

ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 178

01 февраля 2021 года – 28 февраля 2021 года

1. Международные новости 3

ОЭСР выпущено руководство по Международной программе соответствия требованиям налогового законодательства (ICAP)..... 3

Опубликованы экспертные отчеты нескольких стран о выполнении предписаний Action 14 Плана BEPS, направленных на совершенствование механизма разрешения налоговых споров в соответствии с СИДН..... 3

2. Подзаконные нормативные правовые акты..... 4

ФНС России обновила форматы представления документов (информации) для заключения соглашения о ценообразовании в электронной форме. 4

3. Письма Минфина и ФНС России 4

ФНС России разъяснила понятие «акционерная деятельность» применительно к внутригрупповым услугам..... 4

Ставка по долговому обязательству, являющемуся контролируемой сделкой, равная минимальному или максимальному значению интервала предельных значений, подлежит дополнительному обоснованию на предмет соответствия рыночному уровню с учетом раздела V.1 НК РФ. 6

Дата, на которую определяется базисная ставка для расчета интервала предельных значений, зависит от того, зафиксирована ли ставка по долговому обязательству или она подвержена изменению.7

Предельные размеры процентов по заемным средствам, установленные новой редакцией п. 1.2. ст. 269 НК РФ, применяются к долговым обязательствам, заключенным с 1 января 2020 года.7

В сфере ТЦО «безопасные гавани» предоставляют налогоплательщику право на применение упрощенного подхода к соблюдению требований законодательства и не могут рассматриваться как механизм регулирования цен.7

Налоговый «рулинг», полученный от компетентного органа иностранного государства, не может рассматриваться как механизм регулирования цен в другой стране..... 8

Если процентная ставка по долговому обязательству, возникшему в результате совершения контролируемой сделки, не соответствует интервалу предельных значений процентных ставок, доходом (расходом) признается процент, исчисленный с учетом положений раздела V.1 НК РФ..... 8

Если материнская компания группы не является налоговым резидентом РФ, то в целях признания МГК следует руководствоваться законодательством иностранного государства..... 9

Налогоплательщики, входящие в МГК, помимо документации ТЦО обязаны представлять уведомление об участии в МГК и страновые сведения по МГК..... 9

Участник МГК вправе раскрыть методологию и принципы составления странового отчета, а также иную информацию, дополнительную по отношению к той, которая предоставляется в обязательном порядке в соответствии с п. 1 ст. 105.16-6 НК РФ. 9

4. Судебная практика 9

4.1. Неконтролируемые сделки..... 9

4.1.1. Многократность отклонения от рыночной цены в неконтролируемых сделках..... 9

Отклонение стоимости услуг хранения зерна в сделках между взаимозависимыми лицами от рыночной на 55 процентов многократным не является и не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды..... 9

4.1.2. Применение раздела V.1 НК РФ при безвозмездной передаче имущества 10

При определении дохода Общества, полученного от безвозмездного пользования недвижимым имуществом, налоговый орган правомерно принял результаты оценочной экспертизы..... 11

1. Международные новости

ОЭСР выпущено руководство по Международной программе соответствия требованиям налогового законодательства (ICAP).

18.02.2021 Форум по налоговому администрированию ОЭСР (ФТА) выпустил новое руководство по Международной программе соответствия требованиям налогового законодательства (ICAP), которая впервые запускается как полноценная программа, открытая для всех налоговых органов стран-участниц ФТА.

ICAP является добровольной программой оценки налоговых рисков крупных МГК налоговыми органами одновременно в нескольких юрисдикциях на базе страновой отчетности и документации ТЦО. Программа способствует открытому и многостороннему сотрудничеству между МГК и налоговыми органами с целью обеспечения правовой определенности и гарантий.

ICAP была разработана в рамках программы FTA Large Business and International Programme, спонсируемой Налоговым агентством Канады, и была протестирована в двух пилотных проектах: первый начался в 2018 году с участием 8 налоговых администраций, второй - в 2019 году с участием 19 налоговых администраций. Выпущенное руководство основано на отзывах налоговых администраций и МГК, имеющих непосредственный опыт работы по двум пилотным проектам.

