



ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

№ 191

1 октября 2023 г. – 31 декабря 2023 г.

1. ТЦО в России.....	5
1.1. Изменение законодательства РФ.....	5
Федеральным законом от 27.11.2023 № 539 внесены существенные изменения в регулирование ТЦО.....	5
Федеральным законом от 26.02.2024 № 39-ФЗ исключен двухлетний срок для назначения проверки по ТЦО.	6
1.2. Письма Минфина и ФНС России	6
Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н, которым недружественные государства включены в перечень офшорных юрисдикций, действует с 01.01.2024.	6
1.3. Судебная практика	7
1.3.1. Неконтролируемые сделки.....	7
1.3.1.1. Применение оценочной экспертизы	7
Использование экспертом для оценки рыночной стоимости объекта недвижимости сборников укрупненных показателей восстановительной стоимости строений и сооружений с последующим пересчетом с применением соответствующих коэффициентов правомерно.	7
Оценка рыночной стоимости объекта должна осуществляться в отношении анализируемого периода. Количество сопоставимых объектов оценщик определяет самостоятельно.	8
Автомобили разных лет выпуска не признаются сопоставимыми для целей оценочной экспертизы рыночной стоимости.....	9
1.3.1.2. Сопоставимость сделок для определения рыночной цены ..	10
Суд признал природную и обогащенную песчано-гравийные смеси однородными в целях применения метода сопоставимых рыночных цен.....	10
Налоговый орган правомерно учитывал в составе арендных платежей коммунальные платежи при сопоставлении со стоимостью аренды, в состав которой также входила оплата коммунальных платежей, для определения рыночной стоимости аренды на основании метода сопоставимых рыночных цен.....	11
1.3.1.3. Таможенная стоимость и ТЦО	11

Документы по ТЦО, подтверждающие рыночность цены товара, примененной для налогообложения, не влияют на признание цены рыночной для таможенных целей. 11
Таможенная стоимость не может использоваться в качестве рыночной цены товара для целей налогообложения..... 13

2. ТЦО в иностранных юрисдикциях.....13

2.1. Новости иностранных юрисдикций в сфере ТЦО13

2.1.1. Подготовка страновой отчетности.....13

Молдавия, Латвия, Греция, Чехия, Бельгия и Нидерланды имплементировали положения о публичной страновой отчетности. 13

2.1.2. Обмен страновой отчетностью14

США и Израиль подписали Соглашение компетентных органов об обмене страновыми отчетами. 14

Налоговое управление Кипра разъяснило порядок представления страновых отчетов в связи с переговорами о заключении Соглашения с США об их обмене..... 15

Сингапур включил Таиланд, Барбадос и Фарерские острова в перечень юрисдикций, с которыми осуществляется автоматический обмен страновой отчетностью..... 15

Венгрия одобрила подписание нового Соглашения с США об обмене страновой отчетностью. На данный момент обмен осуществляется на основании совместных заявлений..... 15

2.1.3. Обмен финансовой информацией16

Чехия и Швейцария обновили перечень юрисдикций, с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией..... 16

Уругвай и США подписали Соглашение об обмене налоговой информацией..... 16

Минфин Молдавии издал приказы о реализации автоматического обмена информацией о финансовых счетах. 17

Налоговая администрация Ирландии опубликовала Руководство по порядку регистрации, представлению отчетности и выполнению иных обязательств в соответствии с Директивой DAC7. 17

Минфин Бельгии опубликовал разъяснения по популярным вопросам относительно применения Директивы DAC7..... 17

Кипр имплементировал Директиву DAC7.....18

Агентство доходов Италии уточнило порядок реализации требований Директивы DAC7.18

Латвия имплементировала положения Директивы DAC7 о проведении совместных налоговых проверок.18

ЕС готовится обновить соглашения об обмене финансовой информацией с Андоррой, Лихтенштейном, Монако, Сан-Марино и Швейцарией в целях применения Директивы DAC8..... 19

Совет ЕС принял поправки в Директиву DAC8, касающиеся автоматического обмена информацией о доходах от операций с криптоактивами..... 19

2.1.4. Взаимосогласительная процедура.....19

Лихтенштейн и Швейцария подписали Соглашение об осуществлении арбитража в рамках взаимосогласительной процедуры. 19

2.1.5. Новости ОЭСР..... 20

Глобальный форум опубликовал восемь новых отчетов о соблюдении стандарта обмена информацией по запросу. 20

48 стран согласились имплементировать разработанную ОЭСР систему отчетности по криптоактивам (CARF) к 2027 г. 20

ОЭСР опубликовала статистику применения взаимосогласительной процедуры за 2022 г. 21

2.1.6. Другие новости 21

ЭКОФИН обновил черный и серый списки юрисдикций ЕС. 21

Европейская комиссия предложила гармонизировать правила ТЦО в рамках ЕС. Швеция выступила против. 22

Служба внутренних доходов США предупреждает о недопустимости использования отдельных стратегий трансфертного ценообразования. 22

Федеральная налоговая служба ОАЭ подготовила Руководство по ТЦО для целей корпоративного налогообложения. 22

Управление Саудовской Аравии по вопросам zakat, налогов и таможни издало Руководство по операциям между взаимозависимыми лицами для целей взимания zakat. 22

2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций..... 23

Налоговые органы Польши обязаны устанавливать рыночный уровень операций с учетом правовой природы, определенной сторонами спорных правоотношений, только с 01.01.2019. В отношении сделки 2013 г. налоговый орган был не вправе для определения ее рыночной цены переqualificировать лицензионное соглашение в договор оказания услуг администрирования товарных знаков. 23

Налоговый орган вправе определить рыночную стоимость услуг, оказанных в период, в отношении которого соглашением о ценообразовании утвержден метод определения их рыночной стоимости, с использованием иного метода в отношении налогового периода, не охватываемого таким соглашением. 24

Содержащееся в иностранном законодательстве формальное ограничение на выплату роялти в установленном рыночном размере само по себе не может свидетельствовать о неправомерности ТЦО-корректировки в отношении лицензиара. 25

При анализе соответствия рентабельности налогоплательщика рыночному уровню необходимо учитывать как выполняемые им функции и принимаемые риски, так и стратегические риски, а также внешние условия деятельности, в частности рост цен на сырье, уменьшение количества клиентов, переориентацию производственной деятельности. 26

При проверке соблюдения принципа «вытянутой руки» необходимо опираться на национальное законодательство. Использование Руководства ОЭСР по ТЦО допускается в качестве источника принципов толкования национальных норм. 27

Налоговый орган обязан мотивировать применение метода, отличного от выбранного налогоплательщиком, на основании которого последним была подтверждена рыночность операций. 28

1. ТЦО в России

1.1. Изменение законодательства РФ

Федеральным законом от 27.11.2023 № 539 внесены существенные изменения в регулирование ТЦО.

Внесенный в Госдуму 29.09.2023 Законопроект № [448566-8](#)¹ принят в третьем чтении 17.11.2023, одобрен Советом Федерации 22.11.2023 и подписан Президентом РФ 27.11.2023 с реквизитами: Федеральный закон от 27.11.2023 № [539-ФЗ](#).

Новым законом внесены существенные изменения в регулирование ТЦО, в частности:

- расширен список лиц, признаваемых взаимозависимыми в соответствии с п. 2 ст. 105.1 НК РФ (п. 2 ст. 1);
- введен налог у источника с дохода, полученного налоговым нерезидентом РФ в связи с корректировкой налоговой базы (п. 3 ст. 1);
- введено использование медианного значения интервалов рентабельности / рыночных цен в целях доначисления налогов при проверке ФНС России контролируемых сделок (п. 5–9 ст. 1);
- уточнен перечень контролируемых сделок (п. 10 ст. 1);
- внесены изменения в части подготовки и представления документации по ТЦО (п. 11 ст. 1);
- расширен состав сведений в уведомлении по ТЦО (п. 12 ст. 1);
- расширены состав МГК и представляемые ею сведения (п. 13, 14 ст. 1);
- изменен порядок заключения соглашений о ценообразовании (п. 16–18 ст. 1);
- ужесточена ответственность за налоговые правонарушения в сфере ТЦО (п. 19–23 ст. 1).

