



## ДАЙДЖЕСТ

### НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 185

декабрь 2021 г. – май 2022 г.

- 1. Новости ОЭСР ..... 4**

25 февраля 2022 года в связи с конфликтом на Украине был официально прекращен процесс вступления РФ в ОЭСР. В феврале 2022 года ОЭСР выпустила третью часть обновленных профилей разных стран. В профиле России представлена информация от июля 2021 года..... 4

ОЭСР опубликовала обновленное руководство по ТЦО. .... 5
- 2. Автоматический обмен информацией..... 5**

Приостановлен обмен налоговой информацией с Великобританией, Германией, США, Джерси, Гернси, островом Мэн, Австрией и Латвией. .... 5
- 3. Предложения РСПП ..... 6**

Внешнеторговые сделки с минеральными удобрениями в 2022 – 2023 годах остаются контролируруемыми. .... 6
- 4. Законопроекты.....7**

Законопроектом предлагается внести изменения в порядок начисления пеней в связи с осуществлением самостоятельной корректировки, а также в порядок зачета или возврата суммы налога по результатам взаимосогласительной процедуры..... 7
- 5. Изменения законодательства.....7**

С 2022 года порог для признания сделок контролируемыми повышен с 60 до 120 млн рублей..... 7

Из состава контролируемых исключены совершенные в 2022–2024 годах сделки между российскими взаимозависимыми лицами, в которых одна из сторон применяет инвестиционный налоговый вычет. .... 7

В 2022–2023 годах налогоплательщиков не будут привлекать к ответственности за неуплату налога по контролируемым сделкам в связи с применением нерыночных цен. .... 8

Нижняя граница «безопасного» коридора, используемого для признания процентных доходов и расходов по контролируемым сделкам в 2022–2023 годах, снижена до 0%. . 8
- 6. Подзаконные нормативные правовые акты..... 8**

Расширен перечень кодов ТН ВЭД для целей применения ст. 105.14 НК РФ. .... 9

Правительство РФ продлило срок представления финансовой информации в рамках CRS за 2021 отчетный год и предыдущие отчетные периоды до 31 июля 2022 года. ... 9

<b>7. Письма Минфина и ФНС России .....</b>	<b>9</b>
<i>Сделки по приобретению акций у иностранных взаимозависимых лиц признаются контролируруемыми, если отвечают требованиям ст. 105.14 НК РФ.....</i>	<i>9</i>
<i>В уведомлении о контролируемых сделках купля-продажа ценных бумаг отражается в том налоговом периоде, в котором осуществлена операция с взаимозависимым лицом.....</i>	<i>10</i>
<i>Убыток, полученный по контролируемой экспортной сделке, должен оцениваться налоговыми органами при проверке цен с учетом санкций в отношении российских лиц.....</i>	<i>10</i>
<i>Новый суммовой порог в размере 120 млн рублей для признания сделок контролируемым применяется к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются с 2022 года независимо от даты заключения договора. ....</i>	<i>10</i>
<b>8. Судебная практика .....</b>	<b>11</b>
<b>8.1. Контролируемые сделки .....</b>	<b>11</b>
<b>8.1.1. Срок назначения проверки.....</b>	<b>11</b>
<i>Двухлетний срок для назначения налоговой проверки контролируемых сделок исчисляется с даты представления уточненного уведомления в случае его подачи...11</i>	
<b>8.2. Неконтролируемые сделки .....</b>	<b>12</b>
<b>8.2.1. Искусственное сохранение права на УСН.....</b>	<b>12</b>
<i>Заключение с взаимозависимыми лицами договоров на участие в долевом строительстве по заниженной стоимости с дальнейшей переуступкой права требования в адрес конечных дольщиков по рыночным ценам правомерно квалифицировано налоговым органом как искусственное создание условий для применения УСН. ....12</i>	
<i>Приобретение у взаимозависимых лиц имущества по заниженной стоимости приводит к получению экономической выгоды в виде разницы между рыночной и фактической стоимостью, что учитывается при расчете лимита доходов для применения УСН, а при превышении такового влечет за собой доначисление налогов по ОСНО.....13</i>	
<i>Налоговый орган правомерно пересчитал налоги при существенном занижении налогоплательщиком цен в сделках по продаже земельных участков подконтрольному лицу в целях сохранения права на применение УСН..... 14</i>	
<b>8.2.2. Реализация через цепочку посредников .....</b>	<b>14</b>
<i>Суд кассационной инстанции признал доказанным вывод налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды при предоставлении помещений в аренду «техническим» контрагентам, которые, в свою очередь, предоставляли их в субаренду конечным арендаторам. .... 14</i>	
<b>8.2.3. Метод цены последующей реализации .....</b>	<b>15</b>
<i>Метод цены последующей реализации применяется только в случае перепродажи товара. ....15</i>	

