицами, применяющими УСН. .. 15

### **2. ТЦО в иностранных юрисдикциях.....15**

#### **2.1. Новости иностранных юрисдикций в сфере ТЦО .....15**

##### **2.1.1. Подготовка ТЦО-документации .....16**

Министерство финансов ОАЭ опубликовало уточнения в отношении подготовки ТЦО-документации. .... 16

##### **2.1.2. Обмен финансовой информацией, страновой отчетностью .16**

Служба внутренних доходов США опубликовала соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами с Германией. .... 16

Германия опубликовала Уведомление о вступлении в силу межправительственного соглашения об обмене страновыми отчетами от 14.08.2020 с 04.04.2023. ....	16
Бундестаг одобрил законопроект о введении публичной страновой отчетности. ...	17
Ирландия имплементировала положения Директивы ЕС о публичной страновой отчетности. ....	17
Италия опубликовала Законодательный декрет об имплементации положений Директивы DAC7 об обмене информацией о доходах, полученных посредством цифровых платформ. ....	17
Люксембург имплементировал Директиву DAC7 и внес изменения в положения об обмене информацией в налоговых целях. ....	17
ЕС установил критерии, освобождающие операторов цифровых платформ, расположенных вне ЕС, от выполнения требований к отчетности, предусмотренных Директивой DAC7. ....	18
В Испании принят закон, имплементирующий Директиву DAC7, а также вносящий изменения в порядок реализации Директивы DAC6. ....	18
Налоговый комиссар Мальты опубликовал обновленные разъяснения в отношении применения Директивы DAC6. ....	19
Республика Зимбабве присоединилась к Глобальному форуму по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговой сфере. ....	19
Монголия выразила готовность присоединиться к автоматическому обмену финансовой информацией к 2026 году. ....	19
Молдавия и Таиланд вступают в автоматический обмен информацией о финансовых счетах с сентября 2023 года, Украина – с сентября 2024 года. ....	20
Протокол к Соглашению об обмене налоговой информацией между Финляндией и Гернси вступил в силу 27 мая 2023 года. ....	20
ОЭСР опубликовала обновленный Единый стандарт по обмену налоговой информацией (CRS) и Систему отчетности по криптоактивам (CARF). ....	20
ОЭСР опубликовала Руководство по внедрению систем защиты в рамках автоматического обмена информацией. ....	21
Фарерские острова подписали Многостороннее соглашение компетентных органов об обмене страновой отчетностью. ....	21
<b>2.1.3. Взаимосогласительная процедура .....</b>	<b>21</b>
В Чили обновлены положения о проведении взаимосогласительной процедуры. ....	21
<b>2.1.4. Соглашение о ценообразовании .....</b>	<b>21</b>
В Индии за финансовый год 2022–2023 заключено 95 соглашений о ценообразовании. ....	21
В Люксембурге вносятся процессуальные изменения в части заключения соглашений о ценообразовании и представления отчетности. ....	22
Служба внутренних доходов США опубликовала ежегодный отчет о практике заключения соглашений о ценообразовании за 2022 год. ....	23
Служба внутренних доходов США выпустила временное руководство в отношении начальных стадий заключения соглашений о ценообразовании. ....	23

## **2.1.5. Другие новости..... 24**

*Сенат Бразилии рассматривает возможность отсрочки вступления в силу нового режима трансфертного ценообразования до 01.01.2025. ....24*

*В Саудовской Аравии с 01.01.2024 правила ТЦО будут распространены на плательщиков закята, появится возможность заключения соглашения о ценообразовании. ....24*

*Служба внутренних доходов США планирует выпустить разъяснение о порядке учета скрытой внутригрупповой поддержки для целей ТЦО в финансовых операциях. ....25*

*Состоялось общественное обсуждение механизмов борьбы с уклонением от налогообложения при установлении цен на полезные ископаемые, организованное ОЭСР и Межправительственным форумом. ....26*

*ОЭСР опубликовала обновленный отчет о налоговой прозрачности и об обмене информацией в налоговых целях в Латинской Америке. ....26*

*Министерство финансов Германии обновило Административные принципы ТЦО...27*

## **2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций..... 27**

*Показатель рентабельности ниже медианы, но в пределах рыночного диапазона, признается рыночным. ....27*

*Рыночный уровень цен определяется исходя из условий сопоставимых сделок между независимыми лицами. Выгодность таких цен для налогоплательщика не принимается во внимание..... 28*

*Осуществление компанией расчетов с поставщиками раньше получения оплаты от покупателей не может квалифицироваться как безвозмездная финансовая услуга при рыночном уровне операционной рентабельности такой компании. .... 28*

*Цена, определенная на основе цены одного договора с независимым лицом, в которой не учтен порядок формирования цен на рынке, не признается рыночной. ....29*

*При проверке соблюдения принципа вытянутой руки необходимо опираться на национальное законодательство. Использование Руководства ОЭСР по ТЦО допускается в качестве источника принципов толкования национальных норм..... 30*



## **1. ТЦО в России**

### **1.1. Изменение законодательства РФ**

Федеральный закон от 31.07.2023 № [389-ФЗ](#) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»

**Минфин России наделен полномочием определять порядок проведения взаимосогласительной процедуры. Установлены новые правила истребования документов (информации) в рамках данной процедуры.**

Федеральным законом от 31.07.2023 № 389-ФЗ вносятся изменения в порядок проведения взаимосогласительной процедуры – теперь он определяется не международным договором РФ, а непосредственно Минфином России с учетом положений такого договора (п. 1 ст. 142.8 НК РФ).

Кроме того, в гл. 20.3 НК РФ вводится новая статья 142.9 НК РФ, регулирующая представление документов (информации) в рамках взаимосогласительной процедуры. Устанавливается, что лицо, обратившееся с заявлением о проведении процедуры, обязано в течение 5 дней со дня получения соответствующего требования налогового органа представить в ФНС России документы (информацию), подтверждающие его доводы и обстоятельства, изложенные в заявлении (п. 5 ст. 93.1, п. 1 ст. 142.9 НК РФ). Также право запрашивать необходимые документы (информацию) появляется и у Минфина России. Срок для представления запрашиваемых сведений в данном случае составит 1 месяц со дня получения запроса (п. 2 ст. 142.9 НК РФ).

Указанные изменения вступили в силу с 31.08.2023.

### **1.2. Подзаконные нормативные правовые акты РФ**

Приказ Минфина России от 05.06.2023 № [86н](#) «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)»

## ***Недружественные государства включены в перечень офшорных юрисдикций.***

Минфин России Приказом от 05.06.2023 № 86н обновил перечень офшорных зон. В него включены недружественные государства, перечень которых закреплен Распоряжением Правительства РФ от 05.03.2022 № 430-р. Всего в новый перечень вошла 91 юрисдикция. Приказ вступил в силу 01.07.2023.

Напомним, что в целях ТЦО сделки с компаниями – резидентами офшорных зон приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами и признаются контролируруемыми при превышении порога в 120 млн рублей (пп. 3 п. 1, п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

### ***1.3. Письма Минфина и ФНС России***

#### **Письмо Минфина России от 27.03.2023 № 03-03-06/1/26386**

##### ***Рыночная цена услуг, безвозмездно полученных рекламодателями за распространение социальной рекламы, равна нулю.***

Оценка доходов налогоплательщика при безвозмездном получении услуг осуществляется исходя из рыночных цен полученных услуг, размер которых подтверждается документально или путем проведения независимой оценки.

При этом в силу пп. 3 ч. 3.11 ст. 10 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» плата с рекламодателей за распространение социальной рекламы в Интернете ее оператором не взимается. С учетом признания рыночными цен в сделках, в отношении которых предусмотрено государственное регулирование, рыночная цена безвозмездно полученных от оператора социальной рекламы услуг равна нулю.

#### **Письмо Минфина России от 11.05.2023 № 03-12-11/1/42698**

##### ***При сопоставлении условий сделок между независимыми и взаимозависимыми сторонами в целях ТЦО могут использоваться любые источники информации, если сведения из них доступны налоговому органу.***

Для определения доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами в целях ТЦО условия их заключения могут сопоставляться с условиями сделок между независимыми сторонами. В силу п. 5 ст. 105.6 НК РФ налогоплательщик вправе использовать любые общедоступные источники информации. При этом у налогового органа должна быть возможность получения такой информации.

#### **Письмо Минфина России от 18.05.2023 № 03-12-11/4/45207**

**Организации финансового рынка не представляют в ФНС России информацию о клиенте, почтовый адрес или адрес фактического проживания которого относятся к территории ДНР, ЛНР, Запорожской и Херсонской областей.**

Организации финансового рынка согласно ст. 142.2 НК РФ обязаны представлять в ФНС России финансовую информацию о клиентах, выгодоприобретателях или контролирующих их лицах, если таковые являются иностранными налоговыми резидентами.

К признакам принадлежности к иностранному государству в отношении физических лиц относятся, в частности, адрес фактического проживания, почтовый адрес в иностранном государстве, самостоятельная идентификация клиентом себя как иностранного налогового резидента. Гражданство к таким признакам не относится.

В связи с принятием 04.10.2022 в состав России Донецкой Народной Республики (ДНР), Луганской Народной Республики (ЛНР), Запорожской и Херсонской областей наличие у клиента почтового адреса или адреса фактического проживания на территории ДНР, ЛНР, Запорожской и Херсонской областей не квалифицируется в качестве признака принадлежности к иностранному государству в отсутствие иных признаков. В таком случае информация о клиенте в ФНС России не представляется.

#### **1.4. Российская судебная практика**

##### **1.4.1. Автоматический обмен финансовой информацией**

**Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.04.2023 по делу № [А40-142959/2022](#) «АО «Райффайзенбанк»<sup>1</sup> (председательствующий Гречишкин А.А., судьи Анциферова О.В., Нагорная А.Н.)**

**Открытие банком счета с номером, свидетельствующим о его принадлежности физическим лицам – нерезидентам, подтверждает наличие у него сведений для определения налогового резидентства клиента в целях автоматического обмена информацией.**

Налоговый орган выявил факт нарушения банком порядка установления налогового резидентства клиента – налогового резидента Латвии, в результате чего информация о заключенных с ним договорах о предоставлении финансовых услуг не была включена в отчеты о финансовых счетах клиентов за 2018–2020 годы.

---

<sup>1</sup> Подробнее см.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2022 по делу № А40-142959/2022 в дайджесте ТЦО № 188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года.

Банк указал, что из-за недостатка информации он не мог сделать вывод о том, что клиент является налоговым резидентом иностранного государства. Вместе с тем налоговый орган получил от банка следующую информацию о клиенте: данные паспорта иностранного гражданина, контактный номер мобильного телефона в Латвийской Республике, ограничение срока пребывания в РФ согласно миграционной карте и др. Кроме того, банк открыл клиенту счета со статусом нерезидента, что свидетельствует о достаточности полученной о нем информации для определения налогового резидентства.

Инспекция пришла к выводу о нарушении банком ст. 142.4 НК РФ в связи с не установлением иностранного резидентства клиента – физического лица и не включением информации о нем в отчет с финансовой информацией.

Суды трех инстанций согласились с позицией инспекции, отметив, что п. 1 ст. 142.4 НК РФ предусматривает обязанность организаций финансового рынка устанавливать налоговое резидентство клиентов.

### ***1.4.2. Неконтролируемые сделки***

#### ***1.4.2.1. Применение правил ТЦО при безвозмездной передаче имущества***

**Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 10.04.2023 по делу № [А10-6095/2021](#) ИП Ширеторова А.П.<sup>2</sup> (председательствующий Рудых А.И., судьи Ананьина Г.В., Левашко А.Н.)**

***Налоговый орган правомерно отказал в принятии результатов экспертизы для определения налоговой базы по НДФЛ в отношении полученного в дар имущества, так как установленная в ходе нее стоимость оценивалась на три года позднее совершения сделки.***

ИП, применяющий в проверяемом периоде ОСНО и ЕНВД, получил на основании заключенного с физическим лицом договора дарения от 22.05.2017 объекты недвижимого имущества. На момент заключения договора стороны не состояли в близких родственных отношениях. Право собственности на все объекты недвижимого имущества зарегистрировано на основании договора дарения 05.06.2017.

ИП исполнил обязанность по включению стоимости безвозмездно полученного имущества в доходы при исчислении НДФЛ, представив в ходе проверки 17.09.2020 уточненную налоговую декларацию по НДФЛ за 2017 год с отражением суммы дохода в размере 11 150 288 рублей, определенной на основании отчета об оценке

---

<sup>2</sup> Подробнее см.: Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2022 по делу № А10-6095/2021 в дайджесте ТЦО № 188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года.

рыночной стоимости имущества по состоянию на 08.06.2020, то есть на три года позже совершения сделки по дарению. При этом кадастровая стоимость объектов по состоянию на 01.01.2017 года составляла 37 870 547 рублей.

Инспекция провела собственную экспертизу рыночной стоимости на дату совершения сделки (22 мая 2017 года), согласно которой рыночная стоимость объектов составила 24 061 000 рублей. На основании результатов этой экспертизы инспекция исчислила налог ИП.

Не соглашаясь с инспекцией, ИП настаивал на применении кадастровой стоимости спорных объектов, а также представил рецензию специалиста на экспертное заключение. Тем не менее суды поддержали позицию налогового органа, указав, что действовавшие в проверяемый период положения НК РФ не предписывали определять налоговую базу по НДС исходя из кадастровой стоимости недвижимого имущества. Кроме того, ИП самостоятельно не уточнил свои налоговые обязательства с учетом кадастровой стоимости объектов, которая в данном случае была выше рыночной стоимости, определенной налоговым органом. Дополнительно суды отметили, что кадастровая стоимость по спорным объектам определена на разные даты, при ее определении использовалась методика групповой оценки, в связи с чем в настоящем случае она в меньшей степени отражает реальную стоимость спорных объектов недвижимости на дату дарения.

**Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23.05.2023 по делу № [A27-15227/2021](#) ООО «Разрез Трудармейский Южный» (председательствующая Бурова А.А., судьи Чапаева Г.В., Черноусова О.Ю.)**

***Суд признал правомерным определение налоговой базы по НДС и налогу на прибыль в отношении сокрытой реализации угля в адрес «технического» подрядчика с последующей перепродажей третьим лицам, исходя из цены на уголь на условиях самовывоза за вычетом минимальной наценки перепродавца, определенной на основе среднеотраслевого показателя рентабельности.***

Общество, имеющее лицензию на добычу каменного угля, осуществляло строительство автодороги с привлечением подрядной организации, с которой также были заключены договоры оказания услуг оператора и поставки угля.

Налоговый орган установил факт сокрытия добычи и продажи угля, в связи с чем инспекцией произведен собственный расчет объема добытого угля и его реализации в адрес подрядной организации, в результате чего доначислены НДС и налог на прибыль.

Спор между сторонами относительно объема угля, добытого обществом и реализованного в адрес подрядчика и далее - конечных покупателей, отсутствовал. Вместе с тем при определении налоговой базы по НДС и налогу на прибыль налоговый орган и налогоплательщик исходили из различной цены реализации одной тонны угля.

Выручка общества от продажи угля определена инспекцией исходя из цен реализации угля подрядчиком в адрес конечных покупателей. Согласно представленному налогоплательщиком контррасчету при расчете его налоговой базы следует принять минимальную цену угля на условиях самовывоза и вычесть при этом минимальная наценка перепродавца (5%), определенную на основе среднеотраслевого показателя рентабельности по оптовой торговле, утвержденного Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Суд признал подход налогового органа неправомерным, указав, что он не позволяет установить доход, который действительно мог быть получен обществом при отгрузке угля в адрес подрядчика для дальнейшей продажи конечным покупателям, а также не учитывает условия поставки.

Суд пришел к выводу о необходимости принятия в расчет налоговых баз по НДС и налогу на прибыль цены реализации угля обществом в адрес подрядчика на условиях самовывоза – то есть по той цене, по которой обществом была рассчитана налоговая база.

#### ***1.4.2.2. Применение оценочной экспертизы***

**Постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 02.04.2023 по делу № [А53-27416/2022](#) ООО «Фирма БНГ» (председательствующий Сурмалян Г.А., судьи Демина Я.А., Долгова М.Ю.)**

***Оценка рыночной стоимости объекта должна осуществляться в отношении анализируемого периода. При этом количество сопоставимых объектов определяется оценщиком самостоятельно.***

Общество сдает в аренду взаимозависимым лицам нежилые помещения по цене, существенно ниже рыночной. В подтверждение примененной в сделках цены общество представило отчет об определении рыночного размера арендной платы.

Налоговый орган установил, что в отчете отсутствует информация о методике определения примененных корректировок, отчет составлен налогоплательщиком в собственных интересах. В связи с отсутствием в открытом доступе сведений по сопоставимым объектам налоговый орган назначил оценочную экспертизу, по результатам которой установил занижение обществом стоимости аренды спорных объектов более чем в два раза.

Суд поддержал вывод налогового органа, отметив, что представленный налогоплательщиком отчет составлен на конкретную дату, что исключает распространение его результатов на анализируемый период, также в нем нет обязательного указания на предупреждение специалиста об ответственности за дачу заведомо ложного заключения. Отклонив довод общества о недостаточности аналогов, использованных при оценке, проведенной налоговым органом, суд дополнительно отметил, что законодательством РФ не установлено минимальное

допустимое количество аналогов для проведения оценки, их выбор является правом оценщика.

**Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.06.2023 по делу № [A12-16371/2022](#) ООО «Завод «РИВЭЛЛ»<sup>3</sup> (председательствующая Хабибуллина Л.Ф., судьи Закирова И.Ш., Мухаметшин Р.Р.)**

***Суд признал правомерным определение налоговым органом рыночной стоимости транспортных средств на основе отчетов специалиста, который осуществлял оценку сравнительным методом с использованием данных о техническом состоянии объектов.***

Общество реализовало транспортные средства независимым и взаимозависимым лицам по ценам, значительно ниже рыночных. Снижение цены реализации объяснялось техническим состоянием автомобилей, дефекты которых отражались в актах приема-передачи.

Налоговый орган в рамках проведения камеральной проверки при проведении ДМНК для оценки стоимости транспортных средств привлек независимого специалиста и по ее результатам пришел к выводу о том, что налогоплательщиком занижены доходы от их реализации.

Общество оспаривало правомерность использования отчетов специалиста, отмечая, что фактически они подменяют заключение эксперта. При этом экспертиза налоговым органом не назначалась. Также специалист не проводил осмотр спорных объектов.

Суды отклонили доводы общества, отметив, что представленные отчеты принимаются ими как иное доказательство по делу. Кроме того, содержание данных отчетов, выполненных лицом, обладающим специальными познаниями в области оценки, позволяет установить рыночную стоимость спорных транспортных средств, на основании которой рассчитывается налог. При проведении оценки стоимость определена на основе актов приема-передачи автомобилей, в которых отражено состояние транспортных средств на момент их передачи, позволяющее сравнительным методом установить рыночную стоимость.

#### ***1.4.2.3. Расчет налогов при реальности операций с учетом необоснованной налоговой выгоды***

**Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.05.2023 по делу № [A60-26858/2022](#) ОАО «Ирбитский химико-фармацевтический**

---

<sup>3</sup> Подробнее см.: Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.02.2023 по делу № A12-16371/2022 в дайджесте ТЦО №188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года.

завод»<sup>4</sup> (председательствующий Жаворонков Д.В., судьи Гавриленко О.Л., Суханова Н.Н.)

***Технический характер иностранного контрагента – поставщика не влечет безусловный отказ в признании расходов на приобретение у него товаров. Суд принял расчет налогоплательщика, самостоятельно осуществившего налоговую реконструкцию с представлением подтверждающих документов.***

Общество приобретало оборудование и фармацевтические субстанции по внешнеторговым контрактам, заключенным с гонконгской взаимозависимой компанией. Расходы принимались к учету в целях налога на прибыль.

Налоговый орган установил технический характер спорного контрагента и отсутствие его участия в фактических поставках товара в адрес общества. Инспекция отметила, что данный контрагент был включен в цепочку поставок с целью завышения стоимости приобретенного оборудования. Кроме того, было установлено, что фактическая стоимость фармацевтических субстанций, перечисленная непосредственно производителям, составляет менее трети стоимости, предъявленной обществу гонконгской компанией. Налоговый орган отказал обществу в признании понесенных расходов.

Суд отменил решение налогового органа в части, отметив, что признание документальной неподтвержденности расходов как понесенных в рамках сделки с конкретным контрагентом не влечет за собой безусловный отказ в полном признании таковых для целей налогообложения. По спорным эпизодам поставки оборудования и фармацевтических субстанций общество самостоятельно осуществило налоговую реконструкцию с представлением подтверждающей документации, которая была принята судом.

Суд кассационной инстанции также указал, что противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в размере, превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

---

<sup>4</sup> Подробнее см.: Решение Арбитражного суда Свердловской области от 21.12.2022 по делу № А60-26858/2022 в дайджесте ТЦО №188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года.

Суды трех инстанций пришли к выводу о необходимости определения объема прав и обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль организаций исходя из подлинного экономического содержания соответствующих операций по ценам реальных поставщиков и осуществления налоговой реконструкции на основании представленных документов.

#### ***1.4.2.4. Рыночная цена в целях исчисления НДС***

**Определение ВС РФ от 06.06.2023 № [302-ЭС23-8011](#) по делу № [А78-1697/2022](#) ООО ГРК «Александровское» об отказе в передаче кассационной жалобы ООО ГРК «Александровское» для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ<sup>5</sup> (судья Антонова М.К.)**

***При реализации золотосодержащей руды рыночная цена в целях исчисления НДС определяется с учетом цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы.***

Общество, осуществлявшее георазведку и добычу рудного золота, реализовало контрагенту золотосодержащую руду по цене, согласованной сторонами. Инспекция пришла к выводу, что общество неправомерно не использовало при расчете цены руды учетные цены ЦБ РФ. Согласно договору купли-продажи золотосодержащей руды стоимость 1 грамма химически чистого золота установлена в размере 550,14 руб., в то время как цена за 1 грамм химически чистого золота, зафиксированная ЦБ РФ на 27.07.2020 (дата реализации минерального сырья), составляла 4 359,47 руб. Отклонение цены драгоценных металлов, содержащихся в реализованной руде, из которой фактически сформировалась цена руды по сделке, от рыночной цены ЦБ РФ составила 87,39%.

Суды поддержали позицию налогового органа, указав, что в составе руды общество фактически реализовало сам драгоценный металл (золото). При этом гл. 26 НК РФ, а также п. 1 ст. 21 ФЗ № 41-ФЗ и Порядок совершения операций с минеральным сырьем, содержащим драгоценные металлы, до аффинажа, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 01.12.1998 № 1419, предусматривают особый порядок определения рыночной стоимости добытого минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, а именно учет цен мирового рынка на них. Следовательно, общество обязано сопоставлять содержащееся в руде золото с учетной стоимостью аффинированного золота. Налоговый орган обоснованно принял учетные цены ЦБ РФ в качестве значения рыночной цены реализуемого обществом золота.

Судья Верховного Суда РФ отказала в передаче кассационной жалобы на рассмотрение в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

---

<sup>5</sup> Подробнее см.: Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.02.2023 по делу № А78-1697/2022 в дайджесте ТЦО № 188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года.

**1.4.2.5. Реализация по заниженным ценам покупателю, применяющему льготный режим налогообложения (пониженную ставку налога)**

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 25.05.2023 по делу № [A76-10347/2022](#) ООО «Торговый дом «Ашинская Сталь»<sup>6</sup> (председательствующий Жаворонков Д.В., судьи Гавриленко О.Л., Суханова Н.Н.)

**Метод цены последующей реализации не подлежит применению, если между приобретением и дальнейшей реализацией объектов имеется существенный временной промежуток (год и более).**

**Использование экспертами источников информации, не являющихся официальными, при определении рыночной стоимости объектов оценки само по себе не влечет незаконность заключений экспертов.**

Общество, применяющее ОСНО, реализовало взаимозависимому предпринимателю, применяющему УСН с объектом «доходы», 10 транспортных средств по многократно заниженной цене. Впоследствии взаимозависимый ИП реализовал часть приобретенных транспортных средств по цене, значительно превышающей цену приобретения.

Налоговый орган пришел к выводу о неправомерном занижении цены реализации спорных объектов в адрес взаимозависимого лица. Учитывая, что шесть транспортных средств все еще находились в собственности у взаимозависимого ИП, а между приобретением и дальнейшей реализацией остальных спорных автомобилей прошел значительный временной промежуток (от года до трех лет), налоговый орган счел невозможным применение метода цены последующей реализации и других методов, предусмотренных п. 1 ст. 105.7 НК РФ. В связи с этим была проведена оценочная экспертиза, подтвердившая нерыночный уровень цен в сделках между взаимозависимыми лицами. Обществу доначислены налоги исходя из установленной рыночной стоимости спорного имущества.

Кроме того, между обществом (арендатором) и взаимозависимым ИП (арендодателем), применяющим ПСН, был заключен договор аренды земельного участка с находящимися на нем объектами недвижимости, в отношении которого налоговым органом установлено значительное завышение стоимости арендной платы по сравнению со стоимостью иных земельных участков, в том числе расположенных на ближайших территориях. Рыночный уровень был определен инспекцией на основании заключения эксперта в отсутствие возможности применения иных методов ТЦО.

В отношении доводов общества о наличии нарушений со стороны привлеченных экспертов суды пояснили, что представленные заключения содержат полную и

---

<sup>6</sup> Подробнее см.: Постановление Восемнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 20.02.2023 по делу № А76-10347/2022 в дайджесте ТЦО №188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года.

обоснованную информацию о рыночном уровне цен, примененных спорными сторонами. При этом использование экспертами источников информации, не являющихся официальными, само по себе не влечет незаконность заключений. Более того, указанные заключения не являются единственным доказательством получения обществом необоснованной налоговой выгоды.

Представленные аналитическое заключение и отчеты оценщиков не были приняты судами, так как общество являлось заказчиком данных документов, что исключает их объективность. В отчетах выявлены ошибки, влияющие на итоговую стоимость объектов оценки, нарушена методология ее проведения.

***Метод сопоставимой рентабельности может использоваться для определения рыночного диапазона рентабельности по сделкам с лицами, применяющими УСН.***

Между обществом и взаимозависимым ИП, применяющим УСН с объектом «доходы», в проверяемом периоде также был заключен договор возмездного оказания управленческих услуг. Налоговый орган установил необоснованное завышение их стоимости. Для расчета размера рыночной стоимости услуг инспекция применила метод сопоставимой рентабельности. Налоговый орган проанализировал деятельность организаций и ИП, оказывающих на территории Челябинской области аналогичные услуги. Отбор осуществлялся в соответствии с кодами ОКВЭД взаимозависимого ИП. Также были изучены карточки бухгалтерских счетов, ОСВ, книги учета доходов и расходов, налоговые декларации взаимозависимого ИП. Инспекция установила наличие семи сопоставимых организаций, на основе показателей которых был определен рыночный интервал рентабельности.

Рентабельность затрат взаимозависимого ИП значительно превышала установленные рыночные показатели, в связи с чем налоговым органом в качестве рыночной цены сделки была принята цена, определяемая исходя из фактической себестоимости услуг и рентабельности затрат, соответствующей максимальному значению рыночного интервала рентабельности.

Суды поддержали выводы налогового органа, указав, что НК РФ не содержит запрета на применение метода сопоставимой рентабельности в зависимости от режима налогообложения лица. Соответственно, использование указанного метода для определения рентабельности по сделке с лицом, применяющим УСН, является правомерным.

## ***2. ТЦО в иностранных юрисдикциях***

### ***2.1. Новости иностранных юрисдикций в сфере ТЦО***

### **2.1.1. Подготовка ТЦО-документации**

#### **Министерство финансов ОАЭ опубликовало уточнения в отношении подготовки ТЦО-документации.**

Министерство финансов ОАЭ опубликовало [Решение № 97](#), уточняющее требования в отношении ТЦО-документации. В частности, в нем содержатся условия, при которых у лица возникает обязанность подготовки документации, а также определено, какие операции подлежат включению в национальную документацию.

<https://b1.ru/insights/tax-messenger/tax-messenger-transfer-pricing-documentation-uae-29-may-2023/>

### **2.1.2. Обмен финансовой информацией, страновой отчетностью**

#### **Служба внутренних доходов США опубликовала соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами с Германией.**

24.03.2023 компетентные органы США и Германии подписали соглашение об обмене страновыми отчетами.

Согласно заключенному соглашению обмену подлежат отчеты в отношении финансовых лет, начинающихся с 01.01.2021. Передача отчета должна состояться не позднее, чем через 15 месяцев с последнего дня финансового года, за который составлен отчет.

Ранее США и Германия подписали межправительственное соглашение об обмене страновыми отчетами и опубликовали совместные заявления об инициативном осуществлении такого обмена<sup>7</sup>.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/US-Signs-CbC-Exchange-Arrang-52423>

#### **Германия опубликовала Уведомление о вступлении в силу межправительственного соглашения об обмене страновыми отчетами от 14.08.2020 с 04.04.2023.**

На официальном сайте Вестника федерального законодательства Германии 10.05.2023 опубликовано [Уведомление](#) о вступлении в силу Соглашения между Правительством США и Правительством Германии об осуществлении обмена страновыми отчетами, подписанного сторонами 14.08.2020. Данное Соглашение

---

<sup>7</sup> Подробнее см.: дайджест ТЦО № 187 за период с 1 сентября по 31 декабря 2022 года и дайджест ТЦО № 188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года.

вступило в силу 04.04.2023. Однако обмен страновыми отчетами будет осуществляться только после вступления в силу Соглашения между компетентными органами от 24.03.2023.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Germany-Announces-Entry-into-F-52709>

### ***Бундестаг одобрил законопроект о введении публичной страновой отчетности.***

Нижняя палата парламента Германии одобрила законопроект о введении публичной страновой отчетности в соответствии с Директивой ЕС о публичной страновой отчетности. Законопроект соответствует положениям названной Директивы: предусматривает порог для представления такой отчетности – достижение годового совокупного дохода 750 млн евро за каждый из двух последних финансовых лет. За непредставление отчетности предусмотрена ответственность в виде штрафа в размере до 250 тыс. евро.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/German-Bundestag-Approves-Publ-52726>

### ***Ирландия имплементировала положения Директивы ЕС о публичной страновой отчетности.***

Министр предпринимательства, торговли и занятости Ирландии 21.06.2023 подписал [Постановление](#) о публичной страновой отчетности № 322 от 2023 года, которым положения соответствующей Директивы ЕС имплементируются в национальную правовую систему.

Требования о публичном размещении страновой отчетности подлежат применению с первого финансового года, начинающегося не ранее 22.06.2024. Для представления отчетности у компаний будет 12 месяцев с составления бухгалтерского баланса за соответствующий финансовый год.

### ***Италия опубликовала Законодательный декрет об имплементации положений Директивы DAC7 об обмене информацией о доходах, полученных посредством цифровых платформ.***

В Официальном вестнике был опубликован Законодательный декрет от 01.03.2023, предусматривающий имплементацию Директивы DAC7 в итальянское законодательство. Законодательный декрет вступил в силу 26.03.2023, однако правила имплементированной директивы применяются с 01.01.2023. Отчетность должна быть представлена до 31.01.2024.

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2023/03/25/23G00040/sg>

### ***Люксембург имплементировал Директиву DAC7 и внес изменения в положения об обмене информацией в налоговых целях.***

[Закон](#) Люксембурга от 16.05.2023 об обязательном автоматическом обмене информацией операторами цифровых платформ, вступивший в силу 01.06.2023, имплементировал в национальное законодательство Директиву DAC7. Первый отчетный период установлен с 01.01.2023.

Администрация прямых доходов Великого Герцогства Люксембург опубликовала на своем официальном сайте [информацию](#) о том, что операторы цифровых платформ должны зарегистрироваться в налоговом органе не позднее 31.12.2023. Сведения за 2023 год должны быть задекларированы не позднее 31.01.2024.

Указанным законом также внесены изменения в положения об обмене информацией в налоговых целях, в частности в закон о CRS. Установлено обязательство финансовых институтов информировать каждое заинтересованное физическое лицо о сборе и передаче информации, относящейся к нему, в соответствии с законом о CRS, а также представлять заинтересованным физическим лицам информацию, получение которой предусмотрено законодательством, и давать им достаточно времени для реализации прав на защиту персональных данных. Аналогичные обязательства включены в закон о раскрытии и обмене информацией о трансграничных операциях.

***ЕС установил критерии, освобождающие операторов цифровых платформ, расположенных вне ЕС, от выполнения требований к отчетности, предусмотренных Директивой DAC7.***

Европейская комиссия 13.04.2023 приняла [Исполнительное распоряжение](#) (Implementing regulation) в отношении Директивы DAC7. Данным Распоряжением установлены критерии, на основании которых операторы цифровых платформ, находящиеся в юрисдикциях, отличных от ЕС, освобождаются от требований, предъявляемых к отчетности в соответствии с Директивой DAC7. В Распоряжении также закреплены критерии определения того, насколько информация, автоматически получаемая государством – членом ЕС от сторонней юрисдикции на основании национального законодательства и заключенного между ними соглашения, соответствует требованиям раскрытия, предусмотренным Директивой DAC7.

Исполнительное распоряжение, опубликованное в Официальном журнале Европейского союза 18.04.2023, вступило в силу на двадцатый день после публикации.

***В Испании принят закон, имплементирующий Директиву DAC7, а также вносящий изменения в порядок реализации Директивы DAC6.***

В Испании принят Закон [13/2023](#) от 24.05.2023, имплементирующий Директиву DAC7. Дополнительно внесены поправки в правила раскрытия информации согласно положениям Директивы DAC6: посредник, на которого распространяются правила о юридической профессиональной тайне, теперь не обязан уведомлять

иных посредников, которые не являются его клиентами, о своих обязанностях по раскрытию информации.

Напомним, что Директива DAC6, вступившая в силу 25.06.2018, регулирует обмен налоговой информацией по запросу, автоматический обмен информацией о финансовых счетах, страновыми отчетами, инициативный обмен информацией между компетентными органами и другие формы сотрудничества в отношении трансграничных операций. В соответствии с данной Директивой посредники или сами налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы сведения о трансграничных схемах, подлежащих декларированию. Впоследствии эти сведения используются налоговыми органами в рамках автоматического обмена между странами ЕС.

### ***Налоговый комиссар Мальты опубликовал обновленные разъяснения в отношении применения Директивы DAC6.***

В форме ответов на часто задаваемые вопросы в опубликованном документе разъясняются случаи признания лица посредником в целях исполнения Директивы DAC6, сроки и порядок декларирования, а также иные общие вопросы.

<https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/itu/Documents/FAQs%20v%201.1.pdf>

### ***Республика Зимбабве присоединилась к Глобальному форуму по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговой сфере.***

ОЭСР 11.04.2023 [объявила](#), что Зимбабве стала 167-м членом Глобального форума по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговой сфере и выразила готовность к имплементации международных стандартов автоматического обмена финансовой информацией (AEOI) и обмена данной информацией по запросу (EOIR).

Также Зимбабве присоединилась к Африканской инициативе 2014 года по повышению уровня налоговой прозрачности и развитию обмена информацией в Африке.

### ***Монголия выразила готовность присоединиться к автоматическому обмену финансовой информацией к 2026 году.***

ОЭСР 18.04.2023 [объявила](#) о выраженной Монголией готовности к 2026 году присоединиться к автоматическому обмену финансовой информацией в налоговой сфере. Таким образом, Монголия присоединилась к 123 из 167 стран – членов Глобального форума по вопросам прозрачности и обмена информацией в налоговой сфере, определивших срок своего присоединения к такому обмену.

<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mongolia-commits-to-start-automatic-exchange-of-financial-account-information-by-2026.htm>

***Молдавия и Таиланд вступают в автоматический обмен информацией о финансовых счетах с сентября 2023 года, Украина – с сентября 2024 года.***

30 марта 2023 года опубликован [Королевский указ Таиланда](#) об имплементации Многостороннего соглашения компетентных органов об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах (МСАА), регулирующего данный процесс в соответствии с Единым стандартом по обмену налоговой информацией (CRS).

Аналогичный [Закон](#) Республики Молдавия опубликован 13.04.2023.

Планируется, что Молдавия и Таиланд начнут осуществлять обмен с сентября 2023 года.

Закон о ратификации МСАА также опубликован [Украиной](#). Обмен информацией начнется с сентября 2024 года.

***Протокол к Соглашению об обмене налоговой информацией между Финляндией и Гернси вступил в силу 27 мая 2023 года.***

Совместно с Протоколами к другим двусторонним соглашениям между Финляндией и Гернси 27.05.2023 вступил в силу Протокол к Соглашению об обмене налоговой информацией. Данные протоколы, подписанные еще в апреле 2020 года, вносят поправки в соответствии со стандартами плана BEPS. В отличие от других протоколов, положения которых будут применяться с 01.01.2024, Протокол к Соглашению об обмене налоговой информацией применяется с момента вступления в силу 27.05.2023.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Protocols-to-Tax-Agreement-bet-52822>

***ОЭСР опубликовала обновленный Единый стандарт по обмену налоговой информацией (CRS) и Систему отчетности по криптоактивам (CARF).***

Опубликованные 08.06.2023 [Международные стандарты автоматического обмена налоговой \(финансовой\) информацией](#), помимо непосредственно обновленного стандарта CRS и Системы отчетности по криптоактивам (CARF), содержат дополнительные комментарии и порядок осуществления обмена информацией, одобренный Комитетом по налоговым вопросам.

Утвержденные стандарты направлены на поддержание налоговой прозрачности в связи с цифровизацией экономики. Стандарт CARF разработан для осуществления автоматического обмена информацией о криптоактивах, рынок которых активно развивается. В стандарт CRS внесены изменения, касающиеся обмена информацией в сфере электронных денег, цифровых валют центральных банков, косвенных инвестиций в криптоактивы. Дополнительно ужесточены требования к отчетности.

## ***ОЭСР опубликовала Руководство по внедрению систем защиты в рамках автоматического обмена информацией.***

В начале июня 2023 года ОЭСР опубликовала Руководство по внедрению защитного периметра в целях автоматического обмена информацией. Данное Руководство, доступное по запросу для всех юрисдикций, нацелено на оказание помощи в создании налоговыми администрациями систем безопасности, обеспечивающих усиленный контроль за операциями с автоматически обмениваемыми данными, в частности в рамках CRS и автоматического обмена страновой отчетностью.

<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-secretariat-launches-new-guidance-on-implementing-secure-systems-for-the-automatic-exchange-of-information.htm>

## ***Фарерские острова подписали Многостороннее соглашение компетентных органов об обмене страновой отчетностью.***

По информации [ОЭСР](#), 17.05.2023 Фарерские острова подписали Многостороннее соглашение компетентных органов об обмене страновой отчетностью.

### ***2.1.3. Взаимосогласительная процедура***

## ***В Чили обновлены положения о проведении взаимосогласительной процедуры.***

[Циркуляром от 19.04.2023](#) уточнено начало исчисления трехлетнего срока, установленного для подачи запроса о проведении взаимосогласительной процедуры. В частности, отмечено, что истечение трехлетнего срока начинается с первого рабочего дня, следующего за днем, когда лицо было уведомлено о событии, приводящем к налогообложению операций в нарушение соответствующего соглашения.

### ***2.1.4. Соглашение о ценообразовании***

## ***В Индии за финансовый год 2022–2023 заключено 95 соглашений о ценообразовании.***

Центральное управление прямых налогов Министерства финансов Индии сообщило, что в течение финансового года 2022–2023<sup>8</sup> количество подписанных соглашений о ценообразовании достигло 95. Это наибольший результат за все

---

<sup>8</sup> Финансовый год в Индии начинается 1 апреля и заканчивается 31 марта.

финансовые периоды с момента появления возможности заключения таких соглашений.

За прошедший финансовый год было подписано 63 односторонних и 32 двусторонних соглашения. Последние заключались в основном при участии налоговых органов Дании, Финляндии, Японии, Сингапура, Соединенного Королевства и Соединенных Штатов.

Всего за годы существования института соглашения о ценообразовании подписано 516 соглашений.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/FY-202223-Sees-Record-Number--52406>

### ***В Люксембурге вносятся процессуальные изменения в части заключения соглашений о ценообразовании и представления отчетности.***

Министерство финансов Люксембурга внесло в Парламент Люксембурга законопроект, предусматривающий изменение некоторых процессуальных аспектов налоговых правоотношений.

В частности, устанавливается специальный порядок заключения соглашения о ценообразовании – направление письменного запроса директору налогового органа. В настоящее время данная процедура регулируется общими правилами получения адресных налоговых разъяснений (Advance Tax Clearances). Кроме того, предусматривается введение сбора в размере 10 000–20 000 евро. В [проекте указа Великого Герцога](#) уточняется информация, которая должна содержаться в запросе. Новые положения должны вступить в силу со дня публикации в Официальном вестнике и будут применяться к запросам, поданным после указанной даты.

Также согласно действующему законодательству налогоплательщики обязаны документально подтвердить сведения, содержащиеся в налоговых декларациях. В дополнение к этому законопроект обязывает взаимозависимых лиц представлять по запросу политику трансфертного ценообразования, содержание и объем которой должны соответствовать стандартам ОЭСР.

Согласно положениям [проекта указа Великого Герцога](#) документация ТЦО будет состоять из двух файлов: глобальной и национальной документации. В глобальной документации будет отражаться информация о структуре группы, основных источниках дохода, цепочках поставок, стратегии развития, нематериальных активах, порядке финансирования группы; также предоставляется консолидированная финансовая отчетность. Национальная документация включает описание локальных компаний, сведения о контролируемых операциях и финансовую отчетность.

Предусматривается, что положения о подготовке ТЦО-документации будут применяться с 2024 года.

[https://www.orbitax.com/news/archive.php/Luxembourg-provides-details-on\\_6cb1b239-8bdd-4b2c-9b7d-9b29be7d6a27](https://www.orbitax.com/news/archive.php/Luxembourg-provides-details-on_6cb1b239-8bdd-4b2c-9b7d-9b29be7d6a27)

## ***Служба внутренних доходов США опубликовала ежегодный отчет о практике заключения соглашений о ценообразовании за 2022 год.***

В [отчете](#) представлены подробные статистические данные в отношении заключения соглашений о ценообразовании в 2022 году, а также формы самого соглашения, приложений к нему и годовой отчетности по заключенному соглашению.

Статистика свидетельствует о существенном увеличении в 2022 году количества заявок на заключение соглашений. Всего было подано 183 заявления, что на 38 больше, чем в предыдущем году. Однако в связи с увеличением среднего времени проведения процедуры (с 35,1 месяцев в 2021 году до 43,4 месяцев в 2022 году) общее количество заключенных в 2022 году соглашений составило 77 (для сравнения: за 2021 год было заключено 124 соглашения), что стало наименьшим показателем с 2011 года.

Предметом большей части заключенных в 2022 году соглашений являлись сделки между иностранными материнскими компаниями и дочерними компаниями в США.

## ***Служба внутренних доходов США выпустила временное руководство в отношении начальных стадий заключения соглашений о ценообразовании.***

Опубликованный 25.04.2023 [Меморандум для сотрудников подразделения по работе с договорами и трансфертным ценообразованием](#) (Treaty and Transfer Pricing Operations) информирует о новых процедурах оценки поступающих заявок на проведение предварительных встреч, а также о рассмотрении и принятии запросов на заключение соглашения о ценообразовании (СОЦ).

Согласно опубликованному документу рабочая группа по результатам рассмотрения предварительного меморандума налогоплательщика, содержащего основные фактические сведения о его деятельности, операциях и применимых, с его точки зрения, методах трансфертного ценообразования, теперь может рекомендовать региональному менеджеру советовать налогоплательщику рассмотреть возможность присоединения к иным программам, направленным на достижение налоговой определенности.

Оценка эффективности заключения СОЦ будет осуществляться также при подаче самого запроса на заключение СОЦ, запроса на продление действия уже заключенного СОЦ и запроса на распространение действия СОЦ на прошедшие периоды.

Таким образом, вводится тщательная двухэтапная проверка запросов в рамках СОЦ (до и после подачи самого запроса) на предмет эффективности выбранной процедуры достижения налоговой определенности.

Правила, изложенные в опубликованном Меморандуме, применяются к заявкам и запросам, поданным с 25.04.2023, и будут включены в Руководство СВД США (Internal Revenue Manual) в течение двух лет.

### ***2.1.5. Другие новости***

#### ***Сенат Бразилии рассматривает возможность отсрочки вступления в силу нового режима трансфертного ценообразования до 01.01.2025.***

В конце декабря 2022 года президентом Бразилии была принята [Временная мера](#), вводящая новый режим трансфертного ценообразования. Изменения направлены на согласование существующего специфического подхода Бразилии к правилам ТЦО на основе фиксированной прибыли с подходом ОЭСР.

Отметим, что Временная мера предполагает необходимость продления ее действия либо принятия парламентом в качестве закона в течение 60 дней. [Нижняя палата](#) Конгресса Бразилии 30.03.2023 одобрила законопроект, подготовленный на основе Временной меры. При этом в текст были внесены некоторые поправки, в частности в отношении роялти, выплачиваемых лицам, которые находятся в низконалоговых юрисдикциях, – предусматривается возможность принятия таковых к вычету в целях налогообложения прибыли только при соответствии их размера рыночному уровню.

10.05.2023 Сенат одобрил закон в редакции, принятой Нижней палатой.

14.06.2023 Закон № 14.596 был подписан президентом Бразилии и опубликован 15.06.2023 в Официальной газете.

Данный Закон вступит в силу 01.01.2024, однако налогоплательщики могут по своему усмотрению начать применять его уже с 01.01.2023.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Brazils-New-Transfer-Pricing--52995>

#### ***В Саудовской Аравии с 01.01.2024 правила ТЦО будут распространены на плательщиков закята, появится возможность заключения соглашения о ценообразовании.***

7 апреля 2023 года Совет директоров Управления по вопросам закята, налогов и таможи утвердил расширение сферы применения правил трансфертного ценообразования. На данный момент ТЦО по общему правилу применимо в отношении плательщиков налога на прибыль организаций.

С финансовых годов, начинающихся с 01.01.2024, правила ТЦО будут также применяться в отношении организаций – плательщиков закята<sup>9</sup>. Данные

---

<sup>9</sup> Закят – в исламском праве обязательный налог, выплачиваемый ежегодно при достижении размера налогооблагаемой базы определенного порога (нисаба).

организации будут обязаны представлять утвержденную форму по ТЦО совместно с подачей декларации по закяту, готовить документацию по ТЦО.

При этом предусматривается постепенное введение новых правил. В течение первых трех лет с 01.01.2024 инвестиционные фонды, а также плательщики закята, совокупный размер транзакций которых с взаимозависимыми лицами составит менее 100 млн риалов, будут освобождены от подготовки глобальной и национальной документации (master file, local file). Впоследствии порог будет снижен до 48 млн риалов, в том числе для инвестиционных фондов.

Также с 01.01.2024 налогоплательщики и плательщики закята смогут заключить соглашение о ценообразовании. Подробные положения, регулирующие процедуру заключения такого соглашения, будут опубликованы позднее.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Saudi-Arabia-Extends-Transfer--52481>

### ***Служба внутренних доходов США планирует выпустить разъяснение о порядке учета скрытой внутригрупповой поддержки для целей ТЦО в финансовых операциях.***

На мероприятии Института юридической практики<sup>10</sup> представитель Службы внутренних доходов США (далее – СВД США) заявил о рассматриваемой возможности издания разъяснения об учете материнской финансовой поддержки при оценке рыночности цены внутригруппового займа. Отметим, что в Приоритетных направлениях развития СВД США на 2022–2023 годы содержится указание на разъяснение влияния участия в группах компаний на применение принципа вытянутой руки в финансовых операциях.

Действующее в настоящее время в США регулирование трансфертного ценообразования несколько отличается от положений, принятых ОЭСР. В частности, принцип вытянутой руки при определении рыночной цены не предусматривает осуществления корректировки на скрытую внутригрупповую поддержку (implicit support). Закрепляется положение, согласно которому взаимозависимая сторона не получает выгоду от самого факта участия в контролируемой группе<sup>11</sup>. В то же время предусматривается, что предоставление гарантии исполнения должником своей обязанности должно рассматриваться как услуга, подлежащая компенсации, если это позволяет взаимозависимому лицу заключить договор на существенно лучших условиях.

В связи с этим Служба внутренних доходов США рассматривает вопрос о порядке определения рыночной цены внутригрупповых займов: должна ли цена

---

<sup>10</sup> Practising Law Institute – некоммерческая организация непрерывного юридического образования.

<sup>11</sup> Контролируемая группа компаний – группа юридических лиц, контролируемых прямо или косвенно одним юридическим лицом или группой юридических лиц. Прямой контроль подразумевает возможность одобрять и (или) отстранять без оснований контролирующую часть руководящего органа контролируемого субъекта или требовать использования средств и активов контролируемого субъекта для любых целей контролирующего субъекта. Косвенный контроль подразумевает наличие контроля над компаниями, находящимися под прямым контролем контролируемого субъекта, через прямой контроль над контролируемым субъектом (26 CFR § 1.150-1).

формироваться исключительно на основе кредитного рейтинга самого заемщика, или следует принимать во внимание скрытую групповую поддержку заемщика.

При этом согласно разделу 482 Налогового кодекса США в целях трансфертного ценообразования должны учитываться все факторы, влияющие на ценообразование при внутригрупповом кредитовании. Соответственно, разъяснение уточнит существующие нормы и, по словам представителя СВД США, сможет применяться ретроактивно к внутригрупповым долговым обязательствам.

[https://www.orbitax.com/news/archive.php/US-IRS-considers-Section-482-r\\_e93ba42e-791e-4b68-8019-5a295b529eb1](https://www.orbitax.com/news/archive.php/US-IRS-considers-Section-482-r_e93ba42e-791e-4b68-8019-5a295b529eb1)

### ***Состоялось общественное обсуждение механизмов борьбы с уклонением от налогообложения при установлении цен на полезные ископаемые, организованное ОЭСР и Межправительственным форумом.***

ОЭСР и Межправительственный форум по горнодобывающей промышленности, полезным ископаемым, металлам и устойчивому развитию запросили комментарии общественности по двум документам, посвященным подходам к установлению цен на полезные ископаемые в развивающихся странах.

Для обсуждения были предложены:

- Руководство по определению цены на полезные ископаемые. Документ содержит описание формирования стоимости в сфере добычи полезных ископаемых и определяет ТЦО-риски, связанные с ценообразованием между взаимозависимыми лицами области, а также области, в которых такие риски присутствуют;
- Приложение к Руководству по определению цены на полезные ископаемые в отношении боксита. Документ разъясняет порядок реализации подходов, изложенных в Руководстве, на примере Боксита.

Комментарии принимались до 14.07.2023. Всего было получено 10 ответов.

<https://www.oecd.org/tax/oecd-and-igf-invite-public-comments-on-draft-toolkits-to-support-developing-countries-in-addressing-base-erosion-and-profit-shifting-risks-when-pricing-minerals.htm>

### ***ОЭСР опубликовала обновленный отчет о налоговой прозрачности и об обмене информацией в налоговых целях в Латинской Америке.***

27 июня 2023 года члены латиноамериканской инициативы – Декларации Пунтадель-Эсте – опубликовали обновленный доклад, отражающий прогресс 16 латиноамериканских юрисдикций в борьбе с уклонением от уплаты налогов и незаконными финансовыми потоками посредством совершенствования налоговой прозрачности и обмена информацией. В частности, за последние годы 10 стран Латинской Америки стали участниками автоматического обмена информацией.

Осуществление обмена информацией позволило увеличить доходы бюджетов латиноамериканских стран на 27,8 млрд евро.

<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/latin-american-countries-make-headway-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-with-margin-for-improvements.htm>

### ***Министерство финансов Германии обновило Административные принципы ТЦО.***

Обновленные Административные принципы ТЦО уточняют определение перемещения функций и порядок установления его стоимости, отражают ограничительный подход к отдельным налоговым аспектам. Кроме того, в новых Принципах Минфин Германии отошел от своей позиции, согласно которой процентные расходы, превышающие безрисковую рыночную доходность, не принимаются к вычету заемщиком, за исключением случаев, когда такая компания «имеет возможность и уполномочена» контролировать финансовые инвестиции и способна нести соответствующие риски. Разъясняется, что процентная ставка подлежит определению с учетом экономических условий на стороне заемщиков, а не кредиторов, как было ранее.

Новые Административные принципы применяются с момента опубликования, однако положения в отношении перемещения функций применимы к операциям, совершенным после 31.12.2021.

[https://www.orbitax.com/news/archive.php/German-Ministry-of-Finance-iss\\_16858c44-a506-4ab9-b48f-a5c6360c0640](https://www.orbitax.com/news/archive.php/German-Ministry-of-Finance-iss_16858c44-a506-4ab9-b48f-a5c6360c0640)

## ***2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций***

**Решение Высокого суда Малайзии в г. Куала-Лумпур от 05.04.2023 по делу № [WA-14-2-02/2021](#) Малайзия против Sandakan Edible Oils SDN BHD**

***Показатель рентабельности ниже медианы, но в пределах рыночного диапазона, признается рыночным.***

Sandakan Edible Oils SDN BHD (далее – компания) перерабатывает и реализует пищевые масла и сопутствующие продукты. Для определения рыночных цен по контролируемым сделкам компания применила метод сопоставимых рыночных цен.

Налоговый орган не согласился с таким подходом и применил метод сопоставимой рентабельности. По результатам сравнительного анализа было определено, что финансовые результаты компании в проверяемый период (2010–2013 годы) находились в пределах установленного диапазона, однако в 2010 году рентабельность была ниже медианы, в связи с чем налоговый орган скорректировал ее до уровня медианы рыночного диапазона и доначислил налог.

Суды отклонили подход налогового органа, указав, что рентабельность экономических субъектов меняется ежегодно, при этом рентабельность всех сопоставимых организаций была меньше медианы хотя бы в одном из анализируемых годов. Соответственно, при характерных для рынка колебаниях экономических показателей оценка соответствия рыночным условиям осуществляется на основании диапазона показателей. Таким образом, проведенные налоговым органом корректировки являются неправомерными, поскольку рентабельность компании находится в пределах установленного рыночного диапазона.

**Решение Краевого суда Остравы от 05.04.2023 по делу № [25 Af 62/2020](#) Чехия против LAKUM – KTL, a. s.**

***Рыночный уровень цен определяется исходя из условий сопоставимых сделок между независимыми лицами. Выгодность таких цен для налогоплательщика не принимается во внимание.***

LAKUM – KTL, a. s. (далее – компания) приобрела услуги по размещению рекламы на спортивных объектах у взаимозависимых лиц – рекламных агентств. Понесенные расходы были вычтены из налогооблагаемого дохода компании.

Налоговый орган пришел к выводу о неправомерном завышении расходов по спорным сделкам и для установления рыночного уровня приобретенных услуг применил метод сопоставимых рыночных цен. Была определена рыночная стоимость приобретения спорных услуг непосредственно у спортивных клубов и впоследствии скорректирована с учетом рыночного уровня комиссии в размере 20%, установленного посредством оценочной экспертизы.

Суд поддержал подход налогового органа, отметив, что использованные им критерии отбора сопоставимых сделок по месту, объекту, времени исполнения и порядку согласования позволили установить цены, применяемые независимыми сторонами. Была проведена корректировка на рыночную комиссию. При этом при определении цены, используемой в сделках между независимыми сторонами, налоговый орган не оценивает ее уровень, так как цель состоит в определении рыночного уровня цены, применяемой в наиболее сопоставимых сделках, а не в выявлении уровня, выгодного для налогоплательщика.

**Решение Административного апелляционного суда Лиона от 25.05.2023 по делу № [21LY03690](#) Франция против SAS Weg France**

***Осуществление компанией расчетов с поставщиками раньше получения оплаты от покупателей не может квалифицироваться как безвозмездная финансовая услуга при рыночном уровне операционной рентабельности такой компании.***

SAS Weg France (далее – общество) является дочерней компанией испанской Weg Iberia, которая, в свою очередь, принадлежит бразильской компании Weg Equipamentos Electricos SA. Основным видом деятельности общества являлась

торговля промышленными электродвигателями и электрооборудованием. В проверяемом периоде 2010–2012 годов общество осуществляло расчеты со своими поставщиками – членами группы компаний в течение 30 дней с момента отгрузки товара, для чего вынуждено было привлекать заемные средства от материнской компании, в то время как доставка товара занимала два-три месяца, и покупатели совершали оплату в течение 45–90 дней после выставления счета.

Налоговый орган пришел к выводу, что общество оказывало компаниям группы услугу, предоставляя денежные средства, на которые оно еще не выставило счета покупателям, что было квалифицировано как перевод прибыли. Налоговый орган провел сравнительный анализ чистой рентабельности общества с показателями 14 независимых компаний, осуществляющих аналогичную деятельность, на основании чего доначислил суммы налога.

Суд признал доначисления незаконными, согласившись с обществом, которое отмечало, что реализовывало продукцию, предназначенную исключительно для промышленного сектора. Выборка же налогового органа включала компании, осуществлявшие реализацию физическим лицам, а также компании, реализующие бытовую технику, в связи с чем сопоставимыми являлись только пять из заявленных компаний. При этом операционная рентабельность оставшихся компаний была сопоставима с операционной рентабельностью общества в спорном периоде, что не было опровергнуто налоговым органом.

### **Решение Административного апелляционного суда Версаля от 22.06.2023 по делу № [20VE02300](#) Франция против SA Saint Louis Sucre**

***Цена, определенная на основе цены одного договора с независимым лицом, в которой не учтен порядок формирования цен на рынке, не признается рыночной.***

SA Saint Louis Sucre (далее – общество) производило и реализовывало свекловичный сахар материнской компании. Для определения цены внутригрупповых операций общество применяло метод сопоставимых рыночных цен (далее – метод СРЦ). Договоры на поставку сахара традиционно заключаются в октябре. Рыночная цена устанавливалась на уровне средней, согласованной компаниями группы с пятью крупнейшими независимыми покупателями, за вычетом коммерческой наценки. Однако в проверяемом периоде общество установило альтернативную цену, которая позволяет каждой стороной покрыть свои расходы.

Налоговый орган пришел к выводу, что цену, установленную взаимозависимыми лицами на основе указанного альтернативного метода, нельзя признать рыночной, она отклонялась от цены, определенной посредством метода СРЦ.

Суд поддержал позицию налогового органа, приняв во внимание, что общество при определении цены альтернативным методом основывалось только на договоре материнской компании с итальянским покупателем, а также уменьшило цену на логистические расходы. Более того, на европейском рынке цены на сахар

определяются ex works<sup>12</sup>, то есть без учета затрат на логистику. Невозможность приобретения материнской компанией продукции по цене, установленной методом СРЦ, обществом не доказана. В связи с этим налоговый орган правомерно доначислил ему налог на основании цены, определенной методом СРЦ.

## **Решение Суда ЕС от 08.06.2023 по делу № [C-457/21 P](#) Европейская комиссия против Amazon и Люксембурга**

***При проверке соблюдения принципа вытянутой руки необходимо опираться на национальное законодательство. Использование Руководства ОЭСР по ТЦО допускается в качестве источника принципов толкования национальных норм.***

В 2006 году в Люксембурге были созданы две компании группы: Amazon Europe Holding Technologies SCS (LuxSCS) (партнерство, не являющееся плательщиком налога на прибыль в Люксембурге) и Amazon EU Sarl (LuxOpCo). LuxSCS, обладающая правами на нематериальные активы (НМА), передала данные права LuxOpCo по лицензионному договору. Вместе с тем еще в 2003 году Amazon.com получила налоговый рескрипт (рулинг) по вопросу определения рыночного размера и налоговых последствий выплаты LuxOpCo роялти по договору с LuxSCS, в котором был согласован метод определения рыночной ставки роялти.

В 2014 году Европейская комиссия (далее – Комиссия) запросила у Люксембурга налоговые рескрипты, выданные группе Amazon, и начала расследование на предмет соответствия вынесенных решений принципу вытянутой руки. Комиссия на основании применения в соответствии с Руководством ОЭСР по ТЦО метода сопоставимой рентабельности пришла к выводу, что в рескрипте завышен размер роялти, что привело к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в Люксембурге.

В 2021 году Европейский суд общей юрисдикции (ЕСОЮ) признал вывод Комиссии неправомерным в связи с осуществлением ею анализа рыночного уровня роялти на основании редакции Руководства ОЭСР по ТЦО 2017 года, которая на момент вынесения рескрипта еще не была опубликована, а также с неправильным применением выбранного метода.

Суд ЕС оставил в силе решение ЕСОЮ, отметив, что Комиссия при анализе вынесенного налогового рескрипта основывалась исключительно на редакциях 1995, 2010 и 2017 годов Руководства ОЭСР по ТЦО, не принимая во внимание установленное в Люксембурге национальное регулирование. Дополнительно Суд ЕС указал, что Комиссия не провела сравнительного исследования для определения того, было ли предоставлено компаниям преимущество по сравнению

---

<sup>12</sup> «Франко-завод» – условия поставки, при которых продавец считается исполнившим свои обязательства в момент передачи продукции в распоряжение покупателя непосредственно на своем предприятии / складе / торговой площадке. Остальные издержки, в частности логистика, транспортные расходы, оплачиваются покупателем самостоятельно. Фактически такие условия поставки представляют самовывоз товара.

с нормальным уровнем налогообложения в соответствии с национальным законодательством.

**Подпишитесь на бесплатную рассылку дайджеста в области ТЦО и других аналитических материалов, отправив заявку по адресу:**

**[info@schekinlaw.ru](mailto:info@schekinlaw.ru)**

**Архив дайджестов находится на сайте [www.schekinlaw.ru](http://www.schekinlaw.ru)**