Изменения вступили в силу 01.01.2024 (п. 2 ст. 6).

Подробный обзор изменений представлен в [Алерте от 20.12.2023](#).

¹ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

Федеральным законом от 26.02.2024 № 39-ФЗ исключен двухлетний срок для назначения проверки по ТЦО.

Внесенный в Госдуму 16.11.2023 Законопроект № [488070-8²](#) был принят в третьем чтении 15.02.2024, одобрен Советом Федерации РФ 21.02.2024 и подписан Президентом РФ 26.02.2024 с присвоением реквизитов: Федеральный закон от 26.02.2024 № [39-ФЗ](#).

Инициатива его принятия напрямую связана с судебным спором ФНС России с ПАО «Вымпел-Коммуникации» (дело № [А40-36350/2021](#)) и Постановлением КС РФ от 14.07.2023 № [41-П³](#).

КС РФ признал абзац 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ не соответствующим Конституции РФ в той мере, в какой он допускает исчисление двухлетнего срока, отведенного на назначение ФНС России ТЦО-проверки, со дня получения уточненного уведомления о контролируемых сделках, в котором не содержится новых значимых сведений о проверяемой сделке. Предписывая законодателю внести в правовое регулирование необходимые изменения, КС РФ указал, что сроки для назначения ТЦО-проверки при представлении налогоплательщиком уточненного уведомления могут быть дифференцированы. Однако вместо этого Федеральным законом № 39-ФЗ двухлетний срок исключен вовсе.

Теперь ФНС России будет принимать решение о назначении ТЦО-проверки без учета даты получения уведомления о контролируемых сделках (в том числе уточненного). Как отмечается в Пояснительной записке к Законопроекту, внесение данного изменения позволит исключить возникновение спорных ситуаций по поводу исчисления срока на принятие ФНС России решения о проведении ТЦО-проверки.

1.2. Письма Минфина и ФНС России

Письмо Минфина России от 01.11.2023 № 03-08-13/104225

Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н, которым недружественные государства включены в перечень офшорных юрисдикций, действует с 01.01.2024.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу (п. 1 ст. 5 НК РФ). При этом согласно п. 5 ст. 5 НК РФ действие указанного положения распространяется на нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти.

Перечень офшорных юрисдикций, утверждаемый приказами Минфина России, разрабатывается в соответствии с положениями о налоге на прибыль (пп. 1 п. 3 ст.

² «О внесении изменения в статью 105.17 части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

³ Подробнее см.: [Алерт от 24.07.2023](#) и Дайджест ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 г.

284 НК РФ). Налоговым периодом по данному налогу является календарный год (п. 1 ст. 285 НК РФ). Таким образом, изменения, внесенные Приказом Минфина России от 05.06.2023 № 86н⁴, применяются с начала очередного налогового периода, то есть с 01.01.2024.

1.3. Судебная практика

1.3.1. Неконтролируемые сделки

1.3.1.1. Применение оценочной экспертизы

Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2023 по делу № [А03-5074/2018](#) ЗАО «Научно-производственная фирма «Алтан» (председательствующий Кривошеина С.В., судьи Павлюк Т.В., Хайкина С.Н.)

Использование экспертом для оценки рыночной стоимости объекта недвижимости сборников укрупненных показателей восстановительной стоимости строений и сооружений с последующим пересчетом с применением соответствующих коэффициентов правомерно.

Общество в проверяемый период реализовало объекты недвижимости в адрес взаимозависимого лица. В рамках налоговой проверки инспекция провела оценочную экспертизу спорных объектов и установила занижение цен реализации по сравнению с рыночными.

Суды первой и апелляционной инстанций с учетом дополнительно проведенных оценочных экспертиз признали обоснованным заключение эксперта, полученное инспекцией в рамках проверки, и поддержали позицию налогового органа. Однако суд кассационной инстанции направил дело на новое рассмотрение в связи с отсутствием оценки всех представленных заключений экспертов.

При новом рассмотрении дела суд первой инстанции, исследовав все семь заключений экспертов, вновь подтвердил достоверность выводов эксперта, проводившего оценку в рамках налоговой проверки, и отказал налогоплательщику в удовлетворении его требований. При этом суд указал, что определение данным экспертом восстановительной стоимости строений и сооружений на основании сборников укрупненных показателей восстановительной стоимости (УПВС), введенных 01.01.1969, с последующим пересчетом с учетом применимых индексов и коэффициентов соответствует действующему законодательству. Несмотря на имеющееся в Методических указаниях о государственной кадастровой оценке, утвержденных Приказом Росреестра от 04.08.2021 № 11/0336, указание на то, что

⁴ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 189 за период с 1 апреля по 30 июня 2023 г.

Справочники УПВС неприменимы для объектов недвижимости, построенных после 2000 г., на практике эксперты продолжают ими пользоваться.

Дополнительно суд отметил неправомерность применения одним из экспертов скидки на долю объекта (коэффициента Чилтона) для определения размера ее рыночной стоимости в связи с отсутствием нормативной или справочной информации для этого, значительности доли, характера объекта недвижимости (бизнес-объект), взаимозависимости лиц, выступающих сторонами сделки, и фактической эксплуатацией приобретенного объекта одним лицом.

Суд апелляционной инстанции поддержал выводы суда первой инстанции.

Определение ВС РФ от 02.11.2023 № № [308-ЭС23-21198](#) об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «Фирма «БНГ»⁵ для рассмотрения в СКЭС ВС РФ по делу № [А53-27416/2022](#) (судья Завьялова Т.В.)

Оценка рыночной стоимости объекта должна осуществляться в отношении анализируемого периода. Количество сопоставимых объектов оценщик определяет самостоятельно.

Общество сдавало взаимозависимым лицам в аренду нежилые помещения. В подтверждение примененной в сделках цены общество представило отчет об определении рыночной стоимости арендной платы.

Налоговый орган установил, что в отчете нет информации о методике определения примененных корректировок и в связи с отсутствием в открытом доступе сведений по сопоставимым объектам назначил оценочную экспертизу. По ее результатам было установлено многократное (более чем в два раза) занижение обществом стоимости аренды спорных объектов.

Суды трех инстанций поддержали вывод налогового органа, отметив, что отчет налогоплательщика составлен на конкретную дату, а это исключает возможность распространения его результатов на анализируемый период; также в отчете нет указания на предупреждение специалиста об ответственности за дачу заведомо ложного заключения, наличие которого является обязательным. Дополнительно суд отклонил довод общества о недостаточности аналогов, использованных при оценке, проведенной налоговым органом, и обратил внимание на то, что законодательство РФ не устанавливает минимального допустимого количества аналогов для проведения оценки – выбор таковых является правом оценщика.

Судья Верховного суда РФ отказала в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

⁵ Подробнее см.: Постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 02.04.2023 по делу № А53-27416/2022 в Дайджесте ТЦО № 189 за период с 1 апреля по 30 июня 2023 г.; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.07.2023 по делу № А53-27416/2022 в Дайджесте ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 г.

Постановление Одиннадцатого арбитражного суда от 07.12.2023 по делу № [А65-18430/2023](#) ООО «Ремнефтегаз» (председательствующий Корастелев В.А., судьи Драгоценнова И.С., Попова Е.Г.)

Автомобили разных лет выпуска не признаются сопоставимыми для целей оценочной экспертизы рыночной стоимости.