Материнская компания МГК, заинтересованная в присоединении к программе, должна связаться с местной налоговой администрацией, чтобы обсудить свое возможное участие в ICAP до истечения первого срока подачи заявок 30 сентября 2021 года.

Россия является участником программы.

Дополнительная информация о ICAP, включая часто задаваемые вопросы и список участвующих налоговых администраций, будет доступна на специальной веб-странице ICAP в течение марта 2021 года.

Источник: <http://www.oecd.org/tax/administration/leading-tax-administrations-release-details-of-the-icap-multilateral-tax-risk-assurance-programme-to-provide-early-certainty-for-tax-administrations-and-mnes.htm>

Опубликованы экспертные отчеты нескольких стран о выполнении предписаний Action 14 Плана BEPS, направленных на совершенствование механизма разрешения налоговых споров в соответствии с СИДН.

16 февраля 2021 ОЭСР выпустила отчеты по Арубе, Бахрейну, Барбадосу, Гибралтару, Гренландии, Казахстану, Оману, Катару, Сент-Китс и Невису, Таиланду, Тринидаду и Тобаго, Объединенным Арабским Эмиратам и Вьетнаму.

Данные отчеты включают в себя сведения о выполнении юрисдикциями предписаний, сформулированных в Action 14 Плана BEPS, направленных на совершенствование взаимосогласительных процедур по разрешению налоговых споров о применении СОИДН.

Отчеты подготовлены в рамках 1 этапа проверки предписаний и рекомендаций, подготовленных ОЭСР, содержат статистику проведения взаимосогласительных процедур с 2016 по 2019 годы и около 340 целевых рекомендаций, выполнение которых будет отслеживаться на 2 этапе экспертной оценки.

Источник: <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-final-batch-of-stage-1-peer-review-reports-for-beps-action-14-on-dispute-resolution-mechanisms.htm>

2. Подзаконные нормативные правовые акты

Приказ ФНС России от 24.02.2021 № СД-7-13/162@ «О внесении изменений в приказ ФНС России от 21.10.2020 № ЕД-7-13/768@»

ФНС России обновила форматы представления документов (информации) для заключения соглашения о ценообразовании в электронной форме.

Внесены изменения в приказ ФНС России от 21.10.2020 № ЕД-7-13/768@, которым утверждены рекомендуемые форматы представления налогоплательщиками и направления налогоплательщикам документов (информации) в целях заключения соглашения о ценообразовании в электронной форме.

В новой редакции изложены приложения № 1 и 2 к Приказу.

Форматы описывают требования к XML файлам передачи документов (информации), используемых в целях заключения соглашения о ценообразовании, в электронной форме.

3. Письма Минфина и ФНС России

Письмо ФНС России от 12.02.2021 № ШЮ-4-13/1749@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг (акционерная деятельность)»

ФНС России разъяснила понятие «акционерная деятельность» применительно к внутригрупповым услугам.

Письмо выпущено в продолжение ранее опубликованного разъяснения ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@¹ по вопросу налогообложения внутригрупповых услуг, в котором, среди прочего, указано, что затраты на акционерную деятельность не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

Отмечается, что акционерная деятельность обусловлена потребностью владельцев МГК контролировать свои инвестиции в дочерние компании, обеспечивать выполнение МГК ее целей (включая максимизацию дохода МГК от ее деятельности и снижение рисков), в том числе путем осуществления стратегического управления и планирования.

Акционерная деятельность имеет следующие основные характеристики:

- деятельность осуществляется исходя из потребностей самих акционеров, а не отдельных участников МГК;
- экономическая выгода от такой деятельности прослеживается на уровне МГК в целом, а не на уровне отдельных компаний МГК;
- участники МГК не привлекли бы третьих независимых лиц для оказания такого рода услуг на возмездной основе и не осуществляли бы такую деятельность самостоятельно.

В Письме приведены следующие виды акционерной деятельности:

- Стратегическое управление МГК:
 1. Разработка стратегии развития МГК в целом либо по отдельным сегментам/регионам;
 2. Проведение рыночных исследований, не имеющих взаимосвязи с уже реализуемыми проектами;
 3. Оценка целесообразности и затрат при реализации инвестиционных проектов по новым регионам/направлениям деятельности МГК.
- Планирование и контроль бизнеса МГК:
 1. Стратегическое планирование и бюджетирование;
 2. Подготовка консолидированной финансовой и управленческой отчетности;
 3. Анализ эффективности инвестиций во входящие в МГК компании;

¹ Письмо ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 173 за период с 01 августа 2020 года по 31 августа 2020 года.

4. Контроль финансово-хозяйственной деятельности МГК (внутренний аудит, контроль соблюдения применимых требований фондовых бирж, законодательства);
5. Организация финансирования МГК (взаимодействие с финансовыми институтами от имени МГК, осуществление мероприятий по снижению стоимости финансирования для МГК, эффективного использования свободных денежных средств в рамках МГК, обеспечения финансовой безопасности МГК);
6. Разработка локальных актов, действие которых распространяется на МГК;
7. Внедрение и контроль исполнения таких локальных актов;
8. Согласование существенных решений и сделок.

Расходы, связанные с акционерной деятельностью, может нести компания МГК, которая является акционером по отношению к одной или нескольким компаниям группы, либо отдельная компания специального назначения, уполномоченная на это компанией-акционером.

Расходы российской компании-акционера (участника) на акционерную деятельность не могут быть признаны экономически необоснованными лишь на основании направленности на получение дохода МГК в целом. Такие затраты должны, во-первых, исключаться из состава расходов по налогу на прибыль, во-вторых, переqualificироваться в доходы иностранной организации от источников в РФ.

Письмо Минфина России от 28.01.2021 № 03-03-06/1/5046

Ставка по долговому обязательству, являющемуся контролируемой сделкой, равная минимальному или максимальному значению интервала предельных значений, подлежит дополнительному обоснованию на предмет соответствия рыночному уровню с учетом раздела V.1 НК РФ.

По долговому обязательству, возникшему в результате сделки, признаваемой в соответствии с НК РФ контролируемой сделкой, налогоплательщик вправе признать доходом (расходом) процент, исчисленный исходя из фактической ставки, если эта ставка превышает минимальное (менее максимального) значение интервала предельных значений (п. 1.1. ст. 269 НК РФ).

При несоответствии фактической ставки предельным значениям доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ.

Если фактическая ставка равна минимальному или равна максимальному значению интервала предельных значений, процентный доход (расход) по контролируемым сделкам исчисляется исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ.

Дата, на которую определяется базисная ставка для расчета интервала предельных значений, зависит от того, зафиксирована ли ставка по долговому обязательству или она подвержена изменению.

При наличии в договоре займа условия о фиксированности и неизменности ставки по долговому обязательству применяется ключевая ставка Банка России (ставка ЛИБОР, ставка EURIBOR, ставка SHIBOR), действовавшая на дату привлечения денежных средств (пп. 1 п. 1.3 ст. 269 НК РФ).

Если в договоре займа отсутствуют условия о фиксированности и неизменности ставки по долговому обязательству, то применяется ключевая ставка Банка России (ставка ЛИБОР, ставка EURIBOR, ставка SHIBOR), действующая на дату признания доходов (расходов) в виде процентов в соответствии с положениями ст. 271 и 272 НК РФ (пп. 2 п. 1.3 ст. 269 НК РФ).

Предельные размеры процентов по заемным средствам, установленные новой редакцией п. 1.2. ст. 269 НК РФ, применяются к долговым обязательствам, заключенным с 1 января 2020 года.

Федеральным законом от 23.11.2020 № 374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»² были изменены интервалы предельных значений процентных ставок, установленные п. 1.2. ст. 269 НК РФ, для процентов по долговым обязательствам в контролируемых сделках на период с 1 января 2020 года по 31 декабря 2021 года.

Пунктом 9 ст. 9 Закона № 374-ФЗ установлено, что положения ст. 269 НК РФ в редакции Закона № 374-ФЗ применяются к долговым обязательствам, заключенным с 1 января 2020 года.

Письмо ФНС России от 20.01.2021 № ШЮ-4-13/536@

В сфере ТЦО «безопасные гавани» предоставляют налогоплательщику право на применение упрощенного подхода к соблюдению требований законодательства и не могут рассматриваться как механизм регулирования цен.

² Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» был рассмотрен нами в Дайджесте ТЦО № 176 за период с 01 ноября 2020 года по 31 декабря 2020 года.

Определение «безопасной гавани» (safe harbour) упоминается в пункте 4.94 секции E.2 главы 4 Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию 2017 года и представляет собой положение налогового законодательства, которое при соблюдении налогоплательщиком установленных в нем условий освобождает его от возможных налоговых претензий со стороны налоговых органов соответствующего государства.

Примером применения принципа «безопасной гавани» является ст. 269 НК РФ, в соответствии с которой соблюдение «коридоров» процентных ставок освобождает налогоплательщика от необходимости подтверждения ставки по заемному обязательству в порядке раздела V.1 НК РФ и позволяет учесть соответствующую сумму процентов в составе доходов или расходов.

Применение положений о «безопасных гаванях» является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Вместо использования «безопасной гавани» налогоплательщик может руководствоваться общими правилами налогообложения.

Налоговый «рулинг», полученный от компетентного органа иностранного государства, не может рассматриваться как механизм регулирования цен в другой стране.

Налоговый «рулинг» является соглашением между налоговым органом и налогоплательщиком о налоговых последствиях отдельных операций или событий.

Такое соглашение инициируется налогоплательщиком с целью получения налоговой определенности в отдельном государстве. Налоговый «рулинг», полученный от соответствующего компетентного органа иностранного государства, не может рассматриваться как механизм регулирования цен в другой стране.

Если процентная ставка по долговому обязательству, возникшему в результате совершения контролируемой сделки, не соответствует интервалу предельных значений процентных ставок, доходом (расходом) признается процент, исчисленный с учетом положений раздела V.1 НК РФ.

По долговому обязательству, возникшему в результате контролируемой сделки, налогоплательщик вправе признать доходом (расходом) процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, в рамках установленных интервалов предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам (п. 1.1. ст. 269 НК РФ).

При несоответствии фактической ставки предельным значениям доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ.

Письмо Минфина России от 08.02.2021 № 03-12-11/4/7906

Если материнская компания группы не является налоговым резидентом РФ, то в целях признания МГК следует руководствоваться законодательством иностранного государства.

Налогоплательщики, входящие в МГК, помимо документации ТЦО обязаны представлять уведомление об участии в МГК и страновые сведения по МГК.

Письмо Минфина России от 29.01.2021 № 03-12-11/4/5767

Участник МГК вправе раскрыть методологию и принципы составления странового отчета, а также иную информацию, дополнительную по отношению к той, которая предоставляется в обязательном порядке в соответствии с п. 1 ст. 105.16-6 НК РФ.

Требования к содержанию странового отчета установлены п. 1 ст. 105.16-6 НК РФ. При этом порядок раскрытия указанной информации установлен ФНС России в п. 27 Порядка заполнения странового отчета, утвержденного Приказом от 06.03.2018 № ММВ-7-17/123@ «Об утверждении формата странового отчета международной группы компаний по государствам (территориям), налоговыми резидентами которых являются участники международной группы компаний, порядка его заполнения и представления в электронной форме».

4. Судебная практика

4.1. Неконтролируемые сделки

4.1.1. Многократность отклонения от рыночной цены в неконтролируемых сделках

Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2021 по делу № [А35-6873/18](#) ООО «Дмитриевский комбинат хлебопродуктов» (Председательствующий Осипова М.Б., судьи Малина Е.В., Протасов А.И.)

Отклонение стоимости услуг хранения зерна в сделках между взаимозависимыми лицами от рыночной на 55 процентов многократным не является и не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Основанием доначисления сумм НДС и уменьшения убытков по налогу на прибыль послужил вывод инспекции о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды, выразившейся в занижении выручки от реализации услуг по хранению

зерна, оказанных взаимозависимым лицам. Косвенная взаимозависимость была установлена инспекцией через подконтрольность Общества и контрагентов одному и тому же физическому лицу.

По данным налогового органа цена в сделках с взаимозависимыми лицами оказалась на 55 % ниже, чем в аналогичных сделках с независимыми контрагентами.

Суды пришли к выводу о недоказанности налоговым органом получения Обществом необоснованной налоговой выгоды, поскольку установленное по результатам проверки отклонение цен по сделке Общества с взаимозависимым контрагентом в размере менее 55 % многократным не является. Инспекцией не было установлено, помимо наличия разницы в ценах, признаков, которые могли бы свидетельствовать о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды.

При проведении выездной налоговой проверки Инспекция вышла за пределы предоставленных ей НК РФ полномочий, произведя корректировку цен в неконтролируемой сделке налогоплательщика.

Кроме того, в нарушение п. 1 ст. 105.5 НК РФ налоговым органом в качестве одной из сопоставимых сделок была признана сделка с взаимозависимым лицом. В нарушение пп. 3 п. 4 и п. 5 ст. 105.5 НК РФ были проигнорированы требования определения сопоставимости условий сделки по такому критерию как объем оказанных услуг. В нарушение п. 3 ст. 105.9 НК РФ не проводилась выборка, используемая для определения интервала рыночных цен. В нарушение п. 4 ст. 105.9 НК РФ произвольно установлен анализируемый период.

Общество представил калькуляцию затрат по хранению, согласно которой полная себестоимость указанных затрат снизилась, что и позволило снизить цены в указанном периоде на свои услуги.

Само по себе наличие убытков по результатам сделок, либо в целом по итогам налогового периода не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды. При этом, возможный отказ от заключения подобных сделок вероятно мог причинить Обществу еще большие убытки ввиду недозагрузки емкостей для хранения зерновых.

4.1.2. Применение раздела V.1 НК РФ при безвозмездной передаче имущества

Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2021 по делу № [A81-4313/20](#) ООО «ЯмалАлко» (Председательствующий Шиндлер Н.А., судьи Лотов А.Н., Рыжиков О.Ю.)

При определении дохода Общества, полученного от безвозмездного пользования недвижимым имуществом, налоговый орган правомерно принял результаты оценочной экспертизы.

В рамках договора аренды офисного помещения, заключенного с учредителем Общества, с момента его заключения в 2010 году по октябрь 2019 года расчеты между сторонами не осуществлялись.

Общество не включало в налоговую базу по налогу на прибыль доход в виде безвозмездно полученного имущества. В связи с этим налоговый орган пришел к выводу о занижении Обществом внереализационного дохода по фактически безвозмездно используемому нежилому помещению.

Рыночная стоимость спорного недвижимого имущества определена инспекцией на основе оценочной экспертизы.

Экспертом применялся сравнительный подход методом сравнительной единицы, при этом приведен мотивированный отказ от использования затратного и доходного подхода. Оценщиком проведен сравнительный анализ объекта оценки и каждого объекта-аналога по всем элементам сравнения для расчета стоимости аренды, из которого усматриваются данные источников получения информации, цена, общая площадь, дата предложения, условия финансирования, условия продажи объекта и иные параметры сравнения.

Суд отметил, что в указанном заключении содержится подробное обоснование последовательности действий с учетом совокупности всех возможных обстоятельств, влияющих на цену реализации услуг по передаче имущества, а именно содержание описания оцениваемых объектов, собранная фактическая информация, этапы проведенного анализа, обоснование полученных результатов, ограничительные условия и сделанные допущения.

Каких-либо существенных нарушений, которые могли бы повлиять на результат определения рыночной стоимости аренды, а также каких-либо методологических, процессуальных нарушений, которые не позволяют использовать отчет в качестве достоверного доказательства по делу, в заключении не допущено.

Представленный Обществом контррасчет рыночной стоимости арендной платы склада не принят судом, поскольку не основан на анализе рыночных цен, а рассчитан исходя из сделок, заключенных между взаимозависимыми лицами.

Подпишитесь на бесплатную рассылку дайджеста в области ТЦО и других аналитических материалов, отправив заявку на info@schekinlaw.ru

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru