

**ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ  
ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 166**

**01 января 2020 года – 31 января 2020 года**

**1. Проекты нормативных правовых актов ..... 3**

Минфин России инициировал законопроект, направленный на разрешение ряда вопросов, возникающих при определении и контроле трансфертных цен, в частности, предлагается:.....3

а) внести изменения в порядок заключения соглашений о ценообразовании;.....3

б) уточнить условия признания сделок контролируемыми; .....5

в) предоставить территориальным налоговым органам право извещать ФНС России о выявленных контролируемых сделках вне рамок проведения налоговых проверок или налогового мониторинга; .....6

г) увеличить срок предоставления налогоплательщиком документов, истребуемых ФНС России при проверке контролируемых сделок, до 30 дней со дня получения соответствующего требования. ....6

**2. Письма Минфина России и ФНС России ..... 6**

Использование в рамках гражданско-правовых сделок методов, предусмотренных ст. 105.7 НК РФ, не исключает возможность проведения в отношении таких сделок проверки цен со стороны ФНС России.....6

Если обособленное подразделение российской организации применяет в отношении сделки другую ставку по налогу на прибыль по сравнению со ставкой, применяемой ее российским контрагентом, эти сделки могут быть признаны контролируемыми. ...7

**3. Судебная практика ..... 8**

**3.1. Неконтролируемые сделки..... 8**

**3.1.1. Реализация по заниженным ценам покупателю, применяющему льготный режим налогообложения (пониженную ставку налога)..... 8**

Инспекция доказала получение необоснованной налоговой выгоды при реализации товаров по заниженным ценам взаимозависимому лицу, применяющему специальные

режимы, и правомерно определила рыночную цену с помощью метода сопоставимых рыночных цен..... 8

**3.1.2. Применение правил ТЦО к договорам займа. .... 9**

Безвозмездность договора займа не свидетельствует о том, что в сделке созданы условия, отличные от тех, которые могли бы иметь место в сделках между независимыми лицами, так как ГК РФ не запрещает заключение безвозмездных договоров займа между независимыми лицами. ....9

**3.1.3. Определение рыночной цены лицензионных платежей ..... 10**

Суды признали незаконным расчет инспекцией роялти в сделке между взаимозависимыми лицами, основанный на оценочной экспертизе, проведенной с нарушением положений НК РФ.....10

**3.1.4. Реализация через цепочку посредников ..... 11**

Суд признал правомерным расчет для целей исчисления НДС рыночной цены реализации товаров реальным покупателям, минуя цепочку взаимозависимых контрагентов, а также с применением затратного метода..... 11

## **1. Проекты нормативных правовых актов**

**Проект** Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в части совершенствования налогового контроля за ценами и порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения)»

**Минфин России инициировал законопроект, направленный на разрешение ряда вопросов, возникающих при определении и контроле трансфертных цен, в частности, предлагается:**

**а) внести изменения в порядок заключения соглашений о ценообразовании;**

- 1) Статью 105.7 НК РФ предлагается дополнить пунктом 2.1, в соответствии с которым при заключении соглашения о ценообразовании с участием компетентного иностранного налогового органа предоставляется возможность применения наряду с методами, предусмотренными НК РФ, методов ценообразования, используемых в соответствующем иностранном государстве, при условии сопоставимости результатов;
- 2) Проверка в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами не может быть проведена в отношении сделки, по которой налогоплательщик обратился в ФНС России с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании, но по нему не принято ни одно из следующих решений: решение о заключении соглашения о ценообразовании, мотивированное решение об отказе от заключения такого соглашения (п. 1 ст. 105.17 НК РФ).

В случае, если по результатам заявления о заключении соглашения о ценообразовании принято решение об отказе от заключения такого соглашения, решение о проведении проверки в отношении данной контролируемой сделки может быть вынесено не позднее двух лет со дня принятия такого решения. В рамках такой проверки могут быть проверены контролируемые сделки в период, не превышающий пяти календарных лет (п. 2 ст. 105.17 НК РФ);

- 3) Предлагается исключить необходимость представления налогоплательщиком вместе с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании документов, которые находятся в распоряжении налоговых органов (в частности, исключены из перечня копия свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика, а также копия свидетельства о постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе по месту его нахождения на территории РФ) (п. 1 ст. 105.22 НК РФ);

- 4) Уточнены сроки представления иных документов, запрашиваемых ФНС России и необходимых для заключения соглашения о ценообразовании (10 дней с даты получения запроса ФНС России (п. 3 ст. 105.22 НК РФ), а также сроки представления доработанного проекта соглашения о ценообразовании (30 дней со дня получения решения ФНС России о необходимости доработки проекта соглашения (п. 6.1 ст. 105.22 НК РФ);
- 5) Вводится обязанность налогоплательщика в шестимесячный срок сообщить о факте подачи иностранным контрагентом заявления в иностранный налоговый орган о заключении аналогичного соглашения (если ранее иностранный контрагент не подавал аналогичное заявление) (п. 3.1 ст. 105.22 НК РФ);
- 6) С 9 до 27 месяцев увеличен максимальный срок рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании с участием компетентного органа иностранного государства, при этом такой срок приостанавливается на период представления налоговым органом иностранного государства документов и (или) информации в соответствии с запросом, направленным ФНС России, в рамках проведения взаимосогласительной процедуры (п. 4 ст. 105.22 НК РФ).

Как следует из пояснительной записки к законопроекту, предлагаемый срок в полной мере учитывает такую отличительную черту процесса заключения соглашений о ценообразовании в отношении внешнеторговых сделок, как необходимость проведения с компетентными органами соответствующих иностранных государств переговоров, которые ввиду имеющихся различий в подходах в отношении вопросов ценообразования нередко принимают затяжной характер. С учетом этого средний срок рассмотрения документов, представленных для целей заключения соглашения о ценообразовании, в большинстве зарубежных стран с развитой экономикой (среди которых Великобритания, Япония, Франция, ФРГ, Нидерланды, Австралия) колеблется от 24 до 30 месяцев;

- 7) Перечень оснований для принятия решения об отказе от заключения соглашения о ценообразовании дополнен следующими позициями (п. 8 ст. 105.22 НК РФ):
  - недостижение взаимного соглашения с иностранным налоговым органом в целях заключения соглашения о ценообразовании;
  - непредставление сведений в порядке и сроки, установленные НК РФ;
  - несогласие налогоплательщика с решением о необходимости доработки проекта соглашения о ценообразовании (в том числе в форме непредставления доработанного проекта соглашения о ценообразовании в установленный срок);

- несогласие налогоплательщика с решением о заключении соглашения о ценообразовании, которое выразилось в отказе налогоплательщика от подписания соглашения (в том числе в форме неявки налогоплательщика (его представителя) для подписания соглашения в ФНС России;
- 8) Налогоплательщику будет предоставлено право в случае принятия решения об отказе от заключения соглашения о ценообразовании в течение трех месяцев со дня получения указанного решения повторно представить ФНС России проект соглашения в отношении внешнеторговой сделки с иностранным контрагентом, с которым заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, без участия иностранного налогового органа (п. 8.1 ст. 105.22 НК РФ);
  - 9) Урегулирован порядок внесения изменений в соглашение о ценообразовании, при этом при представлении проекта измененного соглашения и документов в установленный срок, государственная пошлина не взимается (п. 12 ст. 105.22 НК РФ);
  - 10) Основания для досрочного прекращения действия соглашения о ценообразовании по решению руководителя (заместителя руководителя) ФНС России дополнены таким основанием как отказ налогоплательщика от изменения соглашения, инициатором которого является ФНС России (в том числе в форме непредставления налогоплательщиком проекта измененного соглашения и документов), если такой отказ может повлечь или повлечет за собой несоблюдение положений п. 1 ст. 105.3 НК РФ (п. 2 ст. 105.24 НК РФ).

***б) уточнить условия признания сделок контролируемыми;***

- 1) В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК РФ сделки в области внешней торговли товарами, которые входят в состав одной или нескольких товарных групп, предусмотренных п. 5 ст. 105.14 НК РФ (нефть и товары, выработанные из нефти, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни) будут признаваться контролируемыми, даже если предмет сделки не является товаром мировой биржевой торговли (пп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

В настоящее время контроль за ценами в таких сделках осуществляется исключительно, если указанные товары признаются товарами мировой биржевой торговли;

- 2) Уточнен порядок исчисления суммы доходов по сделкам в ситуациях, когда лицо, получающее доход по таким сделкам, не исчисляет налог на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ – в таком случае сумма дохода по сделке будет

определяться расчетным путем по правилам гл. 25 НК РФ с применением метода начисления;

- 3) Уточнено, что в случае совершения сделок между взаимозависимыми лицами или приравненных к ним сделок с участием комиссионера (агента), действующего от своего имени, но по поручению комитента (принципала), для целей исчисления суммы доходов, такие сделки будут приравниваться к сделкам, совершенным непосредственно между комитентом (принципалом) и третьим лицом, не принимая во внимание наличие комиссионера (агента).

***в) предоставить территориальным налоговым органам право извещать ФНС России о выявленных контролируемых сделках вне рамок проведения налоговых проверок или налогового мониторинга;***

Минфином России предложено внести изменения в п. 1 ст. 105.17 НК РФ, на основании которых территориальным налоговым органам будет предоставлена возможность направлять в ФНС России извещение о контролируемых сделках, являющееся основанием для назначения предусмотренной ст. 105.17 НК РФ проверки, вне рамок проведения налоговых проверок (налогового мониторинга).

***г) увеличить срок предоставления налогоплательщиком документов, истребуемых ФНС России при проверке контролируемых сделок, до 30 дней со дня получения соответствующего требования.***

Данные изменения предлагается внести в п. 7 ст. 105.17 НК РФ.

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

### **Письмо Минфина России от 25.12.2019 № 03-12-11/1/101381**

***Использование в рамках гражданско-правовых сделок методов, предусмотренных ст. 105.7 НК РФ, не исключает возможность проведения в отношении таких сделок проверки цен со стороны ФНС России.***

Нормы п. 1 ст. 105.3 НК РФ предусматривают применение в сделках между взаимозависимыми лицами общепринятого в мировой практике принципа "вытянутой руки" при определении цен для целей налогообложения.

Для оценки соответствия цен в сделках между взаимозависимыми лицами принципу "вытянутой руки" ("справедливой цены") могут использоваться методы, предусмотренные гл. 14.3 НК РФ.

При этом налогоплательщики при заключении сделок не обязаны руководствоваться методами, указанными в п. 1 ст. 105.7 НК РФ, для обоснования своей политики в области ценообразования в целях, не предусмотренных НК РФ (п. 12 ст. 105.7 НК РФ).

Использование в гражданско-правовых договорах для определения порядка ценообразования в сделках между взаимозависимыми лицами методов, указанных в п. 1 ст. 105.7 НК РФ, не является обстоятельством, исключающим необходимость обоснования цен в указанных сделках в порядке, установленном разделом V.1 НК РФ, а также возможность проведения в отношении таких сделок проверок, предусмотренных ст. 105.17 НК РФ.

### **Письмо Минфина России от 25.12.2019 № 03-12-11/1/101449**

***Если обособленное подразделение российской организации применяет в отношении сделки другую ставку по налогу на прибыль по сравнению со ставкой, применяемой ее российским контрагентом, эти сделки могут быть признаны контролируемыми.***

В силу пп. 1 п. 2 и п. 3 ст. 105.14 НК РФ внутрироссийская сделка признается контролируемой, в частности, если:

- стороны сделки применяют разные ставки по налогу на прибыль (за исключением ставок, предусмотренных п. 2 - 4 ст. 284 НК РФ) к прибыли от деятельности, в рамках которой заключены такие сделки; и
- сумма доходов по таким сделкам превышает 1 млрд руб.

Применение разных ставок по налогу на прибыль может быть обусловлено, в частности, применением одной из сторон сделок пониженных налоговых ставок, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Уплата сумм налога (авансовых платежей), подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, производится налогоплательщиками - российскими организациями в том числе по месту нахождения их обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, по ставкам налога, действующим на территориях, где расположены обособленные подразделения организации (ст. 288 НК РФ).

В случае, если хотя бы одно обособленное подразделение российской организации, являющейся стороной внутрироссийских сделок, применяет налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, отличную от налоговой ставки другой стороны



сделок, к прибыли от деятельности, в рамках которой заключены такие сделки, такие сделки могут быть признаны контролируруемыми по пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

### **3. Судебная практика**

#### **3.1. Неконтролируемые сделки**

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

**Определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.01.2020 № [304-ЭС19-25342](#) по делу № [А70-17548/18](#) ООО «Завод ЖБИ 5»<sup>1</sup> об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (Судья ВС РФ Антонова М.К.)**

***Инспекция доказала получение необоснованной налоговой выгоды при реализации товаров по заниженным ценам взаимозависимому лицу, применяющему специальные режимы, и правомерно определила рыночную цену с помощью метода сопоставимых рыночных цен.***

По итогам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды путем согласованных действий при оформлении поставок продукции на своей территории через взаимозависимое лицо, применяющее специальные налоговые режимы, по заниженным ценам. По мнению проверяющих, Общество приняло на себя заранее невыгодные условия в виде прямого отказа от реализации товаров конечным потребителям - физическим лицам с целью уклонения от уплаты налога на прибыль и НДС.

Инспекция для определения соответствия цены сделок рыночным ценам применила метод сопоставимых рыночных цен и осуществила выборку цен по сопоставимым сделкам.

В результате проверки от 5 до 17 ценовых категорий продукции Общества в соответствии с номенклатурой товаров, реализуемых Обществом в адрес взаимозависимого лица, и осуществлении расчета по 257 товарным позициям,

---

<sup>1</sup> Постановление Восьмого ААС от 17.06.2019 по делу № А70-17548/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 161 за период с 01 июля 2019 года по 31 июля 2019 года.



Инспекцией установлено отклонение цен в сделках в среднем на 30,6 процентов. Налоговым органом применено минимальное значение рыночной цены.

Суды трех инстанций признали решение Инспекции обоснованным, указав, что налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки в отношении Общества не осуществлял налоговый контроль за рыночными ценами по сделкам Общества, а принял во внимание существенное снижение указанной цены (до 52 процентов от рыночной по отдельным товарам) в качестве одного из обстоятельств, совокупность которых во взаимосвязи свидетельствует о применении Обществом схемы неправомерной минимизации налогов.

Судья ВС РФ отказала в передаче кассационной жалобы Общества для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ.

### ***3.1.2. Применение правил ТЦО к договорам займа.***

**Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2020 по делу № [А68-2051/18](#) АО «Газстройдеталь» (Председательствующий Большаков Д.В., судьи Еремичева Н.В., Мордасов Е.В.)**

***Безвозмездность договора займа не свидетельствует о том, что в сделке созданы условия, отличные от тех, которые могли бы иметь место в сделках между независимыми лицами, так как ГК РФ не запрещает заключение безвозмездных договоров займа между независимыми лицами.***

В рамках договора на поставку продукции Общество перечисляло денежные средства в адрес взаимозависимого контрагента. При этом денежные средства, перечисляемые контрагенту, были получены Обществом от банка по кредитному договору.

В дальнейшем контрагент Общества осуществлял возврат денежных средств Обществу в связи с расторжением договора. Отгрузка продукции в адрес Общества в рамках договора поставки не осуществлялась.

Инспекция пришла к выводу, что денежные средства, перечисляемые контрагенту, фактически были предоставлены взаимозависимому лицу не в рамках договора поставки, а в виде беспроцентных займов.

По мнению Инспекции, Общество получило необоснованную налоговую выгоду в виде минимизации налоговых обязательств в результате предоставления денежных средств, полученных в рамках кредитных линий, в безвозмездное пользование взаимозависимому лицу с целью занижения внереализационных

доходов ввиду неотражения процентов, подлежащих начислению с сумм перечисленных авансов во временное пользование. Безвозмездность займа является признаком, свидетельствующим об установлении в данной сделке нерыночной цены. Инспекцией произведен расчет недополученных Обществом процентов по ставке рефинансирования ЦБ РФ, действующей в проверяемом периоде, в размере 8,25%.

Суды согласились с выводом налогового органа о том, что сложившиеся в рамках заключенного договора поставки отношения свидетельствуют о том, что фактически Общество предоставляло своему взаимозависимому лицу беспроцентные займы.

Тем не менее, признавая решение Инспекции незаконным, суды исходили из того, что ГК РФ предусматривает возможность заключения договора займа как возмездного, так и без установления платы за пользование денежными средствами. Данное условие может быть применено и к взаимозависимому лицу и к лицу, которое таковым не является.

Суды указали, что в сделке по предоставлению беспроцентного займа отсутствует второе условие, предусмотренное пунктом 1 статьи 105.3 Налогового кодекса, а именно: создание коммерческих или финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

### ***3.1.3. Определение рыночной цены лицензионных платежей***

**Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2020 по делу № [A68-2051/18](#) АО «Газстройдеталь» (Председательствующий Большаков Д.В., судьи Еремичева Н.В., Мордасов Е.В.)**

***Суды признали незаконным расчет инспекцией роялти в сделке между взаимозависимыми лицами, основанный на оценочной экспертизе, проведенной с нарушением положений НК РФ.***

Между Обществом и взаимозависимым контрагентом был заключен лицензионный договор о предоставлении права использования изобретений и полезных моделей. Ежегодное вознаграждение устанавливалось как в фиксированном размере, так и в проценте от выручки продукции, в производстве которой используется патент.

В ходе налоговой проверки инспекция пришла к выводу о многократном завышении роялти.

С целью установления рыночной стоимости роялти инспекцией была назначена оценочная экспертиза, по итогам которой было установлено отклонение размера роялти от рыночного более чем на 80 %.

Признавая подход инспекции неправомерным, суд пришел к выводу об отсутствии у Инспекции оснований для проверки цены в сделке, так как сама по себе взаимозависимость сторон не свидетельствует о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды.

Кроме того, суд отметил, что заключение эксперта не может быть положено в основу доначисления спорных сумм налога, поскольку содержит существенные недостатки:

- несоответствие примененного метода нормам НК РФ и заявленному методу (заявлен метод распределения прибыли, заключающийся в распределении совокупной прибыли или остаточной прибыли всех сторон сделки с учетом степени участия каждой из сторон, при этом совокупная прибыль не определялась и не распределялась);
- неверно определена база: применены общие финансовые показатели, а не дополнительная прибыль от использования патентов;
- неверно определена ставка (выбрана несопоставимая отрасль при отборе ставки роялти; не применен коэффициент на ценность изобретения);
- при определении количественных показателей применены: к базе «прибыль» применена стандартная ставка роялти (4,5%), в то время как ставки, на которые ссылается эксперт, определены применительно к сумме продаж.

Указанные ошибки, по мнению суда, привели к неверному расчету суммы роялти в экспертном заключении.

### ***3.1.4. Реализация через цепочку посредников***

**Определение Верховного Суда Российской Федерации от 09.01.2020 № [305-ЭС19-24928](#) по делу № [А40-207546/18](#) ООО «Победа» об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (Судья ВС РФ Пронина М.В.)**

***Суд признал правомерным расчет для целей исчисления НДС рыночной цены реализации товаров реальным покупателям, минуя цепочку взаимозависимых контрагентов, а также с применением затратного метода.***

Общество в проверяемом периоде осуществляло оптовую торговлю импортными товарами из Китая.

Основанием для доначисления НДС послужили выводы Инспекции о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды в виде возмещения НДС вследствие реализации импортных товаров взаимозависимым контрагентам по ценам ниже цен его приобретения. Инспекция посчитала, что контрагенты Общества являются искусственными звеньями между Обществом и конечными покупателями, не имеющими отношения к хозяйственным операциям по движению товара.

Инспекция произвела перерасчет налоговой базы по НДС, исходя из стоимости импортных товаров, ввезенных на территорию РФ, и стоимости реализации товара реальным покупателям, фактически приобретавших его у Общества, минуя цепочку взаимозависимых контрагентов.

При отсутствии сведений о ценах приобретения контейнеров реальными покупателями инспекция, определяя действительные налоговые обязательства налогоплательщика, применила затратный метод.

Суды трех инстанций признали правомерными выводы инспекции.

В передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ отказано.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно  
отправив заявку на [info@schekinlaw.ru](mailto:info@schekinlaw.ru)  
Архив дайджестов находится на сайте [www.schekinlaw.ru](http://www.schekinlaw.ru)**