**8.2.4. Многократность отклонения от рыночной цены .....16**

*Завышение в сделках между взаимозависимыми лицами стоимости аренды по сравнению с рыночной более чем в 10 раз является многократным и свидетельствует о получении налогоплательщиком-арендатором необоснованной налоговой выгоды.*

..... 16

## **1. Новости ОЭСР**

**25 февраля 2022 года в связи с конфликтом на Украине был официально прекращен процесс вступления РФ в ОЭСР. В феврале 2022 года ОЭСР выпустила третью часть обновленных профилей разных стран. В профиле России представлена информация от июля 2021 года.**

В ОЭСР входит 38 стран, на которые приходится более 60% мирового ВВП. В 1995 году ОЭСР приняла Руководство по ТЦО, основанное на Модельной налоговой конвенции. На протяжении многих лет организация осуществляет постоянный мониторинг стран на предмет эффективности национального регулирования ТЦО, публикуя профили стран. Сведения представляются самими юрисдикциями на основе стандартного опросника.

Информация в профилях призвана отражать текущее состояние законодательства стран и степень соответствия их правил Руководству ОЭСР по ТЦО. Страновые профили ТЦО включают актуальное законодательство и практику в сфере ТЦО, сведения о методах ТЦО, об анализе сопоставимости, об административных подходах к разрешению споров и о других вопросах имплементации правил ТЦО.

Профили стран постоянно обновляются, пополняясь новыми данными о законодательстве и практике стран в отношении различных аспектов ТЦО.

13 декабря 2021 года ОЭСР выпустила вторую часть обновленных страновых профилей по ТЦО в отношении Австрии, Бельгии, Болгарии, Франции, Грузии, Германии, Индонезии, Ирландии, Италии, Латвии, Малайзии, Мексики, Перу, Польши, Сейшельских островов, Сингапура, Южной Африки и Швеции. Также в этот выпуск впервые включены профили Албании, Кении и Мальдивских островов.

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-new-transfer-pricing-profiles-for-21-countries.htm>

28 февраля 2022 года вышла третья часть обновленных профилей Бразилии, Канады, Китая, Эстонии, Финляндии, Греции, Израиля, Кореи, Лихтенштейна, Люксембурга, Мальты, Панамы, Португалии, Великобритании, США и других стран.

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>

Дальнейшее обновление будет осуществляться по мере представления информации в Секретариат ОЭСР.

Россия подала заявку на вступление в организацию еще в 1996 году. В ее профиле представлена информация от июля 2021 года. В связи с конфликтом на Украине процесс вступления России в ОЭСР был прекращен, также поступило предложение пересмотреть ее участие в комитетах.

<https://www.oecd.org/newsroom/Statement-from-OECD-Secretary-General-on-initial-measures-taken-in-response-to-Russia-s-large-scale-aggression-against-Ukraine.htm>

## ***ОЭСР опубликовала обновленное руководство по ТЦО.***

Последнее обновление Руководства ОЭСР/G20 по ТЦО для транснациональных корпораций и налоговых органов состоялось в 2017 году. Впоследствии Инклюзивная группа ОЭСР/G20 по BEPS (далее – Группа) принимала отдельные отчеты, вносящие изменения в действующее Руководство.

В 2018 году Группа одобрила Руководство по применению метода распределения прибыли от сделки (отчет от 04.06.2018) и Руководство по применению подхода к трудно оцениваемым нематериальным активам (отчет от 04.06.2018). В 2020 году Группа также одобрила Руководство по ТЦО для финансовых операций (отчет от 20.01.2020).

Новое издание 2022 года, опубликованное на официальном сайте ОЭСР, объединило внесенные изменения для обеспечения их согласованности (одобрены Группой 07.01.2022).

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-edition-of-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>

## ***2. Автоматический обмен информацией***

***Приостановлен обмен налоговой информацией с Великобританией, Германией, США, Джерси, Гернси, островом Мэн, Австрией и Латвией.***

Великобритания с 17 марта 2022 года приостановила обмен налоговой информацией с Россией в рамках всех заключенных соглашений. Обмен не будет осуществляться ни по Единому стандарту отчетности (Common Reporting Standard), ни в рамках автоматического обмена межстрановыми отчетами (Country-by-Country Reporting), ни по запросам (Exchange of Information on Request).

Автоматический обмен финансовой информацией между Великобританией и Россией прекратился еще в 2019 отчетном году, однако страны продолжали обмениваться ею по запросу.

Вслед за Великобританией обмен налоговой информацией приостановили Нормандские острова (Джерси и Гернси) и остров Мэн.

С 24 февраля 2022 года прекратило обмен информацией налоговое управление США (IRS).

К данному решению 1 апреля присоединилась Германия. Это стало известно из сообщения немецкого издания Spiegel, опубликованного со ссылкой на министра финансов ФРГ Кристиана Линднера. Кроме того, сообщалось, что Германия больше не будет предоставлять российским гражданам и организациям, зарегистрированным в налоговых органах РФ, возмещение налога у источника, который был уплачен в России.

12 мая на сайте Парламента Австрии было опубликовано сообщение о приостановлении обмена информацией в рамках Конвенции об административной

помощи по налоговым делам. В этот же день [Сейм Латвии](#) принял поправку к Закону «О Соглашении между Правительством Латвийской Республики и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал», в соответствии с которой действие данного соглашения было приостановлено, а соответственно, приостановлен и обмен информацией в рамках соглашения. Примечательно, что СИДН не предусматривает возможность временного приостановления действия в одностороннем порядке.

Прекращение обмена налоговой информацией означает, что налоговые органы будут иметь доступ только к тем документам и к той информации, которыми располагает налогоплательщик или которые он смог получить от иностранных партнеров, а также из открытых источников.

С одной стороны, отсутствие у российских налоговых органов доступа к информации иностранных налоговых органов может быть препятствием для осуществления дополнительных налоговых доначислений. С другой стороны, вследствие возможной недостаточности сведений российские налоговые органы могут отказывать в применении налоговых льгот.

### ***3. Предложения РСПП***

#### ***Внешнеторговые сделки с минеральными удобрениями в 2022 – 2023 годах остаются контролируемыми.***

Предложение о временной отмене контроля цен на минеральные удобрения было высказано Российским союзом промышленников и предпринимателей (РСПП). Правительство РФ включило его в дополнительный перечень мер к плану поддержки экономики в условиях санкций.

По общему правилу внешнеторговые сделки с нефтью и нефтепродуктами, черными и цветными металлами, минеральными удобрениями, драгоценными металлами и камнями на сумму свыше 120 млн рублей в год относятся к категории контролируемых. Отменить контроль предполагалось путем исключения удобрений из этого перечня.

Минфин и ФНС России выступили против такой меры на основании того, что удобрения относятся к товарам, составляющим основные статьи экспорта России. При этом риски ТЦО во внешнеторговых сделках с удобрениями высоки. Крупнейшие экспортеры часто продают удобрения не конечным покупателям, а посредникам в низконалоговых юрисдикциях. Отмена налогового контроля может создать условия для вывода налоговой базы за рубеж посредством манипулирования ценами в таких сделках, что приведет к возникновению выпадающих доходов бюджета.

Источник: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/04/19/918884-kontrol-nalogovikov-udobreniya>

#### **4. Законопроекты**

Проект Федерального закона **№ 46702-8** «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

**Законопроектом предлагается внести изменения в порядок начисления пеней в связи с осуществлением самостоятельной корректировки, а также в порядок зачета или возврата суммы налога по результатам взаимосогласительной процедуры.**

Предлагается не начислять пени на сумму самостоятельной корректировки, если она осуществлена в соответствии с п. 6 ст. 105. 3 и п. 12 ст. 105.18 НК РФ.

В связи с корректировками, проведенными по результатам взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором РФ, законопроект предлагает узаконить право налогоплательщика на зачет или возврат суммы налога в порядке ст. 79 НК РФ.

Законопроект был принят в первом чтении 15 февраля 2022 года. На текущий момент обновлений по нему нет, рассмотрение во втором чтении перенесено на более позднее время (точная дата не названа).

#### **5. Изменения законодательства**

Федеральный закон от 26.03.2022 № **67-ФЗ** «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

**С 2022 года порог для признания сделок контролируемыми повышен с 60 до 120 млн рублей.**

Внесены изменения в п. 3 ст. 105.14 НК РФ. Общий порог признания контролируемыми сделок, указанных в п. 1 ст. 105.14 НК РФ, в том числе сделок, совершаемых через посредников, сделок в области внешней торговли определенными товарами и сделок с резидентами офшоров повышен с 60 до 120 млн рублей за календарный год (п. 3 ст. 1 Закона 67-ФЗ).

**Из состава контролируемых исключены совершенные в 2022–2024 годах сделки между российскими взаимозависимыми лицами, в которых одна из сторон применяет инвестиционный налоговый вычет.**

Дополнен пп. 9 п. 2 ст. 105.14 НК РФ. Сделки между взаимозависимыми российскими лицами, в которых одна из сторон применяет инвестиционный

налоговый вычет, не будут признаваться контролируруемыми в 2022–2024 годах (п. 3 ст. 1 Закона 67-ФЗ).

***В 2022–2023 годах налогоплательщиков не будут привлекать к ответственности за неуплату налога по контролируемым сделкам в связи с применением нерыночных цен.***

Пунктом 1 ст. 129.3 НК РФ предусмотрена ответственность в виде штрафа 40% за неуплату налога по контролируемым сделкам с применением нерыночных условий. Закон № 67-ФЗ дополнил ст. 129.3 НК РФ новым пунктом 1.1, согласно которому положения п. 1 ст. 129.3 НК РФ не применяются в отношении тех сделок, по которым доходы и расходы признаются с 01.01.2022 по 31.12.2023 (п. 5 ст. 1 Закона № 67-ФЗ). То есть налогоплательщики освобождаются от ответственности в отношении сделок, осуществленных в 2022–2023 годах независимо от представления ими налоговому органу при проверке документации по контролируемым сделкам, как предусмотрено п. 2 ст. 129.3 НК РФ.

***Нижняя граница «безопасного» коридора, используемого для признания процентных доходов и расходов по контролируемым сделкам в 2022–2023 годах, снижена до 0%.***

До 2023 года продлено действие более широких интервалов предельных значений процентных ставок, установленных п. 1.2 ст. 269 НК РФ, которые используются для признания процентных доходов и расходов в контролируемых сделках (п. 11 ст. 2 Закона № 67-ФЗ):

- 0–180% вместо 75–125% от ключевой ставки по обязательству в рублях между российскими лицами, признаваемому контролируемым в соответствии с п. 2 ст. 105.14 НК РФ (российские спецсубъекты);
- 0–180% вместо 75–125% от ключевой ставки по обязательству в рублях по другим контролируемым сделкам (где одной из сторон является иностранное взаимозависимое лицо);
- 0–7% вместо 4–7%<sup>1</sup> от соответствующей ставки по обязательствам в иных валютах по контролируемым сделкам.

Таким образом, для целей налогообложения в 2022 и 2023 годах нулевая ставка будет разрешена как по контролируемым сделкам в виде рублевых займов, так и по займам в валюте.

## ***6. Подзаконные нормативные правовые акты***

**Приказ Минпромторга России от 03.02.2022 № 267 «Об утверждении Перечня кодов товаров в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, сделки в отношении которых признаются**

---

<sup>1</sup> 0–5% вместо 2–5% для займов в швейцарских франках или японских йенах.



**контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»**

***Расширен перечень кодов ТН ВЭД для целей применения ст. 105.14 НК РФ.***

Приказом утвержден расширенный перечень кодов товаров в соответствии с ТН ВЭД, в отношении которых сделки признаются контролируемыми на основании пп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК РФ (сделки, приравняемые к сделкам между взаимозависимыми лицами, в области внешней торговли товарами, которые входят в состав товарных групп, предусмотренных п. 5 ст. 105.14 НК РФ).

В перечень таких товаров вошли позиции по минеральным удобрениям, драгоценным камням и черным металлам. Изменения внесены и в другие категории товаров.

**Постановление Правительства РФ от 21.05.2022 № 928 «О продлении срока представления в 2022 году организациями финансового рынка в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, финансовой информации»**

***Правительство РФ продлило срок представления финансовой информации в рамках CRS за 2021 отчетный год и предыдущие отчетные периоды до 31 июля 2022 года.***

Организации финансового рынка обязаны представлять в ФНС России финансовую информацию о клиентах-выгодоприобретателях и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, являющихся налоговыми резидентами иностранных государств, в целях осуществления автоматического обмена финансовой информацией с иностранными государствами.

В соответствии с пп. а п. 18 Постановления Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 такая информация представляется ежегодно не позднее 31 мая года, следующего за отчетным периодом.

Постановление Правительства РФ от 21.05.2022 № 928 продлевает в 2022 году установленный срок на 2 месяца. Соответственно, в текущем году организации финансового рынка обязаны представить эту информацию в ФНС России не позднее 31 июля.

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

**Письмо Минфина и ФНС России от 25.01.2022 № ШЮ-4-13/754@**

***Сделки по приобретению акций у иностранных взаимозависимых лиц признаются контролируемыми, если отвечают требованиям ст. 105.14 НК РФ.***

Сделки, отвечающие требованиям п. 1, 2 ст. 105.14 НК РФ, признаются контролируруемыми, если сумма доходов по ним в календарном году превышает значение соответствующего суммового критерия, установленного п. 3 ст. 105.14 НК РФ (120 млн рублей для сделок с иностранными организациями).

Перечень сделок, не признаваемых контролируруемыми, приведен в п. 4 ст. 105.14 НК РФ. Он носит закрытый характер и не подлежит расширенному толкованию. Сделки по приобретению акций в нем не указаны, следовательно, могут признаваться контролируруемыми.

***В уведомлении о контролируемых сделках купля-продажа ценных бумаг отражается в том налоговом периоде, в котором осуществлена операция с взаимозависимым лицом.***

Если ценные бумаги куплены у взаимозависимого лица, а проданы невзаимозависимому лицу, то сделка отражается в уведомлении в момент покупки. Если ценные бумаги куплены у невзаимозависимого лица, а проданы взаимозависимому лицу, то сделка отражается в уведомлении в момент продажи. При покупке ценных бумаг у взаимозависимого лица и продажи взаимозависимому лицу в разных налоговых периодах отражать сделку в уведомлении следует как в момент покупки, так и в момент продажи. При этом в отношении сделок по покупке и продаже ценных бумаг указывается код 015 «Купля-продажа».

**Письмо Минфина и ФНС России от 05.03.2022 № ШЮ-4-13/2724@**

***Убыток, полученный по контролируемой экспортной сделке, должен оцениваться налоговыми органами при проверке цен с учетом санкций в отношении российских лиц.***

При контроле цен и рассмотрении заявлений о заключении соглашений о ценообразовании будет учитываться влияние санкций, в частности при возникновении убытка по проверяемой сделке.

Применение санкций к российским лицам влияет на экономические условия деятельности сторон сделок, признаваемых контролируруемыми, что может привести к реализации продукции на экспорт с дисконтом. При анализе убытка по таким сделкам должно учитываться влияние санкций.

**Письмо Минфина России от 26.04.2022 № 03-12-12/1/37761**

***Новый суммовой порог в размере 120 млн рублей для признания сделок контролируемыми применяется к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются с 2022 года независимо от даты заключения договора.***

Предельный размер доходов для целей признания сделок контролируемым увеличен с 60 до 120 млн рублей. При этом новый суммовой порог применяется в

отношении только тех сделок, по которым доходы и (или) расходы признаются с 2022 года независимо от даты заключения соответствующего договора. Новый порог не применяется в отношении тех сделок, по которым доходы и (или) расходы были признаны в 2021 году.

Аналогичный подход подтвержден в **Письме Минфина и ФНС России от 11.05.2022 № 3Г-3-13/4750@**.

## **8. Судебная практика**

### **8.1. Контролируемые сделки**

#### **8.1.1. Срок назначения проверки**

**Постановление Девятого ААС от 14.03.2022 по делу № А40-36350/21 ПАО «ВымпелКом» (председательствующий Захаров С.Л., судьи Москвина Л.А., Бекетова И.В.)**

***Двухлетний срок для назначения налоговой проверки контролируемых сделок исчисляется с даты представления уточненного уведомления в случае его подачи.***

Общество представило уведомление о контролируемых сделках за 2017 год, в нем содержалась информация о 111 сделках, включая сделки по договору с иностранной взаимозависимой компанией. Впоследствии общество выявило в уведомлении ошибки, в связи с чем 24.12.2018 направило уточненное уведомление.

ФНС России 29.12.2020 вынесла решение о проведении проверки в отношении указанных сделок.

Общество сочло, что такое решение вынесено проверяющим органом за пределами двухлетнего срока для назначения проверки, установленного п. 2 ст. 105.17 НК РФ.

Суды первой и апелляционной инстанций поддержали позицию ФНС России, указав, что налоговое законодательство РФ не содержит положений, в соответствии с которыми при незначительных изменениях в уточненном уведомлении (по сравнению с первоначальным уведомлением) факт его представления может быть проигнорирован в целях исчисления срока для назначения проверки.

НК РФ не регламентирует соотношение первичного и уточненного уведомлений о контролируемых сделках, однако оно рассматривается в Порядке заполнения уведомления, который утвержден Приказом ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@. В соответствии с данным порядком при обнаружении ошибок в заполнении поданного уведомления налогоплательщик вправе представить уточненное уведомление взамен ранее поданного. Первичное уведомление в таком

случае аннулируется и, как следствие, не может служить основанием для вынесения решения о проведении проверки. Таким образом, ФНС России правомерно исчисляла установленный НК РФ двухлетний срок с даты подачи уточненного уведомления. Более того, правомерность исчисления двухлетнего срока для назначения проверки с даты представления уточненного уведомления о контролируемых сделках была подтверждена ВС РФ в рамках дела № АКПИ21-714<sup>2</sup>.

Кроме того, Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 течение процессуальных сроков было приостановлено до 30.06.2020 включительно. С 06.04.2020 (с даты официального опубликования Постановления № 409) по 30.06.2020 было приостановлено течение сроков для вынесения решения о проведении проверки контролируемых сделок, данный период не учитывается при исчислении спорного срока. С учетом этого крайний срок вынесения решения о проведении проверки контролируемых сделок был продлен до 31.12.2020. Следовательно, вынесенное 29.12.2020 решение ФНС России является правомерным.

## **8.2. Неконтролируемые сделки**

### **8.2.1. Искусственное сохранение права на УСН**

**Постановление АС Волго-Вятского округа от 21.12.2021 по делу № [А29-2698/2020](#) ООО «Оптимастрой» (председательствующая Бердникова О.Е., судьи Новикова Ю.В., Шемякина О.А.)**

***Заключение с взаимозависимыми лицами договоров на участие в долевом строительстве по заниженной стоимости с дальнейшей переуступкой права требования в адрес конечных дольщиков по рыночным ценам правомерно квалифицировано налоговым органом как искусственное создание условий для применения УСН.***

Один из застройщиков (общество, применяющее УСН) заключил с взаимозависимыми ИП (также применяющими УСН) договоры на участие в долевом строительстве по цене, ниже себестоимости объектов строительства. В дальнейшем такие ИП передавали права на объекты долевого строительства конечным дольщикам – физическим лицам. При этом цена приобретения объектов конечными дольщиками значительно превышала цену приобретения объектов ИП.

Налоговый орган пришел к выводу, что формальное привлечение взаимозависимых ИП позволило налогоплательщику искусственно создать условия для применения УСН и уклониться от налогообложения путем вывода части доходов на взаимозависимых лиц. В результате налогоплательщику были

---

<sup>2</sup> Решение ВС РФ от 28.10.2021 по делу № АКПИ21-714 было рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 184 за период с 01 сентября 2021 года по 30 ноября 2021 года

доначислены налоги, пени. Также он был привлечен к ответственности по п. 1 ст. 119 и п. 3 ст. 122 НК РФ.

Суды трех инстанций поддержали выводы налогового органа, отметив, что ИП не вели реальной деятельности по передаче прав на объекты долевого участия, расходы несло общество совместно с другим застройщиком. В связи с этим доходы, полученные взаимозависимыми ИП от уступки прав на объекты строительства конечным дольщикам, должны учитываться в доходах общества.

**Постановление АС Западно-Сибирского округа от 22.12.2021 по делу № [А70-1169/2021](#) ИП Шмунк Л.Л.<sup>3</sup> (председательствующая Кокшарова А.А., судьи Бурова А.А., Малышева И.А.)**

***Приобретение у взаимозависимых лиц имущества по заниженной стоимости приводит к получению экономической выгоды в виде разницы между рыночной и фактической стоимостью, что учитывается при расчете лимита доходов для применения УСН, а при превышении такового влечет за собой доначисление налогов по ОСНО.***

ИП, применявший УСН с объектом обложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», в проверяемый период приобрел у взаимозависимых юридических лиц имущество по заниженной стоимости. Инспекция пришла к выводу, что предпринимателем получен доход в виде экономической выгоды в размере разницы между рыночной стоимостью приобретенного имущества и фактически уплаченной по договорам суммой. С учетом экономической выгоды доход предпринимателя превысил установленный лимит для применения УСН, в связи с чем инспекция доначислила ему налоги по ОСНО.

Суды первой и апелляционной инстанций поддержали позицию инспекции, подтвердив утрату предпринимателем права на применение УСН, указав также, что хотя заключенные ИП с взаимозависимыми контрагентами сделки не соответствуют признакам контролируемых, применение налоговым органом методов, указанных в гл. 14.3 НК РФ, возможно в целях сбора в ходе выездных и камеральных налоговых проверок доказательственной базы в отношении получения налогоплательщиком экономической выгоды.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами нижестоящих судов.

**Определение ВС РФ от 24.02.2022 № [301-ЭС21-29625](#) по делу № [А28-17027/2019](#) об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «Кировский завод охотничьего и рыболовного снаряжения» (КЗОРС)<sup>4</sup> для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ (судья Першутов А.Г.)**

<sup>3</sup> Постановление Восьмого ААС от 02.09.2021 по делу № А70-1169/2021 было рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 184 за период с 1 сентября 2021 года по 30 ноября 2021 года.

<sup>4</sup> Постановление АС Волго-Вятского округа от 01.11.2021 по делу № Ф28-17027/2019 рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 184 за период с 1 сентября по 30 ноября 2021 года

***Налоговый орган правомерно пересчитал налоги при существенном занижении налогоплательщиком цен в сделках по продаже земельных участков подконтрольному лицу в целях сохранения права на применение УСН.***

Общество, применяющее в проверяемом периоде УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», приобрело в собственность земельный участок, который был разделен на три самостоятельных участка. Один из них общество продало независимому лицу, а два других – взаимозависимому лицу по заниженным ценам. При этом у общества имелась рыночная оценка указанных земельных участков. Впоследствии подконтрольное лицо перепродало участки физическим лицам по цене, значительно превышавшей покупную.

Налоговый орган сделал вывод об искусственном существенном занижении обществом доходов от реализации земельных участков, осуществленной взаимозависимым лицом посредством совершения согласованных действий через цепочку последовательных сделок, а также о занижении суммы доходов в целях применения УСН. Реальные налоговые обязательства были определены исходя из выручки от реализации имущества физическим лицам, а доходы от его реализации подконтрольному лицу исключены как не соответствующие реальной финансово-хозяйственной деятельности. Обществу доначислены налоги по ОСНО.

Суды согласились с налоговым органом в том, что общество манипулировало ценами по сделкам с подконтрольным лицом в целях уменьшения действительных налоговых обязательств и сохранения права на применение УСН.

Судья ВС РФ отказал обществу в передаче кассационной жалобы на рассмотрение в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

***8.2.2. Реализация через цепочку посредников***

**Постановление АС Московского округа от 23.03.2022 по делу № [А40-263207/2020](#) ЗАО «Русское золото»<sup>5</sup> (председательствующий Дербнев А.А., судьи Анциферова О.В., Матюшенкова Ю.Л.)**

***Суд кассационной инстанции признал доказанным вывод налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды при предоставлении помещений в аренду «техническим» контрагентам, которые, в свою очередь, предоставляли их в субаренду конечным арендаторам.***

Общество предоставляло в аренду часть помещений в принадлежащем ему торговом комплексе. В дальнейшем эти помещения передавались контрагентами общества в субаренду. Налоговый орган пришел к выводу, что фактически

---

<sup>5</sup> Решение АС города Москвы от 21.09.2021 по делу № А40-263207/20 было рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 184 за период с 1 сентября 2021 года по 30 ноября 2021 года.

торговые места предоставлялись конечным арендаторам в пользование непосредственно обществом, а не его контрагентами, которые, по мнению инспекции, были «техническими» и привлекались в целях экономии по налогу на прибыль и НДС.

Суд первой инстанции поддержал налогоплательщика, указав следующее:

- налоговым органом не доказана взаимозависимость общества и арендаторов;
- общество не было распорядителем денежных средств спорных контрагентов и не давало указаний их руководителям;
- сделки были заключены по рыночным ценам;
- в результате совершенных сделок обществом получена прибыль и уплачены значительные суммы налогов.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции, установив, что взаимозависимость общества и арендаторов доказана налоговым органом на основе должностной подчиненности работников и личных доверительных отношений. Суд также принял во внимание доказательства о «техническом» характере компаний-арендаторов (отражали минимальные суммы налогов в декларациях, имели номинальных руководителей, на момент проверки были реализованы или ликвидированы), а также о переводе денежных средств за аренду на счета физических лиц с последующим обналичиванием.

Суд кассационной инстанции поддержал позицию суда апелляционной инстанции, указав, что налогоплательщик не раскрыл перед налоговым органом и в ходе рассмотрения дела в суде действительный экономический смысл спорных операций.

### ***8.2.3. Метод цены последующей реализации***

**Определение ВС РФ от 16.03.2022 № [309-ЭС22-1134](#) по делу № [А50-25986/2020](#) об отказе в передаче кассационной жалобы Инспекции ФНС России по Свердловскому району города Перми на рассмотрение в судебном заседании СКЭС ВС РФ (дело ООО «Строительные ресурсы»)<sup>6</sup> (судья Завьялова Т.В.)**

***Метод цены последующей реализации применяется только в случае перепродажи товара.***

Общество занималось разработкой карьеров. В целях ведения этой деятельности налогоплательщик заключил со спорными контрагентами договоры на добычу песка и его последующую реализацию.

---

<sup>6</sup> Постановление АС Уральского округа от 18.11.2021 по делу № А50-25986/2020 было рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 184 за период с 1 сентября 2021 года по 30 ноября 2021 года.

Инспекция установила, что добыча осуществлялась реальными контрагентами, привлеченными обществом-2, которое впоследствии перепредъявляло через спорных контрагентов данные услуги налогоплательщику по заниженным ценам. Добытый песок также реализовывался через спорных контрагентов по заниженным ценам с последующим наращиванием таковых до уровня реализации в адрес общества-2.

Налоговый орган пришел к выводу о занижении обществом налоговой базы вследствие занижения дохода от реализации песка. Для расчета истинных налоговых обязательств общества был применен метод последующей реализации.

Суд первой инстанции признал осуществленный налоговым органом расчет верным. Однако суд апелляционной инстанции, напротив, поддержал позицию общества, указав, что налогоплательщик не приобретал песок для дальнейшей перепродажи, а занимался разработкой карьеров. Следовательно, основание для применения метода цены последующей реализации отсутствует.

Кроме того, суд обратил внимание на необоснованность выводов налогового органа, отметив, что указанные действия были совершены с целью необоснованного увеличения расходов по налогу на прибыль и вычетов по НДС обществом-2, осуществляющим самостоятельную хозяйственную деятельность. Обществу законно предъявлялась к уплате только стоимость услуг, непосредственно связанных с добычей полезного ископаемого. Цены реализованного им песка не выходят за рамки рыночного ценового диапазона.

Суд кассационной инстанции подтвердил выводы суда апелляционной инстанции и оставил кассационную жалобу налогового органа без удовлетворения.

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

#### ***8.2.4. Многократность отклонения от рыночной цены***

**Постановление АС Поволжского округа от 15.03.2022 по делу № [А55-4010/2021](#) ООО «Союз-Агро Самара» (председательствующий Ольховиков А.Н., судьи Мухаметшин Р.Р., Хабибуллин Л.Ф.)**

***Завышение в сделках между взаимозависимыми лицами стоимости аренды по сравнению с рыночной более чем в 10 раз является многократным и свидетельствует о получении налогоплательщиком-арендатором необоснованной налоговой выгоды.***

Общество заключило договоры аренды объектов недвижимости со своими директором и учредителем. Соответствующие расходы по данным договорам налогоплательщик учел в составе косвенных расходов по налогу на прибыль.

На основании результатов выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу об искусственном завышении расходов по указанным договорам с



взаимозависимыми лицами посредством манипулирования ценами аренды, что повлекло за собой занижение налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговый орган провел оценочную экспертизу по определению рыночной стоимости услуг по предоставлению в аренду объектов недвижимости и установил многократное (более чем в 10 раз) отклонение цены сделки от рыночного уровня. Инспекция осуществила перерасчет суммы завышения расходов, доначислила налог и привлекла налогоплательщика к налоговой ответственности.

Общество утверждало, что у налоговой инспекции отсутствуют полномочия на проверку рыночных цен по сделкам между взаимозависимыми лицами. Однако суды поддержали позицию налогового органа, отметив, что последний в данном случае анализировал сделки аренды для того, чтобы доказать факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие манипулирования ценами по договорам между взаимозависимыми лицами.

Суд кассационной инстанции подтвердил вывод судов нижестоящей инстанции, отметив, что он соответствует правовым позициям ВС РФ, изложенным в п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ (утв. Президиумом ВС РФ 16.02.2017).

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

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

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