В 2017 г. общество приобрело у независимого лица два автомобиля общей стоимостью 9,5 млн рублей. В проверяемом 2021 г. данные автомобили были реализованы взаимозависимым физическим лицам по цене 50 000 рублей каждый. Существенное уменьшение цены автомобилей общество обосновало повреждением их в ДТП.

Налоговый орган по результатам проверки установил, что страховые выплаты обществу не перечислялись, доказательств участия в ДТП налогоплательщиком не представлено, актами приема-передачи транспортных средств подтверждается технически исправное состояние автомобилей. В связи с этим инспекция пришла к выводу о необоснованном занижении стоимости спорных объектов. Для целей применения метода сопоставимых рыночных цен налоговым органом использован сервис «Определение среднерыночной стоимости транспортных средств и объектов недвижимости», согласно которому определена средняя рыночная цена аналогичных объектов.

До принятия решения по проверке налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию, указав стоимость спорных автомобилей на основании заключения эксперта об определении рыночной стоимости объектов с учетом наиболее вероятной суммы затрат на восстановление их свойств до уровня доаварийных.

Суды поддержали позицию налогового органа, указав, что калькуляция стоимости необходимого ремонта автомобилей осуществлена экспертом на основании актов обследования транспортных средств, составленных сотрудниками общества, в отсутствие документального подтверждения участия в ДТП. Оценка рыночной стоимости спорных автомобилей проведена без фактического осмотра, следовательно, без учета фактического состояния имущества. Кроме того, экспертом для сравнения приведены расчеты по объектам 2016 года выпуска, в то время как спорные автомобили выпущены в 2017 г., следовательно, их рыночная стоимость определена с использованием несопоставимых объектов.

1.3.1.2. Сопоставимость сделок для определения рыночной цены

Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.10.2023 по делу № [А37-701/2019](#)⁶ ООО «Ремстроймаш» (председательствующий Черняк Л.М., судьи Лугова И.М., Филимонова Е.П.)

Суд признал природную и обогащенную песчано-гравийные смеси однородными в целях применения метода сопоставимых рыночных цен.

Общество осуществляло земляные работы по договору с дорожным учреждением, по условиям которого в качестве оплаты вывозило из карьера песчано-гравийную смесь (далее – ПГС). При этом в договоре отсутствовало определение цены услуг и ПГС. Общество реализовывало ПГС в адрес взаимозависимого предпринимателя по цене, значительно ниже рыночной.

Налоговый орган пришел к выводу о занижении сумм НДС по операции реализации ПГС взаимозависимому лицу. В целях расчета сумм налога по данным операциям им был применен метод сопоставимых рыночных цен на основе анализа цен реализации природной ПГС, проведенного независимыми лицами. Для расчета была использована минимальная установленная рыночная цена.

Суды трех инстанций поддержали подход налогового органа, отметив, что использование им при расчете сумм налога информации о рыночных ценах на природную ПГС при определении рыночной стоимости обогащенной ПГС допустимо, так как данные виды смеси имеют тождественный полезный компонент – гравий, а также сходные характеристики и являются коммерчески взаимозаменяемыми, то есть однородными. Кроме того, применение методов ТЦО при определении налоговой базы по НДС в отношении товарообменных операций, доход от которых получен в натуральном выражении, правомерно в силу п. 2 ст. 154 НК РФ.

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.10.2023 по делу № [А53-21406/2022](#)⁷ ООО «Ростовский компрессорный завод» (председательствующий Черных Л.А., судьи Гиданкина А.В. и Прокофьева Т.В.)

⁶ Подробнее см.: Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 29.06.2023 по делу № А37-701/2019 в Дайджесте ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 г.

⁷ Определением ВС РФ от 01.02.2024 по делу № А53-21406/2022 отказано в передаче дела на рассмотрение в СКЭС ВС РФ.

Налоговый орган правомерно учитывал в составе арендных платежей коммунальные платежи при сопоставлении со стоимостью аренды, в состав которой также входила оплата коммунальных платежей, для определения рыночной стоимости аренды на основании метода сопоставимых рыночных цен.

Общество в проверяемый период арендовало у взаимозависимых ИП недвижимое имущество (нежилые помещения) по завышенным ценам.

Налоговый орган на основании метода сопоставимых рыночных цен определил рыночный диапазон цен договоров аренды. Поскольку цена по договору, заключенному обществом, превышала максимальное значение установленного интервала, для целей налогообложения была взята цена, равная максимальному значению интервала рыночных цен. Обществу доначислен налог с разницы между расходами, заявленными налогоплательщиком, и расходами, определенными инспекцией.

Оспаривая решение инспекции, общество указало на неправомерное исключение налоговым органом затрат по оплате услуг газо- и электроснабжения. Суд отклонил доводы налогоплательщика, отметив, что в отсутствие соглашения между арендатором и ресурсоснабжающей организацией обязанность по уплате коммунальных платежей возлагается на собственника имущества (арендодателя). При этом плата за электроэнергию была включена налоговым органом в состав расходов, уменьшающих налоговую базу. Кроме того, суд обратил внимание на то, что средняя величина коммунальных платежей, внесенных в составе арендных платежей, учитывалась инспекцией при сравнении с сопоставимыми услугами аренды, в которые также входила оплата коммунальных услуг.

1.3.1.3. Таможенная стоимость и ТЦО

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.10.2023 по делу № [А40-204215/2022](#)⁸ ООО «Моег Хеннеси Рус»⁹ (председательствующий Матюшенкова Ю.Л., судьи Каменская О.В., Нагорная А.Н.)

Документы по ТЦО, подтверждающие рыночность цены товара, примененной для налогообложения, не влияют на признание цены рыночной для таможенных целей.

Общество осуществляло импорт коньяка на основании внешнеэкономического контракта с французской компанией. Таможенная стоимость товара была определена на основании метода 1 по стоимости сделки с ввозимыми товарами.

⁸ Подробнее см.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.03.2023 по делу № А40-204215/2022 в Дайджесте ТЦО № 188 за период с 1 января по 31 марта 2023 г.; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.07.2023 по делу № А40-204215/22 в Дайджесте ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 г.; Решением АС города Москвы от 15.02.2024 по делу № А40-204215/2022 отказано в удовлетворении требований ООО «МОЕТ ХЕННЕССИ РУС».

Таможенный орган пришел к выводу, что взаимозависимость общества и французской компании повлияла на цену сделки, и принял решение о корректировке заявленной таможенной стоимости. Представленные обществом в подтверждение цены товара документы по ТЦО таможенный орган не принял.

Суды первой и апелляционной инстанций поддержали позицию общества и признали произведенные таможенным органом корректировки незаконными, указав, в частности, что Техническим комитетом по таможенной оценке Всемирной таможенной организации принят Комментарий 23.1, согласно которому анализ ТЦО может использоваться таможенными службами при оценке сделок между взаимозависимыми лицами.

Общество отмечало, что сделка по закупке коньяка является контролируемой для целей ТЦО. Закупаемая коньячная продукция, производимая под товарным знаком Hennessy, уникальна, сопоставимых товаров на рынке нет. Российские компании группы «Моет Хеннесси» не приобретают идентичную продукцию у независимых лиц для дальнейшей перепродажи. В связи с этим для определения рыночной цены общество применяло метод сопоставимой рентабельности. Результаты анализа показали, что операционная рентабельность общества находится в пределах рыночных интервалов. Обществом были представлены политика ТЦО группы компаний, пояснения в отношении формирования трансфертных цен на проверяемые товары, пояснения относительно факторов, влияющих на ценообразование ввозимых товаров, а также информационные письма об отсутствии влияния взаимозависимости на цену сделки.

Принимая решения, таможенный орган использовал для сравнения не стоимость товара, а индекс таможенной стоимости (ИТС), который является расчетной средней ценой на товар для внутреннего использования таможенными органами и не может применяться для корректировки таможенной стоимости. Кроме того, таможенный орган сравнил цены товаров, ввезенных на таможенную территорию ЕАЭС в соответствии с тремя разными базисными условиями поставок (DAP, CIF, FCA), которые существенно отличаются распределением обязанностей между сторонами сделки. При этом он не учел, что общество не реализовывает товар на внутреннем рынке конечным покупателям.

Суд кассационной инстанции отменил решение и постановление нижестоящих судов и отправил дело на новое рассмотрение, отметив, что суды не обосновали выводы о соответствии стоимости сделки и проверочной величины, правильности определения последней. Также судами отмечена эксклюзивность ввозимых алкогольных напитков, но не дана правовая оценка доводу таможенного органа о том, что на ввозимый товар, обладающий эксклюзивностью, установлена цена, более низкая по сравнению с той, которой располагает таможня на однородные товары при сопоставимых условиях ввоза.

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.11.2023 по делу № [А-40-233798/2022](#)⁹ ООО «ДЖЕКФРУТ» (председательствующий Матюшенкова Ю.Л., судьи Каменская О.В., Нагорная А.Н.)

Таможенная стоимость не может использоваться в качестве рыночной цены товара для целей налогообложения.

Общество осуществляло импорт плодоовощной продукции, закупаемой у иностранных поставщиков, которую впоследствии реализовывало. При оформлении товара таможенный орган счел, что обществом не представлены достаточные доказательства в пользу заявленной таможенной стоимости, и осуществил ее корректировку в сторону увеличения. Ввиду импорта скоропортящейся продукции для сокращения времени таможенного оформления общество согласилось на корректировку таможенной стоимости и уплатило НДС с учетом корректировок в полном объеме.

Установив, что товар на внутреннем рынке был реализован взаимозависимым лицам по стоимости, ниже таможенной, что привело к неправомерному заявлению обществом НДС к возмещению в большем размере, налоговый орган отказал в возмещении. Суды трех инстанций признали этот отказ незаконным, указав, что вдобавок к отсутствию надлежащих доказательств взаимозависимости общества с его контрагентами инспекцией не была проанализирована информация о реальных рыночных ценах на ввезенный товар, не были запрошены у таможенного органа сведения о данных, на основании которых осуществлялась корректировка таможенной стоимости, не была выяснена применимость использованных сведений для установления рыночной цены спорного товара. Кроме того, инспекцией не учтено, что таможенная стоимость применяется исключительно в таможенных целях и не может быть использована в качестве рыночной цены. Следовательно, у налогового органа не было законных оснований для корректировки цены реализации товара и отказа обществу в возмещении НДС.

2. ТЦО в иностранных юрисдикциях

2.1. Новости иностранных юрисдикций в сфере ТЦО

2.1.1. Подготовка страновой отчетности

Молдавия, Латвия, Греция, Чехия, Бельгия и Нидерланды имплементировали положения о публичной страновой отчетности.

Директива ЕС о публичной страновой отчетности имплементирована в Молдавии Законом от 11.09.2023 № [320](#), опубликованным в Официальном вестнике

⁹ Подробнее см.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2023 по делу № А40-233798/22 в Дайджесте ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 г.

22.11.2023. В соответствии с ним порог для представления страновой отчетности составляет 15,750 млрд молдавских леев. Кроме того, страновая отчетность включается в качестве отдельной главы в ежегодный управленческий отчет (Raportul Conducerii). Закон вступит в силу 01.01.2025.

Также положения о публичной страновой отчетности имплементированы в Латвии Законом от 14.09.2023 № [2023/187.1](#). Данный Закон включает положение о возможности применения пятилетней отсрочки раскрытия отдельной информации, если такое раскрытие может нанести существенный ущерб коммерческим интересам компаний, в отношении которых представляется отчет.

В Греции публичная страновая отчетность введена Законом № [5066/2023](#), опубликованным 14.11.2023, в Чехии – Законом № [349/2023](#), опубликованным 12.12.2023. Положения законов соответствуют Директиве ЕС 2021/2101.

Палата представителей Бельгии (нижняя палата Федерального парламента) 21.12.2023 одобрила [закон](#), вводящий публичную страновую отчетность согласно Директиве ЕС 2021/2101. Закон соответствует положениям Директивы. Он также содержит требование о представлении странового отчета в Национальный банк Бельгии. В этом случае организация освобождается от обязанности размещать отчет на своем веб-сайте при условии публикации ссылки на декларацию по налогу на прибыль, опубликованную Национальным банком.

[Законопроект](#) о частичной имплементации публичной страновой отчетности одобрен Сенатом Нидерландов. Он предусматривает введение необходимой правовой основы для последующего уточнения регулирования.

Требования, предъявляемые к публичной страновой отчетности в указанных юрисдикциях (за исключением Молдавии), применяются к финансовым годам, начинающимся 22.06.2024 или позднее.

2.1.2. Обмен страновой отчетностью

США и Израиль подписали Соглашение компетентных органов об обмене страновыми отчетами.

Согласно обновленной информации официального [сайта](#) Службы внутренних доходов США Соглашение компетентных органов США и Израиля об обмене страновыми отчетами было подписано и вступило в силу 16.08.2023. В соответствии с указанным Соглашением страны будут автоматически обмениваться страновыми отчетами в отношении отчетных периодов, начинающихся после 01.01.2021. При этом обмен такими отчетами должен осуществляться не позднее, чем через 18 месяцев с последнего дня финансового года МГК, к которому относится отчет. Для обмена отчетами за периоды, начинающиеся после 01.01.2022, установлен меньший срок – 15 месяцев.

Налоговое управление Кипра разъяснило порядок представления страновых отчетов в связи с переговорами о заключении Соглашения с США об их обмене.

Налоговое управление Кипра в [Уведомлении от 05.10.2023](#) заявило, что двустороннее соглашение компетентных органов Кипра и США об обмене страновыми отчетами находится на стадии переговоров. Ожидается, что его действие будет распространяться на финансовые годы, начинающиеся 01.01.2023 или позднее. В связи с этим Налоговое управление дало следующие разъяснения:

- страновой отчет за финансовые годы, начинающиеся 01.01.2022 или позднее, но до 01.01.2023, если головная материнская компания МГК является налоговым резидентом США, должен быть представлен в налоговые органы Кипра независимо от представления его в налоговые органы США (вторичная подача отчетности).
- при необходимости в связи с настоящим уведомлением в уже поданные отчеты могли быть внесены соответствующие изменения до 31.12.2023 без применения санкций.

Сингапур включил Таиланд, Барбадос и Фарерские острова в перечень юрисдикций, с которыми осуществляется автоматический обмен страновой отчетностью.

Администрация внутренних доходов Сингапура 30.10.2023 [обновила](#) перечень юрисдикций, с которыми осуществляется автоматический обмен страновой отчетностью. В него добавлены Барбадос и Фарерские острова, обмен с которыми будет осуществляться с финансового года, начинающегося 01.08.2021, а также Таиланд. С последним обмен начнется с 2023-го финансового года.

Венгрия одобрила подписание нового Соглашения с США об обмене страновой отчетностью. На данный момент обмен осуществляется на основании совместных заявлений.

На сайте Официальной газеты Венгрии опубликован Указ от 02.11.2023 № [1482/2023](#), которым одобрено подписание нового Соглашения с США об обмене страновыми отчетами.

Ранее между Венгрией и США действовало Соглашение об обмене страновыми отчетами, подписанное в 2018 г., однако оно было расторгнуто 08.01.2023 в соответствии с его условиями (спустя шесть месяцев после расторжения налогового соглашения 1979 г. по инициативе США).

В связи с этим стороны в конце 2022 г. выпустили совместное заявление, на основании которого осуществлялся обмен страновыми отчетами за 2021 финансовый год. Аналогичное [совместное заявление](#) об инициативном обмене страновыми отчетами было опубликовано в отношении финансовых лет, начинающихся позднее 01.01.2022. Служба внутренних доходов США дополнительно [разъяснила](#), что с учетом осуществляемого инициативного обмена

компании – члены американских МГК освобождены от представления отчетов в Венгрии.

2.1.3. Обмен финансовой информацией

Чехия и Швейцария обновили перечень юрисдикций, с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией.

04.10.2023 опубликован Финансовый бюллетень Чехии № [11/2023](#), в котором приведен перечень юрисдикций, участвующих в автоматическом обмене финансовой информацией в соответствии с положениями CRS, FATCA и требованиями ЕС. Для каждой юрисдикции в перечне указаны инструменты для обмена. Всего в него включено 157 юрисдикций.

Государственный секретариат Швейцарии по международным финансам [включил](#) в перечень юрисдикций, с которыми осуществляется автоматический обмен информацией о финансовых счетах в соответствии с CRS, Кению и Таиланд в качестве партнеров по взаимному обмену с 01.01.2024. Дополнительно были внесены изменения в отношении статуса обмена с отдельными странами (взаимный / невзаимный)¹⁰, а также оснований для его осуществления:

- Антигуа и Барбуда – временно невзаимный обмен (ранее – взаимный);
- Аруба – взаимный (ранее – временно невзаимный);
- Коста-Рика – взаимный (ранее – временно невзаимный);
- Болгария – взаимный (ранее – временно невзаимный);
- Гонконг – многостороннее соглашение с 01.01.2024 (ранее – двустороннее соглашение);
- Сингапур – многостороннее соглашение с 01.01.2024 (ранее – двустороннее соглашение).

Уругвай и США подписали Соглашение об обмене налоговой информацией.

[Соглашение](#) об обмене налоговой информацией было подписано США и Уругваем 24.10.2023. Оно закрепляет возможность осуществления сторонами автоматического обмена. Для этого необходимо определить информацию, подлежащую обмену, и порядок его осуществления.

Помимо этого, в соответствии с Соглашением стороны могут обмениваться налоговой информацией по предварительному запросу. Такой обмен возможен, если запрос сделан согласно правилам, установленным Соглашением, запрашиваемая сторона исчерпала все доступные средства для получения информации и такое ее раскрытие не противоречит государственной политике

¹⁰ Взаимный обмен свидетельствует о том, что информация представляется такой страной и направляется ей. Невзаимный обмен предполагает исключительно получение информации от соответствующей юрисдикции.

другой стороны. Также одна из сторон Соглашения может разрешить должностным лицам налоговых органов другой стороны осуществлять отдельные мероприятия налогового контроля на своей территории.

Данное Соглашение вступит в силу по истечении одного месяца с момента получения США уведомления о завершении Уругваем всех необходимых приготовлений.

Минфин Молдавии издал приказы о реализации автоматического обмена информацией о финансовых счетах.

17.11.2023 Министерство финансов Молдавии опубликовало в Официальном вестнике Приказ от 11.06.2023 № [102](#) об утверждении Положения об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах. Данный Приказ регулирует порядок реализации положений Закона от 31.03.2023 № 69¹¹, которым имплементировано Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах в соответствии с Единым стандартом по обмену налоговой информацией (CRS). В Положении определяются, в частности, подотчетные финансовые учреждения, лица и счета, в отношении которых представляется информация.

Также Минфин Молдавии издал Приказ от 11.06.2023 № [103](#), опубликованный 16.11.2023 в Официальном вестнике, которым утверждены два перечня юрисдикций (на данный момент они идентичны): перечень юрисдикций, от которых Молдавия будет получать информацию, и перечень юрисдикций, которым она будет ее предоставлять.

Налоговая администрация Ирландии опубликовала Руководство по порядку регистрации, представлению отчетности и выполнению иных обязательств в соответствии с Директивой DAC7.

23.10.2023 Налоговая администрация Ирландии [разместила](#) на своем официальном сайте обновленное Руководство по выполнению операторами цифровых платформ своих обязательств согласно Директиве DAC7. В него вошли, в частности, вопросы подтверждения среднегодового курса иностранной валюты, исполнения обязанностей по защите персональных данных и пример бизнес-модели, косвенно связывающей продавцов и пользователей платформ. Также 06.11.2023 было [опубликовано](#) Руководство по регистрации и представлению соответствующей отчетности.

Минфин Бельгии опубликовал разъяснения по популярным вопросам относительно применения Директивы DAC7.

Опубликованные Минфином Бельгии [разъяснения](#) по часто встречающимся вопросам касаются общей информации о Директиве DAC7, операторах цифровых

¹¹ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 189 за период с 1 апреля по 30 июня 2023 г.

платформ, которые обязаны представлять отчетность в соответствии с ней, и о содержании такой отчетности. Также уточняются положения о продавцах и видах деятельности, подпадающих по действие данной Директивы.

Кипр имплементировал Директиву DAC7.

03.11.2023 был [опубликован](#) Закон Кипра, направленный на имплементацию Директивы DAC7. Он предусматривает автоматический обмен информацией, представляемой операторами цифровых платформ. При этом операторы обязаны собирать данные только об отдельных видах деятельности, в частности об аренде недвижимости или транспортных средств, продаже товаров, оказании некоторых услуг. Первый срок представления отчетности – 31.01.2024.

Дополнительно вносятся изменения в части защиты персональных данных в Закон о CRS: отчитывающееся финансовое учреждение обязано информировать физических лиц об использовании информации и предоставлять им все данные об этом процессе, которые они вправе получать.

Также отдельные изменения вносятся в порядок обмена финансовой информацией по запросу и автоматического обмена сведениями о недвижимости, вводятся положения о совместных проверках.

Агентство доходов Италии уточнило порядок реализации требований Директивы DAC7.

Агентство доходов Италии выпустило [Положение от 20.11.2023](#), направленное на реализацию ранее имплементированной Директивы DAC7¹². В нем уточнены способы и условия передачи информации, требования обязательной регистрации субъектов, определены ведомства, ответственные за проведение проверки.

Требования Директивы DAC7 вступили в силу 01.01.2023, в связи с чем Агентство доходов Италии также [напомнило](#) о первом отчетном сроке – 31.01.2024. Первый обмен информацией о доходах, полученных от использования цифровых платформ, должен был осуществиться до 29.02.2024.

Латвия имплементировала положения Директивы DAC7 о проведении совместных налоговых проверок.

[Законом от 22.12.2022](#), вступившим в силу 01.01.2023, Латвия частично имплементировала Директиву DAC7. В январе 2023 г. Европейская комиссия направила Латвии уведомление о необходимости имплементации данной Директивы в полном объеме.

В целях завершения имплементации Директивы в Латвии был принят [Закон](#) от 06.12.2023, предусматривающий применение правил о совместных налоговых

¹² Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 188 за период с 1 января по 31 марта 2023 г.

проверках в отношении обмена информацией о доходах, полученных посредством цифровых платформ (DAC7). Данный Закон вступил в силу 01.01.2024.

ЕС готовится обновить соглашения об обмене финансовой информацией с Андоррой, Лихтенштейном, Монако, Сан-Марино и Швейцарией в целях применения Директивы DAC8.

Европейская комиссия [ГОТОВИТ](#) обновление соглашений ЕС об обмене финансовой информацией с Андоррой, Лихтенштейном, Монако, Сан-Марино и Швейцарией, которые были заключены в 2015–2016 гг. Изменения необходимы для приведения обмена в соответствии с положениями Директивы DAC8. Планируется расширение сферы обмена информацией, в частности посредством включения в нее обмена информацией об электронных денежных продуктах и цифровых валютах центрального банка.

Совет ЕС принял поправки в Директиву DAC8, касающиеся автоматического обмена информацией о доходах от операций с криптоактивами.

17.10.2023 Совет ЕС [ОБЪЯВИЛ](#) о принятии Директивы 2022/0413, вносящей изменения в Директиву 2011/16/EU об административном сотрудничестве в области налогообложения в части новых правил представления отчетности и обмена информацией об операциях с криптоактивами (DAC8). До 31.12.2025 страны – члены ЕС должны принять соответствующее законодательство. DAC8 подлежит применению с 01.01.2026, при этом вступление в силу отдельных положений отсрочено до 01.01.2028.

В сферу применения Директивы DAC8 попадает широкий круг криптоактивов, которые определяются в соответствии с Положением о рынках криптоактивов (MiCA), а также криптоактивы децентрализованного выпуска, стейбл-коины, токены цифровых денег, невзаимозаменяемые токены (NFT).

2.1.4. Взаимосогласительная процедура

Лихтенштейн и Швейцария подписали Соглашение об осуществлении арбитража в рамках взаимосогласительной процедуры.

Федеральная налоговая администрация Швейцарии [опубликовала](#) Соглашение с Лихтенштейном об осуществлении арбитража, подписанное 11.12.2023. Процедура арбитража подлежит применению, если вопрос о порядке налогообложения не был решен в рамках взаимосогласительной процедуры в течение трех лет.

Данное Соглашение регулирует процедуру инициирования и проведения арбитража, его применимые формы, порядок отбора и утверждения арбитров, несения расходов, вынесения итогового решения.

Соглашение об осуществлении арбитража применяется к запросам о его проведении, направленным позднее 11.12.2023.

Аналогичное соглашение было подписано Швейцарией с Нидерландами¹³.

2.1.5. Новости ОЭСР

Глобальный форум опубликовал восемь новых отчетов о соблюдении стандарта обмена информацией по запросу.

Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях, осуществляющий деятельность под эгидой ОЭСР и G20, [опубликовал](#) 08.11.2023 новые отчеты независимой оценки в сфере обмена информацией по запросу в отношении Латвии, Мавритании, Пакистана, Польши, Сербии и Таиланда. Также опубликованы два дополнительных отчета, отражающих прогресс, достигнутый Ботсваной и Доминикой.

Таким образом, отчеты подготовлены и опубликованы в отношении более чем половины государств – членов Глобального форума. В целом оценка является положительной: 88% государств-членов получили статус «соответствующих» или «в значительной степени соответствующих» требованиям в сфере прозрачности и обмена информацией по запросу.

48 стран согласились имплементировать разработанную ОЭСР систему отчетности по криптоактивам (CARF) к 2027 г.

10.11.2023 был опубликован программный документ [«Коллективное участие в реализации системы отчетности о криптоактивах»](#), которым 48 стран, включая США, Канаду, Великобританию, Японию, Корею, государства – члены ЕС, некоторые страны Латинской Америки, как юрисдикции, в которых действуют активные рынки криптовалют, согласились оперативно имплементировать положения CARF в национальное законодательство и к 2027 г. начать обмен информацией в соответствии с данным стандартом.

Страны также призвали другие юрисдикции присоединиться к системе CARF для совершенствования международного обмена информацией и борьбы с уклонением от уплаты налогов.

В рамках шестнадцатого пленарного заседания Глобального форума, проходившего с 29.11.2023 по 01.12.2023 в Лиссабоне (Португалия), к совместному заявлению [присоединилось](#) еще шесть юрисдикций: Бермудские и Фарерские острова, Колумбия, Индонезия, Маврикий и Монако.

¹³ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 г.

ОЭСР опубликовала статистику применения взаимосогласительной процедуры за 2022 г.

ОЭСР 14.11.2023 опубликовала статистику применения взаимосогласительной процедуры за 2022 г. В ней процедуры разделяются по непосредственно ТЦО-спорам и по иным категориям дел. Одними из основных используемых показателей являются количество инициированных за год процедур, количество завершенных процедур, а также время, затрачиваемое на проведение процедуры.

Из опубликованных данных следует:

- что количество завершенных процедур по ТЦО-спорам в 2022 г. незначительно уменьшилось (было завершено на 0,5% меньше процедур по сравнению с 2021 г.);
- налогоплательщики чаще прибегали к взаимосогласительной процедуре (по сравнению с 2021 г. общее количество инициированных взаимосогласительных процедур увеличилось на 3%);
- в основном взаимосогласительные процедуры завершаются успешно (все спорные вопросы решаются): в 2022 г. их было около 73%. Только 2% процедур завершилось без урегулирования спора и заключения соглашения. В целом данные показатели остались на уровне предыдущего года;
- уменьшилось среднее время, необходимое для проведения взаимосогласительной процедуры по вопросам ТЦО (процедуры, завершенные в 2022 г., в среднем занимали 29 месяцев, в 2021 г. этот показатель был на уровне 32 месяцев).

Подробнее со статистической информацией можно ознакомиться на официальном [сайте ОЭСР](#).

2.1.6. Другие новости

ЭКОФИН обновил черный и серый списки юрисдикций ЕС.

17.10.2023 Совет по экономическим и финансовым вопросам ЕС (ЭКОФИН) обновил перечень юрисдикций, не сотрудничающих по вопросам налогообложения (черный список). В него были добавлены Антигуа и Барбуда, Белиз и Сейшельские острова. В то же время из перечня были исключены Виргинские острова, Коста-Рика и Маршалловы острова. Всего в перечне сейчас 16 юрисдикций, включая Россию.

Также были внесены изменения в «серый» список, в который включаются юрисдикции, подтвердившие готовность реформировать свои налоговые режимы в соответствии со стандартами ЕС. Из данного перечня были исключены Иордания и Катар, скорректировавшие свои налоговые режимы, а также Монтсеррат и Таиланд, устранившие претензии, связанные со страновой отчетностью.

Европейская комиссия предложила гармонизировать правила ТЦО в рамках ЕС. Швеция выступила против.

12.09.2023 Европейская комиссия выступила с [предложением](#) подготовить Директиву о гармонизации правил ТЦО в рамках ЕС, что способствовало бы повышению налоговой определенности, борьбе с двойным налогообложением, а также ограничило бы возможность налогоплательщиков использовать ТЦО для уклонения от уплаты налогов.

Правительство Швеции, проанализировало поступившее предложение и 17.10.2023 [выступило](#) против него, указав на следующие существенные недостатки:

- различия в применении правил ТЦО государствами – членами ЕС переоценены, чаще всего споры возникают из-за разной оценки государствами фактических обстоятельств конкретного случая;
- применение правил ТЦО носит глобальный характер, в связи с чем по данному вопросу предпочтительнее искать глобальные решения, а не принимать их на уровне ЕС, поскольку последнее не решит проблемы применения правил ТЦО в отношениях с третьими странами.

Служба внутренних доходов США предупреждает о недопустимости использования отдельных стратегий трансфертного ценообразования.

20.10.2023 Служба внутренних доходов США [объявила](#), что вышлет предупреждение о недопустимости использования отдельных ТЦО-стратегий примерно 150 американским дочерним компаниям иностранных корпораций, участвующих в дистрибуции товаров. Также Служба намерена расширить проверки крупных компаний в 2024 г.

Федеральная налоговая служба ОАЭ подготовила Руководство по ТЦО для целей корпоративного налогообложения.

23.10.2023 Федеральная налоговая служба ОАЭ [опубликовала](#) Руководство по ТЦО для целей корпоративного налогообложения. Оно содержит общий обзор правил ТЦО, включая его принципы, требования к подготовке ТЦО-документации, специальные правила для отдельных транзакций, процессуальные вопросы, а также разъяснения наиболее часто возникающих вопросов.

Управление Саудовской Аравии по вопросам zakat, налогов и таможни издало Руководство по операциям между взаимозависимыми лицами для целей взимания zakat.

В апреле 2023 г. Управление Саудовской Аравии по вопросам zakat, налогов и таможни распространило применение правил ТЦО на плательщиков zakat¹⁴. Для

¹⁴ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 189 за период с 1 апреля по 30 июня 2023 г.

разъяснения новых правил применения ТЦО Управление [выпустило](#) Руководство по операциям между взаимозависимыми лицами для целей взимания закята. В данном Руководстве приведена классификация сделок между взаимозависимыми лицами (коммерческие транзакции, прямое и косвенное финансирование), а также разъяснено, в каких случаях доходы должны включаться в базу по закяту.

2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций

Решение Воеводского административного суда г. Познань от 03.10.2023 по делу № [ISA/Po 475/23](#) К.Р. против Польши

Налоговые органы Польши обязаны устанавливать рыночный уровень операций с учетом правовой природы, определенной сторонами спорных правоотношений, только с 01.01.2019. В отношении сделки 2013 г. налоговый орган был не вправе для определения ее рыночной цены переqualифицировать лицензионное соглашение в договор оказания услуг администрирования товарных знаков.

18.12.2013 польская компания К.Р. (налогоплательщик), специализирующаяся на розничной продаже компьютеров и программного обеспечения, внесла принадлежащие ей товарные знаки в качестве вклада в свою дочернюю организацию. В тот же день данные товарные знаки были реализованы организации К.S., взаимозависимой с К.Р. При этом приобретение К.S. спорных товарных знаков было осуществлено с помощью средств, предоставленных К.Р. в качестве вклада и займа. Впоследствии между К.Р. и К.S. было заключено лицензионное соглашение, на основании которого К.Р. уплачивало К.S. роялти за использование спорных товарных знаков.

Налоговый орган установил, что компания К.Р. и до, и после передачи товарных знаков осуществляла функции по их разработке, поддержанию и использованию и несла соответствующие расходы. К.S. была передана только функция защиты. При этом установленный размер роялти не соответствовал распределению функций между компаниями, в связи с чем налоговый орган пришел к выводу, что фактически К.S. оказывала К.Р. услуги по администрированию товарных знаков и размер ее вознаграждения должен соответствовать размеру компенсации затрат на регистрацию и правовую защиту товарных знаков, увеличенному на рыночную наценку за такие услуги. Для определения наценки налоговый орган использовал метод сопоставимой рентабельности на основе наценки на общие операционные расходы. По итогам расчета рыночного уровня вознаграждения налогоплательщику был доначислен налог на прибыль.

Суд отклонил позицию налогового органа, согласившись с доводами налогоплательщика о том, что возможность переqualификации операций введена в правовую систему Польши 01.01.2019. До этой даты у налоговых органов отсутствовало право изменять правовую природу анализируемых операций.

Соответственно, налоговый орган неправомерно осуществил переквалификацию лицензионного соглашения в договор по оказанию услуг администрирования товарных знаков и определил рыночную цену именно услуг по администрированию. Налогоплательщик представил налоговому органу расчет рыночного уровня роялти на основе метода сопоставимых рыночных цен. Суд обязал налоговый орган проверить корректность представленного расчета и определить обязанности налогоплательщика исходя из рыночного уровня роялти, а не вознаграждения за услуги.

Решение Верховного трибунала Великобритании от 20.10.2023 по делу № [\[2023\] UKUT 00257 \(TCC\)](#) Refinitiv Limited против Великобритании

Налоговый орган вправе определить рыночную стоимость услуг, оказанных в период, в отношении которого соглашением о ценообразовании утвержден метод определения их рыночной стоимости, с использованием иного метода в отношении налогового периода, не охватываемого таким соглашением.

Компании группы Thomson Reuters (далее – Группа), зарегистрированные в Великобритании, в период 2008–2018 гг. оказывали различные виды услуг (в частности, по разработке ПО, развитию контента, размещению данных) швейцарской организации Thomson Reuters Global Resources (TRGR), которой в рассматриваемый период принадлежали основные результаты интеллектуальной деятельности (РИД) Группы. РИД использовались TRGR для получения прибыли, которая облагалась налогом по более низким ставкам.

В отношении налоговых периодов 2008–2014 гг. Группа заключила с налоговым органом соглашение о ценообразовании (далее – СОЦ), в котором согласовала применение метода сопоставимой рентабельности на основе рентабельности затрат для определения рыночной стоимости спорных услуг. Согласовать новое СОЦ в отношении последующих налоговых периодов у Группы не получилось. В 2018 г. РИД были реализованы TRGR со значительным приростом в стоимости.

Налоговый орган по результатам проверки налогового периода 2018 г. установил, что на увеличение стоимости РИД, принадлежащих TRGR, и получение последней прибыли от их реализации в числе прочего повлияли услуги, оказываемые ей компаниями Группы. Придя к выводу, что TRGR выплачивало вознаграждение за оказанные услуги в заниженном размере, налоговый орган определил их рыночную цену на основе метода распределения прибыли и доначислил налог на перемещенную прибыль (Diverted Profits Tax). При этом налоговый орган не оспаривал то, что часть доначислений относится к услугам, оказанным в 2008–2014 гг., но, поскольку на получение прибыли швейцарской компанией при реализации ею РИД в 2018 г. повлияли услуги, оказанные британскими компаниями Группы в предыдущие периоды, настаивал на пересчете доходов за услуги, оказанные в эти годы, в проверяемом 2018 г. (когда СОЦ уже не действовало).

Группа, не оспаривая того, что СОЦ не ограничивает налоговый орган в применении иного метода для определения рыночного уровня вознаграждения за

услуги, оказанные в отношении налоговых периодов, которые не урегулированы СОЦ, указала, что доначисление налога в отношении услуг, оказанных в период, урегулированный СОЦ, на основе применения иного метода определения их рыночной цены изменяет прежний порядок налогообложения, в связи с чем является неправомерным.

Суд согласился с позицией налогового органа, отметив, что решение о доначислении налога вынесено в отношении налогового периода 2018 г. СОЦ заключено Группой в отношении 2008–2014 гг., следовательно, порядок определения рыночной стоимости услуг для данного налогового периода соглашением не урегулирован. Таким образом, осуществление налоговым органом доначислений, в частности в отношении услуг, оказанных в период действия СОЦ, для целей иного налогового периода является правомерным.

Решение Налогового суда США от 08.11.2023 по делу № [T.C. Memo. 2023-135](#) Coca Cola против США

Содержащееся в иностранном законодательстве формальное ограничение на выплату роялти в установленном рыночном размере само по себе не может свидетельствовать о неправомерности ТЦО-корректировки в отношении лицензиара.

The Coca Cola Company (ТССС), являющаяся собственником результатов интеллектуальной деятельности (далее – РИД), занималась производством и реализацией напитков. Иностранные аффилированные производственные организации изготавливали концентрат. Необходимые РИД предоставлялись производственным организациям на основании лицензионных договоров. Впоследствии концентрат реализовывался независимым разливочным заводам Coca Cola. В свою очередь, итоговая продукция заводов реализовывалась розничным продавцам.

В 1996 г. ТССС заключила с налоговым органом соглашение в отношении налоговых периодов 1987–1995 гг., согласовав определение рыночного размера роялти, подлежащего уплате производственными организациями, на основе метода «10–50–50». В соответствии с данным соглашением производственные организации были вправе выплачивать ТССС либо непосредственно роялти, либо дивиденды в установленном размере. Несмотря на ограничение налоговых периодов, в отношении которых действовало соглашение, ТССС продолжила применение данного метода в последующие годы.

Налоговый орган по результатам проверки налоговых периодов 2007–2009 гг. пришел к выводу, что примененный ТССС расчетный метод не соответствует принципу «вытянутой руки», и на основе метода сопоставимой рентабельности, при котором в качестве сопоставимых организаций использовались независимые разливочные заводы, осуществил корректировки, перераспределив часть прибыли производственных организаций, превышающую установленный рыночный уровень, в пользу ТССС в качестве роялти.

Налоговый суд США в Решении от 18.11.2020 [Т.С. No. 10](#) подтвердил правомерность осуществленных корректировок.

Среди спорных производственных организаций были бразильские компании, выплачивавшие ТССС дивиденды, часть которых, рассчитанная методом «10–50–50», зачитывалась в счет уплаты роялти. Налоговый суд постановил, что рыночный размер роялти, подлежащий выплате бразильской компанией, составил 1,768 млрд долларов США, в счет которых должны быть засчитаны и уплаченные дивиденды. непогашенная часть составила 882 млн долларов США.

ТССС оспаривала произведенную ТЦО-корректировку в отношении бразильских компаний в связи с тем, что законодательство Бразилии в спорный период ограничивало размер роялти, который мог быть выплачен бразильскими организациями иностранным материнским компаниям (в спорный период ограничение варьировалось в пределах от 16 млн до 21 млн долларов США), в связи с чем выплата роялти в превышающем размере нарушала бы местное законодательство.

Налоговый орган настаивал на том, что в данном случае применимо положение о «заблокированном доходе» (blocked income regulation), в соответствии с которым законодательные ограничения иностранного государства учитываются для целей ТЦО только при соблюдении определенных условий, включая требование о применимости такого ограничения ко всем лицам в аналогичной ситуации (как к взаимозависимым, так и к невзаимозависимым).

Суд признал осуществленную налоговым органом корректировку правомерной, указав, что законодательство Бразилии не ограничивало размер дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям, в связи с чем выплата бразильскими компаниями дивидендов в размере, установленном налоговым органом, не повлекла бы за собой нарушение местного законодательства. Кроме того, сама ТССС учитывала часть получаемых дивидендов в счет уплаты роялти.

Решение Административного апелляционного суда Версаля от 30.11.2023 по делу № [21VE02781](#) (SAS) SKF Holding France против Франции

При анализе соответствия рентабельности налогоплательщика рыночному уровню необходимо учитывать как выполняемые им функции и принимаемые риски, так и стратегические риски, а также внешние условия деятельности, в частности рост цен на сырье, уменьшение количества клиентов, переориентацию производственной деятельности.

SAS RKS, входящая в группу SKF и являющаяся дочерней компанией (SAS) SKF Holding France, производит на заказ крупные детали для гражданской и военной промышленности. Используемое в производстве сырье закупается у независимых поставщиков. Готовая продукция реализуется в основном дистрибьюторским компаниям группы для последующей продажи.

Налоговый орган по результатам проверки за налоговые периоды 2009–2010 гг. установил, что чистая рентабельность SAS RKS с 2005 по 2010 гг. была отрицательной, при этом компания выполняла только ограниченные производственные функции. На основании метода сопоставимой рентабельности налоговый орган пришел к выводу о нерыночном характере реализации продукции дистрибьюторским компаниям, рассчитал рыночный уровень рентабельности по чистой прибыли на основании показателей восьми сопоставимых компаний, увеличил показатели SAS RKS до медианного значения и доначислил налоги.

Суд признал позицию налогового органа неправомерной, отметив, что SAS RKS владеет всеми необходимыми для производства материальными активами и несет связанные с ним риски. Несмотря на то что материнская шведская компания направляла SAS RKS параметры наценок для применения к производственным затратам при реализации продукции, данные параметры использовались несистематически. При этом размер производственных затрат, являющийся основой для переговоров с конечными потребителями, SAS RKS определяет самостоятельно, большую долю в затратах составляет цена приобретаемого сырья. Также SAS RKS участвовала в переговорах с покупателями и была вправе отказаться от реализации. Убытки же в спорный период были вызваны резким ростом цен на сырье, уменьшением количества клиентов, неудачной попыткой переориентации производственной деятельности и подтверждают реальное несение компанией операционных и стратегических рисков.

Решение Суда ЕС от 14.12.2023 по делу № [C-457/21 P](#) Европейская комиссия против Amazon и Люксембурга¹⁵

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 г. 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 г. 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 г. Европейская 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

¹⁵ Обратим внимание, что в Дайджесте ТЦО № 189 за период с 1 апреля по 30 июня 2023 г. мы разбирали мнение юридического советника (Advocate General) от 08.06.2023 по данному делу, ошибочно назвав его решением Суда ЕС.

рентабельности пришла к выводу, что в рескрипте завышен размер роялти, и это привело к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в Люксембурге.

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

Суд ЕС оставил решение ЕСОЮ в силе, вместе с тем указав на ошибочность обоснования, приведенного нижестоящим судом. Подтверждая неправомерность решения Комиссии, Суд ЕС отметил, что при анализе вынесенного Люксембургом налогового рескрипта Комиссия основывалась на внешних по отношению к национальной налоговой системе положениях (Руководство ОЭСР по ТЦО), на которые национальное законодательство не ссылалось. Применение принципа «вытянутой руки» для оценки наличия предоставления компаниями преимущества по сравнению с обычным уровнем налогообложения в конкретной юрисдикции в отсутствие его имплементации в национальное законодательство невозможно.

Отметим также, что при анализе настоящего дела Суд ЕС основывался на своих выводах по делу Европейской комиссии против Fiat Chrysler Finance Europe¹⁶.

Решение Административного апелляционного суда Парижа от 28.12.2023 по делу № [22PA01528](#) SAS CFEB Sisley против Франции

Налоговый орган обязан мотивировать применение метода, отличного от выбранного налогоплательщиком, на основании которого последним была подтверждена рыночность операций.

SAS CFEB Sisley – головная организация группы компаний Sisley, специализирующейся на реализации косметической продукции. Данная компания закупает большую часть ассортимента у дочерней французской производственной компании Francos и реализует, в частности, через иностранные дистрибьюторские дочерние компании по цене, определенной на основании метода цены последующей реализации.

Налоговый орган по результатам проверки налоговых периодов 2012–2013 гг. пришел к выводу, что SAS CFEB Sisley реализовывала товар дочерней гонконгской компании Sisley Hong-Kong Ltd. по заниженным ценам, и доначислил налог.

Компания представила налоговому органу ТЦО-документацию с анализом уровня валовой рентабельности независимых компаний, которым товары поставляют организации, сопоставимые с SAS CFEB Sisley. Проведенный анализ подтвердил, что валовая рентабельность Sisley Hong-Kong Ltd. соответствует рыночной. Дополнительно был представлен расчет валовой рентабельности независимых

¹⁶ Решение Суда ЕС от 08.11.2022 по делам № C-885/19, C-898/19P. – Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 187 за период с 1 сентября по 31 декабря 2022 г.

дистрибьюторов, которым SAS CFEB Sisley реализует ту же продукцию, что и своим дочерним компаниям, – результат был практически идентичным.

На основании показателей выбранных налогоплательщиком сопоставимых компаний налоговый орган сравнил валовую и чистую рентабельность и установил, что чистая рентабельность гонконгской дочерней компании значительно превышает показатели третьего квартиля определенного диапазона.

Суд признал доначисления незаконными, отметив, что представленные расчеты демонстрируют существенные различия в показателях компаний, отражая диспаритетность отрасли. При этом полученная Sisley Hong-Kong Ltd. валовая рентабельность находится в пределах установленного рыночного диапазона. Кроме того, несмотря на установленную налоговым органом более высокую чистую рентабельность спорной компании, им не доказано, что в настоящем деле именно расчет показателей чистой рентабельности является наиболее подходящим для установления рыночного уровня цен реализации товаров SAS CFEB Sisley.

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

info@schekinlaw.ru

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru