



ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

№ 188

01 января 2023 г. – 31 марта 2023 г.

1. ТЦО в России..... 5

1.1. Российские новости в сфере ТЦО..... 5

Руководитель ФНС России прокомментировал применение правил трансфертного ценообразования на XVII Съезде Российского союза промышленников и предпринимателей..... 5

1.2. Подзаконные нормативные правовые акты РФ 5

Швейцария и Острова Кайман исключены из перечня стран, с которым осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами. Тунис, напротив, добавлен в перечень. 5

1.3. Российская судебная практика 6

1.3.1. Автоматический обмен финансовой информацией 6

Открытие банком счета с номером, свидетельствующим о его принадлежности только физическим лицам – нерезидентам, подтверждает наличие у банка информации для определения налогового резидентства клиента в целях автоматического обмена информацией..... 6

1.3.2. Неконтролируемые сделки..... 7

1.3.2.1. Применение правил ТЦО при безвозмездном получении имущества 7

Налоговый орган правомерно отказал в принятии результатов экспертизы для определения налоговой базы по НДФЛ в отношении полученного в дар имущества, так как определенная в ходе нее стоимость оценивалась на дату на три года позднее даты совершения сделки.7

Полученное в дар от дочери недвижимое имущество, используемое в предпринимательской деятельности ИП, должно быть включено в облагаемый по УСН доход ИП по рыночной цене. Поскольку налоговый орган не установил рыночную цену спорного недвижимого имущества, доначисления были признаны незаконными.8

1.3.2.2. Применение оценочной экспертизы..... 9

Представленный налогоплательщиком отчет об оценке был признан не соответствующим требованиям законодательства вследствие недостаточной

обоснованности, нарушения методологии и отсутствия всестороннего исследования информации.	9
Суд признал правомерным определение налоговым органом рыночной стоимости транспортных средств на основе отчетов специалиста, который осуществлял оценку с использованием актов приема-передачи спорных объектов с применением сравнительного метода.	10
1.3.2.3. Расчет налогов при реальности операций с учетом необоснованной налоговой выгоды	11
Технический характер иностранного контрагента – поставщика не влечет безусловный отказ в признании расходов на приобретение у него товаров. Суд принял расчет налогоплательщика, самостоятельно осуществившего налоговую реконструкцию с представлением подтверждающих документов.	11
Приобретение товара по цене, превышающей рыночную, у взаимозависимой иностранной компании, не выполняющей в сделке никаких функций, влечет корректировку в сторону понижения цены товара и начисление налога на доходы иностранной компании от источника в РФ на сумму, уплаченную ей сверх рыночной цены.	12
1.3.2.4. ТЦО и необоснованная налоговая выгода.....	12
Налоговый орган установил получение налогоплательщиком неправомерной налоговой экономии путем манипулирования ценами в договорах аренды имущества, ранее принадлежавшего ему на праве собственности, с взаимозависимыми лицами.	12
1.3.2.5. Рыночная цена в целях исчисления НДС	13
При реализации золотосодержащей руды рыночная цена в целях исчисления НДС определяется с учетом цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы.	13
1.3.2.6. Реализация по заниженным ценам покупателю, применяющему льготный режим налогообложения (пониженную ставку налога)	14
Метод цены последующей реализации не подлежит применению, если между приобретением и дальнейшей реализацией объектов имеется существенный временной промежуток (год и более).	14
Использование экспертами источников информации, не являющихся официальными, при определении рыночной стоимости объектов оценки само по себе не влечет незаконность заключений экспертов.	14
Метод сопоставимой рентабельности может применяться для определения рыночного диапазона рентабельности по сделкам с лицами, применяющими УСН.	15
1.3.2.7. ТЦО в таможенных спорах	16
ТЦО-документация является достаточным подтверждением правомерности определения таможенной стоимости товара.	16
2. ТЦО в иностранных юрисдикциях.....	17
2.1. Новости иностранных юрисдикций в сфере ТЦО	17
2.1.1. Подготовка ТЦО-документации	17

Германия отсрочила вступление в силу требования о представлении ТЦО-документации в течение 30 дней с начала проведения налоговой проверки.	17
Люксембург обновил разъяснения по представлению страновой отчетности.	18
В Южной Корее в рамках комплексной налоговой реформы вводятся новые правила в части трансфертного ценообразования.	18
Налоговая администрация Ирландии опубликовала обновленное руководство по страновой отчетности.	18
Налоговый департамент Кипра опубликовал ответы на частые вопросы в отношении новых правил подготовки ТЦО-документации, вступивших в силу 1 января 2022.	18

2.1.2. Обмен финансовой информацией, страновой отчетностью .19

Служба внутренних доходов США опубликовала совместное с Германией заявление об осуществлении инициативного обмена страновыми отчетами.	19
Германия ратифицировала соглашение об обмене страновыми отчетами с США. ...	19
Германия включила Барбадос в перечень государств, с которыми осуществляется обмен страновыми отчетами.	19
Люксембург внес изменения в перечень государств, участвующих в обмене информацией в соответствии с Единым стандартом обмена финансовой информацией (CRS).	19
Сингапур обновил Руководство по Единому стандарту обмена финансовой информацией (CRS).	20
Италия и Мальта имплементируют Директиву DAC7 об обмене информацией о доходах, полученных посредством цифровых платформ.	20
Евросоюз включил Россию в черный список государств, не сотрудничающих с ЕС по вопросам налогообложения.	21
Испания утвердила обновленный перечень юрисдикций, не сотрудничающих по вопросам налогообложения.	21
Франция обновила перечень государств и территорий, не сотрудничающих по вопросам налогообложения.	21

2.1.3. Взаимосогласительная процедура 22

ОЭСР опубликовала Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры и заключению соглашений о ценообразовании, а также внесла изменения в порядок представления статистической отчетности.	22
--	----

2.1.4. Другие новости 22

Служба доходов ЮАР опубликовала разъяснительную записку о ценообразовании во внутригрупповых займах.	22
В Молдове вводятся новые правила трансфертного ценообразования.	23
Налоговая администрация Австралии урегулировала вопросы трансфертного ценообразования по взаимоотношениям компаний группы Aпроl.	23

2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций..... 24

Суд Болгарии подтвердил правомерность исключения специфичных для налогоплательщика расходов из расчета в целях применения метода сопоставимой	
---	--

<i>рентабельности для подтверждения рыночности цен реализации товаров взаимозависимым лицам.....</i>	<i>24</i>
<i>Налоговый трибунал Республики Панама указал, что доходы, не являющиеся повторяющимися и не относящиеся к осуществлению основной деятельности, не включаются в расчет операционной рентабельности в целях применения метода сопоставимой рентабельности, а корректировки показателей сопоставимых компаний должны быть мотивированы анализом их влияния на сопоставимость.</i>	<i>24</i>
<i>Суд Испании подтвердил, что корректировка дохода налогоплательщика должна осуществляться налоговым органом исходя из нижнего показателя в диапазоне рыночной рентабельности. Выбор иного показателя должен быть надлежащим образом мотивирован.</i>	<i>25</i>
<i>Верховный суд Республики Казахстан признал правомерным определение рыночной цены нефти, экспортируемой из Казахстана в Китай, на основании котировок Brent, опубликованных информационно-ценовым агентством Platts.</i>	<i>26</i>
<i>Налоговый суд США признал незаконным расторжение Службой внутренних доходов США соглашений о ценообразовании, заключенных с американской корпорацией Eaton.</i>	<i>27</i>
<i>Суд Парижа признал правомерным включение налоговым органом в прибыль французской компании части комиссионного вознаграждения, выплаченного иностранным дочерним компаниям.</i>	<i>28</i>
<i>Суд Норвегии признал нерыночным вычет из базовой цены реализации расходов на доступ к рынку, биржевые / брокерские сборы и иные подобные операции, поскольку они связаны с функциями покупателя на стадии перепродажи приобретенного у налогоплательщика товара.</i>	<i>29</i>



1. ТЦО в России

1.1. Российские новости в сфере ТЦО

Руководитель ФНС России прокомментировал применение правил трансфертного ценообразования на XVII Съезде Российского союза промышленников и предпринимателей.

Даниил Егоров в рамках своего доклада на XVII Съезде РСПП прокомментировал применение правил трансфертного ценообразования в новой экономической ситуации с учетом смены бизнес-моделей, переориентации цепочек поставок и высокой волатильности рынков.

Руководитель ФНС отметил повышение вдвое порога для сделок, подлежащих трансфертному контролю, и отмену штрафов за нарушения правил трансфертного ценообразования в 2022–2023 годах. Кроме того, отмечена готовность ФНС России принимать альтернативные варианты подтверждения рыночности сделок в отсутствие доступа к международным базам данных.

Даниил Егоров также обратил внимание, что на момент его выступления в 2023 году не было вынесено ни одного решения по итогам ТЦО-проверок.

В 2022 году таких решений было всего 4.

<https://rspp.ru/events/news/vystuplenie-rukovoditelya-federalnoy-nalogovoy-sluzhby-daniila-egorova-na-sezde-rspp-641c6bf2de93d/>

1.2. Подзаконные нормативные правовые акты РФ

Приказ Федеральной налоговой службы от 20.12.2022 № ЕД-7-17/1226@ «Об утверждении Перечня иностранных государств (территорий), с компетентными органами которых осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами»

Швейцария и Острова Кайман исключены из перечня стран, с которым осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами. Тунис, напротив, добавлен в перечень.

Приказом обновлен перечень государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами. Швейцария и Острова Кайман исключены из перечня. Тунис, наоборот, добавлен в него.

Летом 2022 года из данного перечня были также исключены Великобритания, Остров Мэн и Нормандские острова¹.

Напомним, что в октябре 2022 года Швейцария и Острова Кайман были исключены из перечня стран, с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией, и признаны государствами, не обеспечивающими обмен информацией с РФ в целях налогообложения².

Приказ вступил в силу 07.02.2023.

1.3. Российская судебная практика

1.3.1. Автоматический обмен финансовой информацией

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2022 по делу № [А40-142959/2022](#) «АО «Райффайзенбанк» (председательствующая Никифорова Г.М., судьи Мухин С.М., Яковлева Л.Г.)

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

Банк представил в налоговый орган отчеты о финансовых счетах клиентов за 2018–2020 годы. В этих отчетах отсутствовала информация о договорах физического лица – клиента банка, являющегося налоговым резидентом Латвии.

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

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

Банком спорному клиенту был открыт счет, порядковый номер которого свидетельствует о том, что данный счет открывается физическому лицу – нерезиденту. Соответственно, у банка имелось достаточно сведений о клиенте для

¹ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 186 за период с 01.06.2022 по 31.08.2022.

² Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 187 за период с 01.09.2022 по 31.12.2022.

определения его налогового резидентства, однако информация о нем не была включена в отчеты с финансовой информацией.

1.3.2. Неконтролируемые сделки

1.3.2.1. Применение правил ТЦО при безвозмездном получении имущества

Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2022 по делу № [А10-6095/2021](#) ИП Ширеторов А.П. (председательствующий Ломако Н.В., судьи Сидоренко В.А., Луценко О.А.)

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

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

ИП обязанность по включению стоимости безвозмездно полученного имущества в доходы при исчислении НДФЛ исполнил, представив в ходе проверки 17.09.2020 уточненную налоговую декларацию по НДФЛ за 2017 год, с отражением суммы дохода в размере 11 150 288 руб., определенного на основании отчета об оценке рыночной стоимости имущества по состоянию на 08.06.2020, то есть позже даты совершения сделки по дарению на три года. При этом кадастровая стоимость объектов по состоянию на 01.01.2017 года, составляла 37 870 547 руб.

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

Суды, поддерживая позицию инспекции, указали, что положения НК РФ, действующие в проверяемый период, не предписывали определять налоговую базу по НДФЛ исходя из кадастровой стоимости недвижимого имущества. Такая норма была введена лишь с 1 января 2020 года Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ³ (ст. 214.10 НК РФ).

³ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Кроме того, сам налогоплательщик определил стоимость полученного по договору дарения недвижимого имущества на основе рыночной стоимости, указанной в отчете оценщика, но не на дату дарения. В то же время рыночная стоимость объектов, определенная налоговым органом, определена на дату сделки и оказалась ниже кадастровой стоимости, что отвечает интересам налогоплательщика.

Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25.01.2023 по делу № [A28-8623/2021](#) ИП Воробьева С.В. (председательствующий Бердников О.Е., судьи Когут Д.В., Шутикова Т.В.)⁴

Полученное в дар от дочери недвижимое имущество, используемое в предпринимательской деятельности ИП, должно быть включено в облагаемый по УСН доход ИП по рыночной цене. Поскольку налоговый орган не установил рыночную цену спорного недвижимого имущества, доначисления были признаны незаконными.

В спорный период ИП применяла УСН с объектом налогообложения «доходы». В период с 2001 года по 2011 год она приобрела спорные объекты недвижимости, которые затем передала по договорам дарения своей дочери. Впоследствии спорное имущество было безвозмездно возвращено ИП и использовалось ею в рамках предпринимательской деятельности по передаче в аренду, однако не было учтено в целях налогообложения.

Инспекция пришла к выводу, что ИП неправомерно не включила в доходы стоимость этого недвижимого имущества. Однако при расчете доначислений налоговый орган использовал цену имущества, указанную в договорах дарения, не устанавливая его рыночную цену.

Суд первой инстанции поддержал налогоплательщика, исходя из того, что налогооблагаемым доходом является экономия на расходах по приобретению спорного имущества. С учетом того, что спорные объекты были ранее приобретены непосредственно налогоплательщиком и что он самостоятельно понес соответствующие расходы по их приобретению, суд пришел к выводу, что в данном случае объект налогообложения отсутствует.

Суд апелляционной инстанции не согласился с таким выводом нижестоящего суда, указав, что инспекция правомерно включила безвозмездно полученное имущество в состав доходов налогоплательщика по УСН, однако неверно определила величину дохода в суммах, указанных в текстах договоров дарения спорного имущества.

В соответствии со ст. 346.15, а также п. 1, 2 ст. 248 НК РФ при определении объекта налогообложения по УСН учитываются и внереализационные доходы, к которым, согласно п. 8 ст. 250 НК РФ относятся доходы в виде безвозмездно полученного имущества. В таком случае доходы оцениваются исходя из рыночных цен, определяемых с учетом ст. 105.3 НК РФ. При этом согласно п. 2 Обзора практики

⁴ Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 18.08.2022 по делу № А28-8623/2021 смотрите в Дайджесте ТЦО № 186 за период с 01.06.2022 по 31.08.2022.

рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V. 1 и ст. 269 НК РФ, утвержденного Президиумом ВС РФ 16.02.2017, если использование рыночных цен при исчислении налогов по отдельным операциям налогоплательщика предусмотрено главами части второй НК РФ, налоговые инспекции вправе применять методы определения доходов, предусмотренные гл. 14.3 НК РФ.

Спорные договоры дарения недвижимости являются безвозмездными. Согласно гражданскому законодательству цена, установленная соглашением сторон, применяется в возмездном договоре (ст. 423, 424 ГК РФ). В связи с этим у налогового органа не было оснований признавать рыночную цену, указанную в договорах.

Кроме того, в договорах дарения объекты, существенно отличающиеся по своим характеристикам, имеют одинаковую цену. Так, в отношении значительно отличающихся друг от друга по площади спорных земельных участков и зданий в договорах указана одинаковая цена, что не может быть принято в целях налогообложения без проведения оценки и обоснования отсутствия влияния их различий на стоимость.

Суд апелляционной инстанции пришел к выводу об отсутствии оснований считать указанную стоимость рыночной ценой и оставил решение суда первой инстанции без изменений.

Суд округа поддержал выводы суда апелляционной инстанции и оставил кассационную жалобу инспекции без удовлетворения.

1.3.2.2. Применение оценочной экспертизы

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.01.2023 по делу № [A53-1603/2022](#) АО «Теплокоммунэнерго» (председательствующая Гиданкина А.В., судьи Герасименко А.Н. и Черных Л.А)

Представленный налогоплательщиком отчет об оценке был признан не соответствующим требованиям законодательства вследствие недостаточной обоснованности, нарушения методологии и отсутствия всестороннего исследования информации.

Общество арендовало котельную у взаимозависимых ИП, применяющих УСН. Затраты по аренде учитывались обществом в расходах по налогу на прибыль. Размер арендной платы был определен в качестве рыночной по результатам проведенной оценки.

В период аренды была осуществлена реконструкция котельной. Впоследствии общество приобрело ее в собственность.

Налоговый орган, установил, что общество знало о предстоящей покупке котельной и имело достаточно денежных средств на ее приобретение, однако заключило договор аренды и при этом самостоятельно несло расходы на содержание и модернизацию котельной. Налоговый орган пришел к выводу о получении обществом необоснованной налоговой выгоды путем единовременного списания затрат по аренде в расходы по налогу на прибыль, а не учету расходов на реконструкцию котельной через амортизацию. Также установлено, что расходы на арендную плату были завышены.

Суды поддержали позицию налогового органа, отметив, что договор на определение рыночной стоимости арендной платы был заключен после заключения договора аренды. При этом указанная в договоре аренды сумма была идентична сумме, рассчитанной по итогам оценки.

В отсутствие сопоставимых сделок налоговым органом была проведена оценочная экспертиза. Определенная по ее результатам рыночная стоимость была значительно ниже стоимости, установленной по результатам оценки, проведенной обществом. Отчет об оценке, представленный обществом, был признан не соответствующим требованиям законодательства вследствие недостаточной обоснованности, нарушения методологии и отсутствия всестороннего исследования информации. Данный отчет был квалифицирован судами как частное мнение, за которое эксперт не несет какой-либо ответственности, что вызывает сомнения в объективности и непредвзятости проведенного исследования.

Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.02.2023 по делу № [A12-16371/2022](#) ООО «Завод «РИВЭЛЛ» (председательствующая Земляникова В.В., судьи Акимова М.А., Степура С.М.)

Суд признал правомерным определение налоговым органом рыночной стоимости транспортных средств на основе отчетов специалиста, который осуществлял оценку с использованием актов приема-передачи спорных объектов с применением сравнительного метода.

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

Налоговый орган в рамках камеральной проверки налоговой декларации при проведении ДМНК привлек специалиста для осуществления оценки стоимости транспортных средств. По результатам оценки инспекция пришла к выводу о том, что обществом не отражены реальные доходы от реализации спорных транспортных средств.

Общество оспаривало правомерность использования отчетов специалиста, отмечая, что фактически они являются заключением эксперта. При этом

экспертиза налоговым органом не назначалась. Также специалистом не проводился осмотр спорных объектов.

Суды отклонили доводы общества, отметив, что представленные отчеты принимаются судом как иное доказательство по делу. Кроме того, содержание данных отчетов, выполненных лицом, обладающим специальными познаниями в области оценки, позволяет установить рыночную стоимость спорных транспортных средств, на основании которой осуществляется расчет налога. При проведении оценки стоимость определена на основе актов приема-передачи автомобилей, в которых отражено состояние транспортных средств на момент передачи, позволяющее с применением сравнительного метода определить рыночную стоимость.

1.3.2.3. Расчет налогов при реальности операций с учетом необоснованной налоговой выгоды

Решение Арбитражного суда Свердловской области от 21.12.2022 по делу № [А60-26858/2022](#) ОАО «Ирбитский химико-фармацевтический завод» (судья Фомина И.В.)

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

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

Налоговый орган установил технический характер спорного контрагента и отсутствие его участия в фактических поставках товара в адрес общества. Инспекция отметила, что данный контрагент был включен в цепочку поставок с целью завышения стоимости приобретенного оборудования.

Кроме того, было установлено, что фактическая стоимость фармацевтических субстанций, перечисленная непосредственно производителям, составляет менее трети от стоимости, которая была предъявлена обществу гонконгской компанией. Налоговый орган отказал обществу в признании понесенных расходов.

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

Решение Арбитражного суда Иркутской области от 26.12.2022 по делу № [А19-14604/2022](#) ООО «Профарм» (судья Позднякова Н.Г.)

Приобретение товара по цене, превышающей рыночную, у взаимозависимой иностранной компании, не выполняющей в сделке никаких функций, влечет корректировку в сторону понижения цены товара и начисление налога на доходы иностранной компании от источника в РФ на сумму, уплаченную ей сверх рыночной цены.

В проверяемом периоде общество осуществляло поставку лекарственных препаратов по государственному контракту. В целях выполнения принятых на себя обязательств общество заключило договор с взаимозависимой иностранной организацией на поставку необходимого лекарственного препарата.

На основании сведений, содержащихся в базе данных InfodriveIndia.com, аккумулирующей информацию о международных контрактах, инспекцией было установлено значительное (в 16 раз) завышение стоимости поставляемого препарата. При этом товар отгружался производителем в Иркутск без участия спорной иностранной организации, и общество имело возможность самостоятельно его приобрести.

Также налоговый орган установил сопоставимую сделку с аналогичным товаром (поставка того же лекарственного средства в иной дозировке) между компаниями, участвовавшими в цепочке поставки лекарства обществу. Сравнение цен в спорной и сопоставимой сделках с применением необходимых корректировок подтвердило завышение стоимости поставляемого препарата, установленное на основе данных сайта InfodriveIndia.com.

Суд подтвердил правомерность выводов налогового органа, отметив, что общество на основании выводов инспекции самостоятельно скорректировало свои налоговые обязательства исходя из реальной цены приобретения лекарственных препаратов в уточненных декларациях, чем также подтвердило выводы инспекции.

Дополнительно суд указал, что денежные средства, полученные иностранной компанией сверх реальной цены сделки, носят безвозмездный характер и являются доходом иностранной организации от источника в России, подлежащим налогообложению. В связи с этим общество обязано исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог у источника выплаты.

1.3.2.4. ТЦО и необоснованная налоговая выгода

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.02.2023 по делу № [А46-16946/2021](#) ООО «Омскгоргаз» (председательствующая Бурова А.А., судьи Алексеева Н.А., Чапаева Г.В.)

Налоговый орган установил получение налогоплательщиком неправомерной налоговой экономии путем манипулирования ценами

в договорах аренды имущества, ранее принадлежавшего ему на праве собственности, с взаимозависимыми лицами.

Обществу на праве собственности принадлежали объекты недвижимости, в частности три газопровода. В 2010 году им было принято решение об их продаже и проведена независимая оценка их рыночной стоимости. Однако спорные газопроводы были реализованы взаимозависимому лицу по ценам ниже тех, что были определены в ходе оценки.

В 2012 году общество по результатам аукциона арендовало эти же газопроводы у взаимозависимого лица. В соответствии с заключением эксперта было установлено отклонение стоимости арендной платы по договору с взаимозависимым лицом от рыночного уровня в 15–17 раз. В связи с этим налоговый орган пришел к выводу о неправомерном занижении обществом своих налоговых обязанностей.

Суды поддержали доводы налогового органа, указав, что общество располагало информацией о рыночной стоимости газопроводов в связи с проведением независимой оценки перед реализацией взаимозависимому лицу. Дополнительные оценки перед заключением договоров аренды не проводились, калькуляция арендной платы по договору с взаимозависимым лицом не представлена. Установленные обстоятельства привели к неправомерному завышению расходов по договору с взаимозависимым лицом и, как следствие, к образованию у общества налоговой экономии.

1.3.2.5. Рыночная цена в целях исчисления НДС

Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.02.2023 по делу № [А78-1697/2022](#) ООО ГРК «Александровское» (председательствующий Рудых А.И., судьи Загвоздин В.Д., Шелемина М.М.)

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

Общество, осуществлявшее георазведку и добычу рудного золота, реализовало контрагенту золотосодержащую руду по цене, согласованной сторонами.

Инспекция пришла к выводу, что общество неправомерно не использовало при расчете цены руды учетные цены ЦБ РФ, что привело к отклонению цены, примененной в спорной сделке от рыночной цены на 87,39%.

Суды, поддерживая позицию налогового органа, указали, что в составе руды общество фактически реализовало сам драгоценный металл (золото). При этом глава 26 НК РФ, а также п. 1 ст. 21 ФЗ № 41-ФЗ и Порядок совершения операций с минеральным сырьем, содержащим драгоценные металлы, до аффинажа, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 01.12.1998 № 1419, предусматривают особый порядок определения рыночной стоимости добытого

минерального сырья, содержащего драгоценные металлы – необходимость учета цен мирового рынка на драгоценные металлы.

Следовательно, общество обязано было сопоставлять содержащееся в руде золото с учетной стоимостью аффинированного золота. Налоговый орган обоснованно принял учетные цены ЦБ РФ в качестве значения рыночной цены реализуемого обществом золота.

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

Постановление Восемнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 20.02.2023 по делу № [A76-10347/2022](#) ООО «Торговый дом «Ашинская Сталь» (председательствующий Скобелкин А.П., судьи Киреев П.Н., Плаксина Н.Г.)

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

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

Общество, находящееся на ОСНО, реализовало взаимозависимому ИП, применяющему УСН с объектом «доходы», 10 транспортных средств по многократно заниженной цене. При этом согласно актам приема-передачи состояние спорных автомобилей было удовлетворительным. Впоследствии взаимозависимый ИП реализовал часть приобретенных транспортных средств по цене, значительно превышающей цену приобретения.

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

Кроме того, между обществом (арендатором) и взаимозависимым ИП (арендодателем), применяющим ПСН, был заключен договор аренды земельного участка и расположенных на нем объектов недвижимости, в отношении которого налоговым органом установлено значительное завышение стоимости арендной

платы по сравнению со стоимостью иных земельных участков, в том числе расположенных на ближайших территориях. Рыночный уровень был определен инспекцией на основании заключения эксперта в отсутствие возможности применения иных методов ТЦО.

Суды, поддерживая позицию налогового органа, дополнительно отметили, что общество располагало информацией о реальной стоимости реализованного имущества, так как ранее несло расходы по уплате лизинговых платежей за спорное имущество, а также указало стоимость спорных транспортных средств, приближенную к установленной налоговым органом, при оформлении страхового полиса. Аналогично взаимозависимый ИП знал о реальной рыночной стоимости арендной платы, поскольку сам являлся арендатором земельных участков.

В отношении доводов общества о наличии нарушений со стороны привлеченных экспертов суды пояснили, что представленные заключения содержат полную и обоснованную информацию о рыночном уровне цен, примененных спорными сторонами. При этом использование экспертами источников информации, не являющихся официальными, само по себе не влечет незаконность заключений. Более того, указанные заключения не являются единственным доказательством получения обществом необоснованной налоговой выгоды.

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

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

Между обществом и взаимозависимым ИП, применяющим УСН с объектом «доходы», в проверяемом периоде также был заключен договор возмездного оказания управленческих услуг.

Налоговый орган помимо прочего установил необоснованное завышение стоимости спорных услуг. Для расчета размера рыночной стоимости услуг инспекция применила метод сопоставимой рентабельности.

Налоговым органом проанализирована деятельность организаций и ИП, оказывающих на территории Челябинской области аналогичные услуги. Отбор осуществлялся в соответствии с кодами ОКВЭД взаимозависимого ИП. Также были изучены карточки бухгалтерских счетов, ОСВ, книги учета доходов и расходов, налоговые декларации взаимозависимого ИП. Инспекцией установлено наличие семи сопоставимых организаций, на основе показателей которых был определен рыночный интервал рентабельности.

Рентабельность затрат взаимозависимого ИП значительно превышала установленные рыночные показатели рентабельности, в связи с чем налоговым органом в качестве рыночной цены сделки была принята цена, определяемая

исходя из фактической себестоимости услуг и рентабельности затрат, соответствующей максимальному значению рыночного интервала рентабельности.

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

1.3.2.7. ТЦО в таможенных спорах

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.03.2023 по делу № [А40-204215/2022](#) ООО «Моет Хеннесси Рус» (судья Кукина С.М.)

ТЦО-документация является достаточным подтверждением правомерности определения таможенной стоимости товара.

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

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

Суд поддержал позицию общества, указав, в частности, что Техническим комитетом по таможенной оценке Всемирной таможенной организации был принят комментарий 23.1, согласно которому анализ ТЦО может использоваться таможенными службами при оценке сделок между взаимозависимыми лицами.

Обществом были представлены политика трансфертного ценообразования 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 взаимосвязи на цену сделки.

Общество отмечало, что сделка по закупке коньяка является контролируемой для целей ТЦО. Закупаемая коньячная продукция, производимая под товарным знаком Hennessy, является уникальной, сопоставимые товары на рынке отсутствуют. Российские компании группы «Моет Хеннесси» не приобретают идентичную продукцию у независимых лиц с целью 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.

Дополнительно суд отметил, что таможенный орган в принятых им решениях 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 провел сравнение цен 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 таможенный орган не учел, что общество не реализовывает товар на внутреннем рынке конечным покупателям.

Таким образом, суд пришел к выводу, что обществом подтверждена рыночность цены закупки товара и правомерность определения таможенной стоимости по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Корректировки, произведенные таможенным органом, признаны незаконными.

2. ТЦО в иностранных юрисдикциях

2.1. Новости иностранных юрисдикций в сфере ТЦО

2.1.1. Подготовка ТЦО-документации

Германия отсрочила вступление в силу требования о представлении ТЦО-документации в течение 30 дней с начала проведения налоговой проверки.

Ранее Германия опубликовала закон об имплементации Директивы DAC7 об административном сотрудничестве, который предусматривал обязанность представлять в налоговый орган ТЦО-документацию не только по запросу, но и в течение 30 дней с начала проведения налоговой проверки⁵.

Предполагалось, что данные положения будут применяться с 01.01.2023, однако впоследствии переходными положениями закона дата вступления указанного изменения в силу была перенесена на 01.01.2025.

https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl122s2730.pdf#_bgbl_%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl122s2730.pdf%27%5D_1684746518332

⁵ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 187 за период с 01.09.2022 по 31.12.2022.

Люксембург обновил разъяснения по представлению страновой отчетности.

Администрация прямых доходов Великого Герцогства Люксембург обновила раздел руководства по представлению страновой отчетности. В частности, было разъяснено, что в случае, когда инвестиционный фонд состоит из субфондов, ежегодные уведомления в рамках страновой отчетности представляются только в отношении самого «зонтичного фонда».

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Luxembourg-Updates-CbC-Reporti-51874>

В Южной Корее в рамках комплексной налоговой реформы вводятся новые правила в части трансфертного ценообразования.

С 01.01.2023 вносятся изменения в порядок представления декларации по применению методов трансфертного ценообразования. Представлять такую декларацию больше не требуется, если сумма операций с нематериальными активами не превышает 1 млрд корейских вон, а если другой стороной операции является иностранное взаимозависимое лицо – 200 млн корейских вон.

Также вводится требование об обязательном хранении документации ТЦО.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Update---South-Korean-2023-Tax-51772>

Налоговая администрация Ирландии опубликовала обновленное руководство по страновой отчетности.

В руководстве обновлена информация о заключенных соглашениях об обмене страновой отчетностью, а также о сроках ее представления: она представляется не позднее чем через 12 месяцев с последнего дня отчетного года. Обмен отчетностью проводится не позднее чем через 15 месяцев с последнего дня отчетного года.

<https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2023/no-0182023.aspx>

Налоговый департамент Кипра опубликовал ответы на частые вопросы в отношении новых правил подготовки ТЦО-документации, вступивших в силу 1 января 2022.

В опубликованных ответах разъясняются различные аспекты подготовки ТЦО-документации, в частности порядок исчисления порога для включения информации по сделкам в национальную документацию, порядок подготовки национальной документации, порядок отражения отдельных операций в сводной информационной таблице. Дополнительно отмечается отмена с 01.01.2022 Циркуляра от 30.06.2017, регулировавшего налогообложение внутригрупповых операций взаимного (непрерывного) финансирования.

<https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/C23F42DD0F0316E3C2258952003343ED?OpenDocument>

2.1.2. Обмен финансовой информацией, страновой отчетностью

Служба внутренних доходов США опубликовала совместное с Германией заявление об осуществлении инициативного обмена страновыми отчетами.

В соответствии с совместным заявлением страны будут обмениваться страновыми отчетами за финансовые годы, начинающиеся в 2021 году.

Также указывается, что Германия и США находятся в процессе переговоров о возможности осуществления автоматического обмена страновыми отчетами. Соглашение об автоматическом обмене страновыми отчетами уже подписано сторонами, однако дата его вступления в силу все еще не определена.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/US-Publishes-Joint-Statement-51749>

Германия ратифицировала соглашение об обмене страновыми отчетами с США.

09.02.2023 Бундестаг (нижняя палата парламента Германии) принял закон о ратификации соглашения об обмене страновыми отчетами с США. Данное соглашение было подписано еще в августе 2020 года, однако в силу оно вступит только после завершения Германией внутренних процедур, которые обеспечат его исполнение, и после уведомления об этом США.

В настоящее время обмен страновыми отчетами осуществляется на основании совместного заявления.

<https://www.orbitax.com/news/archive.php/German-Bundestag-Approves-CbC--52041>

Германия включила Барбадос в перечень государств, с которыми осуществляется обмен страновыми отчетами.

Германия опубликовала поправки к Регламенту о распространении страновых отчетов. Барбадос включен в перечень государств для целей данного регламента, это позволит указанным юрисдикциям осуществлять обмен страновыми отчетами.

<https://www.recht.bund.de/bgbl/2/2023/58/VO.html>

Люксембург внес изменения в перечень государств, участвующих в обмене информацией в соответствии с Единым стандартом обмена финансовой информацией (CRS).

В перечень государств, участвующих в обмене финансовой информацией в 2022 и последующих годах, включены Молдова, Таиланд, Уганда, Черногория и Ямайка. В связи с этим финансовые учреждения должны внести операционные изменения для обеспечения выполнения обязанности по представлению информации.

https://www.orbitax.com/news/archive.php/Luxembourg-amends-Common-Report_e000ab84-2b6e-4ddb-b229-b9ec30a572ea

Сингапур обновил Руководство по Единому стандарту обмена финансовой информацией (CRS).

Ключевое изменение состоит в обновлении перечня государств, с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией. В новую редакцию перечня включены Гана, Ямайка и Мальдивы. Срок для представления информации финансовыми организациями Сингапура – 31.05.2023.

Также из перечня юрисдикций, участвующих в автоматическом обмене финансовой информацией, исключены Кения, Марокко, Тринидад и Тобаго.

[https://www.iras.gov.sg/taxes/international-tax/common-reporting-standard-\(crs\)/crs-overview-and-latest-developments](https://www.iras.gov.sg/taxes/international-tax/common-reporting-standard-(crs)/crs-overview-and-latest-developments)

Италия и Мальта имплементируют Директиву DAC7 об обмене информацией о доходах, полученных посредством цифровых платформ.

20.01.2023 на сайте законодательства Мальты был опубликован Акт по налогу на прибыль, содержащий положения, регулирующие взаимодействие с иностранными юрисдикциями по налоговым вопросам. Данные положения предусматривают внедрение новых правил обмена информацией в рамках DAC7.

23.02.2023 Правительство Италии приняло постановление об имплементации новых правил обмена информацией о доходах, полученных посредством цифровых платформ, закрепленных в Директиве ЕС DAC7.

Директива DAC7 направлена на борьбу с уклонением от уплаты налогов при использовании цифровых платформ, в частности когда прибыль, полученная посредством международных цифровых платформ, не декларируется, что позволяет не уплачивать налог. Директива предусматривает обязательство операторов цифровых платформ отчитываться о прибыли, которая получена продавцами, использующими соответствующие платформы, а страны – члены ЕС обязуются автоматически обмениваться полученными сведениями.

Новые правила по общему правилу применяются с 01.01.2023.

<https://legislation.mt/eli/ln/2023/8/eng>

<https://www.politicheeuropee.gov.it/it/comunicazione/notizie/23-feb-03-cdm/>

Евросоюз включил Россию в черный список государств, не сотрудничающих с ЕС по вопросам налогообложения.

14.02.2023 Совет Европейского союза обновил список юрисдикций, не сотрудничающих по вопросам налогообложения. В него включены Россия, Британские Виргинские острова, Маршалловы острова и Коста-Рика. Претензии к России [связаны](#) с функционированием специальных административных районов (САР) во Владивостоке и Калининграде.

Включение страны в указанный список предполагает отсутствие возможности для лиц – резидентов такой страны использовать некоторые налоговые льготы при получении доходов из стран ЕС. Резиденты ЕС также ограничиваются в применении налоговых льгот в отношении доходов, получаемых из стран, находящихся в данном списке, учета расходов по сделкам с лицами – резидентами государств такого списка.

Кроме того, включение в черный список предполагает возможность применять к таким юрисдикциям меры административного характера (в частности, усиленный мониторинг транзакций, компании несут повышенные аудиторские риски).

https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/ecofin-member-states-update-eu-list-non-cooperative-jurisdictions-tax-purposes-2023-02-14_en

Испания утвердила обновленный перечень юрисдикций, не сотрудничающих по вопросам налогообложения.

09.02.2023 министерство финансов Испании опубликовало приказ, утвердивший перечень государств, территорий и налоговых режимов, не сотрудничающих по вопросам налогообложения.

Отметим, что национальный перечень Испании отличается от аналогичного перечня ЕС. В перечне Испании отсутствуют некоторые юрисдикции, включенные в черный список ЕС, в частности Россия.

Приказ применяется с 11.02.2023 или с начала нового налогового периода соответствующего налога.

https://www.orbitax.com/news/archive.php/Spain-releases-final-List-of-N_14fe9512-eafo-4774-a785-7fb58b447ead

Франция обновила перечень государств и территорий, не сотрудничающих по вопросам налогообложения.

В новый перечень включены Багамские Острова, Теркс и Кайкос. На данный момент в перечне указаны 14 государств и территорий. Изменения согласуются с пересмотром аналогичного перечня на уровне Европейского союза.

Изменения применяются с 01.05.2023.

<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000047090802>

2.1.3. Взаимосогласительная процедура

ОЭСР опубликовала Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры и заключению соглашений о ценообразовании, а также внесла изменения в порядок представления статистической отчетности.

В конце января 2023 года ОЭСР сообщила об изменениях в отношении отчетов о проведении взаимосогласительной процедуры, представляемых юрисдикциями – членами Расширенной программы сотрудничества по вопросам BEPS (Inclusive Framework). Помимо данных за 2023 год юрисдикции дополнительно будут представлять следующие сведения:

- среднее время завершения процедуры;
- срок рассмотрения процедур, не завершенных на момент составления отчета.

Также ежегодные статистические данные будут представляться в отношении соглашений о ценообразовании. Статистика станет доступна с 2024 года.

<https://www.oecd.org/tax/tax-dispute-resolution-oecd-releases-revised-methodology-for-the-beps-action-14-peer-reviews-additional-data-points-in-the-map-statistics-and-a-new-framework-for-apa-statistics.htm>

Кроме того, 01.02.2023 было опубликовано Руководство по проведению многосторонней взаимосогласительной процедуры и заключению соглашений о ценообразовании (MoMA), которое содержит рекомендации для налоговых органов и налогоплательщиков, выработанные на основе текущей практики в разных юрисдикциях.

<https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-manual-on-the-handling-of-multilateral-mutual-agreement-procedures-and-advance-pricing-arrangements-pursuant-to-tax-certainty-agenda.htm>

2.1.4. Другие новости

Служба доходов ЮАР опубликовала разъяснительную записку о ценообразовании во внутригрупповых займах.

17.01.2023 Службой доходов ЮАР была опубликована разъяснительная записка, в которой приведено руководство по применению принципа «вытянутой руки» к

внутригрупповым займам, а также разъяснены последствия, возникающие при выявлении несоответствия совершенных сделок требованиям указанного принципа. В частности, отмечается, что проценты и иные выплаты, не отвечающие принципу «вытянутой руки», не могут быть приняты к вычету при определении налогооблагаемой прибыли.

<https://www.sars.gov.za/media-release/transfer-pricing-intra-group-loans/>

В Молдове вводятся новые правила трансфертного ценообразования.

Новые правила, введенные Законом от 29.12.2022 № 356, затрагивают все основные аспекты трансфертного ценообразования:

- требование о соблюдении принципа «вытянутой руки» в сделках между взаимозависимыми лицами;
- порядок определения взаимозависимости лиц;
- применение методов ТЦО (пять стандартных методов, рекомендованных ОЭСР) при условии использования наиболее подходящего;
- требование о представлении уведомлений о контролируемых транзакциях;
- обязанность хранить ТЦО-документацию не менее шести лет после представления;
- новые санкции за нарушение правил ТЦО.

https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134829&lang=ro

Налоговая администрация Австралии урегулировала вопросы трансфертного ценообразования по взаимоотношениям компаний группы Amrol.

Соглашение регулирует применение трансфертного ценообразования в отношении сделок с нефтепродуктами и сырой нефтью между сингапурской и австралийской компаниями группы Amrol, а также вопросы применения режима КИК к прибыли сингапурской компании.

Соглашение урегулировало вопросы по прошлым периодам начиная с 2014 года на сумму 157 млн долларов США. Кроме того, в нем определены налоговые обязательства на период вплоть до 2033 года.

Интересно, что все крупные корпоративные соглашения проверяются бывшими судьями Федерального суда. Более того, заключение соглашений Налоговой администрацией Австралии проверяется и Национальным аудиторским управлением Австралии (ANAO), которое является высшим аудиторским учреждением страны, подконтрольным непосредственно Парламенту Австралии.

<https://www.ato.gov.au/Media-centre/Media-releases/ATO-settles-dispute-over-Singapore-hub/>

2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций

Решение Административного суда г. Ямбол от 05.01.2023 по делу № [22/2022](#) «Болгария против Yazaki Bulgaria Ltd»

Суд Болгарии подтвердил правомерность исключения специфичных для налогоплательщика расходов из расчета в целях применения метода сопоставимой рентабельности для подтверждения рыночности цен реализации товаров взаимозависимым лицам.

Yazaki Bulgaria Ltd (далее – компания) ведет деятельность в сфере в автомобильной промышленности и является частью японской группы компаний Yazaki Group. При подготовке ТЦО-документации компания использовала метод сопоставимой рентабельности для подтверждения рыночности цен, по которым осуществлялась реализация товаров взаимозависимым лицам.

Для расчета рыночного диапазона компания исключила из учитываемых расходов затраты на персонал, понесенные в связи с реализацией новых проектов, так как, по ее мнению, эти расходы были специфичны только для нее, но не для сопоставимых организаций.

Налоговый орган пришел к выводу о неправомерности исключения расходов – до их исключения показатели рентабельности не соответствовали рынку. В связи с этим компании были доначислены суммы налога.

Суд поддержал позицию компании, отметив устоявшуюся в ней практику обязательного обучения всех новых сотрудников, что влечет за собой значительные расходы. Если для нового проекта требуется нанять большое количество работников, тренинги приводят к существенному перерасходу запланированных для этой цели средств, что в конечном итоге также влияет на экономический результат бизнеса.

Внесенные компанией корректировки в виде исключения спорных затрат были направлены на устранение дополнительных расходов и определение результата, который был бы достигнут в обычных коммерческих отношениях между независимыми лицами в сопоставимых условиях. После исключения спорных расходов показатель рентабельности компании соответствует установленному рыночному уровню, следовательно, осуществленное налоговым органом доначисление налога неправомерно.

Решение Административного налогового трибунала Республики Панама от 19.01.2023 по делу № [TAT-RF-006](#) «Республика Панама против Tech Distributor S.A.»

Налоговый трибунал Республики Панама указал, что доходы, не являющиеся повторяющимися и не относящиеся к осуществлению основной деятельности, не включаются в расчет операционной рентабельности в целях применения метода сопоставимой

рентабельности, а корректировки показателей сопоставимых компаний должны быть мотивированы анализом их влияния на сопоставимость.

Tech Distributor S.A. (далее – компания) занималась приобретением и реализацией продуктов в ИТ-сфере на территории Панамы. Компания представила налоговому органу ТЦО-документацию за 2013 год. При этом в расчет операционной рентабельности в целях применения метода сопоставимой рентабельности Компания включила прочие доходы, состоявшие из комиссий, взятых с клиентов за нарушение сроков оплаты, и банковских комиссий по возвращенным чекам. Также были произведены корректировки сопоставимых компаний по показателям кредиторской, дебиторской задолженностей и товарно-материальных запасов.

Налоговый орган выявил несоответствие между сведениями в документации по ТЦО и сведениями в декларации по налогу на прибыль и пришел к выводу о неправомерности включения прочих доходов в расчет операционной рентабельности для применения метода сопоставимой рентабельности и необоснованности осуществления корректировок.

Суд поддержал выводы налогового органа, отметив, что указанные компанией прочие доходы не подлежат учету при расчете операционной рентабельности, так как не являются повторяющимися (возникают только в случае невыполнения клиентами обязанностей по внесению оплаты) и не могут рассматриваться как часть операций по реализации продуктов.

Кроме того, ТЦО-документация не содержала анализа сопоставимости компании и иных отобранных организаций по показателям, по которым осуществлялись корректировки (кредиторская, дебиторская задолженности, товарно-материальные запасы). Соответственно, компанией не обоснована необходимость осуществления спорных корректировок.

Дополнительно суд отметил, что компании, находящиеся в тяжелой экономической ситуации, ограниченные в принятии самостоятельных решений, в отсутствие таких ограничений у налогоплательщика не могут рассматриваться в качестве сопоставимых.

Решение Центрального административного суда от 23.01.2023 по делу № [00/07503/2020/00/00](#) «Испания против SGGE W T Spanish branch»

Суд Испании подтвердил, что корректировка дохода налогоплательщика должна осуществляться налоговым органом исходя из нижнего показателя в диапазоне рыночной рентабельности. Выбор иного показателя должен быть надлежащим образом мотивирован.

SGGE W T (далее – SGGE) – испанский филиал SGG, осуществляющий дистрибьюторскую и маркетинговую деятельность в отношении продуктов и услуг в сфере информационных технологий.

По результатам проверки за 2015–2016 годы налоговый орган пришел к выводу, что вознаграждение SGGE было ниже значений диапазона, установленного с применением метода сопоставимой рентабельности. С учетом неизбежных дефектов сопоставимости, вызванных процессом отбора через базы данных и ограниченностью доступной информации, которые невозможно идентифицировать и количественно оценить, доход был скорректирован в соответствии со средней величиной установленного диапазона, которая, по мнению налогового органа, в наибольшей степени соответствует принципу «вытянутой руки».

Как указал суд, налоговый орган, утверждая, что осуществленная им выборка сопоставимых компаний является лучшей из возможных, в то же время отмечает наличие дефектов без надлежащего объяснения таковых. Налоговому органу следовало конкретизировать, какие ошибки, сбои в процессе отбора сопоставимых показателей, ограничения доступности информации обуславливают наличие неидентифицируемых или не поддающихся количественной оценке дефектов в сопоставимости. Простой ссылки на наличие дефектов, являющихся следствием процесса отбора и ограниченности информации, недостаточно.

Также налоговый орган не обосновал выбор именно средней величины для осуществления корректировки налоговой обязанности налогоплательщика. Корректировка размера дохода SGGE должна быть осуществлена исходя из нижнего показателя установленного диапазона.

Постановление Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан от 24.01.2023 по делу № [6001-22-00-6ар/1563](#) «Казахстан против АО «Нефтяная компания «КОР»

Верховный суд Республики Казахстан признал правомерным определение рыночной цены нефти, экспортируемой из Казахстана в Китай, на основании котировок Brent, опубликованных информационно-ценовым агентством Platts.

АО «Нефтяная компания «КОР» (далее – компания) осуществляла поставки нефти из Казахстана в Китай. Для определения рыночной цены компания использовала котировку Brent, опубликованную в американском информационном агентстве Platts, которое входит в Перечень официально признанных источников информации о рыночных ценах, утвержденный Постановлением Правительства Республики Казахстан.

Налоговый орган по итогам ТЦО проверки компании за 2013–2015 годы применил котировки Argus China Petroleum и доначислил 173 322 414 тенге налога и штрафов. По мнению налогового органа, цены на нефть, опубликованные в используемой им базе данных, отражают цену нефти на границе Казахстана и Китая по фактически завершённым сделкам, что позволяет провести сравнительный анализ цен.

Суды отменили решение налогового органа, указав, что данные Argus China Petroleum не содержат биржевых котировок, опубликованные цены являются статистическими среднемесячными, а не ежедневными котировками,

использование которых предусмотрено законодательством. Кроме того, с 2018 года публикация таких данных прекращена. Соответственно, приведенные в Argus China Petroleum цены не могли применяться для целей ТЦО.

Более того, Постановлением специализированной судебной коллегии Верховного суда Республики Казахстан от 26.10.2020 была подтверждена незаконность использования государственными органами информационного источника Argus China Petroleum для операций экспорта нефти из Казахстана в Китай.

Также Соглашением между Правительством Республики Казахстан и Правительством Китайской Народной Республики «О некоторых вопросах сотрудничества в области развития и эксплуатации нефтепровода «Казахстан – Китай» от 08.12.2012 № 1559 установлено, что уровень цен по соглашениям купли-продажи нефти определяется на основе международных нефтяных котировок и является одинаковым на границе Казахстана и Китая для нефти всех казахстанских экспортеров независимо от региона добычи.

Таким образом, Верховный Суд Республики Казахстан подтвердил правомерность использования компанией котировок Brent, опубликованных в американском информационном агентстве Platts, для определения рыночной цены экспорта нефти из Казахстана в Китай.

Постановление Налогового суда США от 03.02.2023 по делу «[Служба внутренних доходов США против Eaton Corp](#)».

Налоговый суд США признал незаконным расторжение Службой внутренних доходов США соглашений о ценообразовании, заключенных с американской корпорацией Eaton.

Длительное судебное разбирательство между американской корпорацией Eaton (далее – Eaton) и Службой внутренних доходов США (далее – Служба) по вопросу определения размера налоговой обязанности корпорации за налоговые периоды 2005–2006 годов завершилось 03.02.2023. Основанием для возникновения спора послужило обнаружение Eaton ошибок в расчетах коэффициента, который применялся для корректировки показателей, рассчитанных в соответствии с методами ТЦО. Данные ошибки затрагивали периоды, урегулированные в двух соглашениях о ценообразовании (далее – соглашения). Eaton уведомила Службу об обнаруженных ошибках и представила уточненные налоговые декларации.

Служба пришла к выводу, что Eaton, заключая соглашения, искажила факты и допустила существенные ошибки при применении этих соглашений, в связи с чем расторгла их и доначислила недоимку за налоговые периоды 2005–2006 годов в размере 75 млн долларов США, а также штрафы в размере 51,6 млн долларов США. Eaton не согласилась с выводами Службы и обратилась в Налоговый суд.

Налоговый суд, а впоследствии и Шестой окружной суд, выступавший апелляционной инстанцией, соглашаясь с доводами Eaton, постановили, что Служба злоупотребила своими полномочиями.

Суды отметили, что соглашение о ценообразовании является договором, следовательно, к регулированию отношений при расторжении соглашения о ценообразовании применяются принципы договорного права. Обладая широкими дискреционными полномочиями при заключении такого соглашения, Служба в то же время принимает на себя обязательства в соответствии с уже заключенным ею соглашением, которое должно соблюдаться сторонами. Принципы административного права не могут влиять на условия уже заключенного соглашения.

При этом акты, регулирующие порядок заключения соглашений о ценообразовании, устанавливали исчерпывающий перечень оснований для их расторжения, одним из которых было совершение налогоплательщиком существенной ошибки. Суды на основании анализа пришли к выводу, что допущенные корпорацией ошибки и искажения не достигли необходимого уровня существенности, так как допущенные ошибки не привели бы к заключению существенно отличающегося соглашения.

Таким образом, Службой не доказана правомерность расторжения соглашений. В результате налоговый суд США утвердил заключенное между Eaton и налоговым органом соглашение, предполагающее корректировку суммы налога к уплате в совокупности на 8,8 млн долларов США без применения штрафных санкций, что составляет около 7% от изначальных требований Службы.

Решение Административного апелляционного суда Парижа от 01.03.2023 по делу № [21PA06439](#) «Франция против SAS Sames Kremlin»

Суд Парижа признал правомерным включение налоговым органом в прибыль французской компании части комиссионного вознаграждения, выплаченного иностранным дочерним компаниям.

SAS Sames Kremlin (далее – компания) реализовывала свою продукцию за рубежом через дочерние компании и независимых агентов. В частности в Аргентине, Бразилии, Индии, Португалии и России продукция реализовывалась через дочерние компании на основании дистрибьюторского договора или договора комиссии. Реализация через независимых агентов, которым компания выплачивала комиссионное вознаграждение, осуществлялась в Иране, Турции и Южной Корее.

Налоговый орган установил, что при реализации продукции иностранным дочерним компаниям для последующей перепродажи они получали скидку от 30 до 70%. При выступлении в роли посредников комиссионное вознаграждение дочерних компаний было идентично размеру скидки, которую они получили бы в случае приобретения продукции у материнской компании. В то же время независимые агенты в Иране, Турции и Южной Корее получали комиссионное вознаграждение в размере 20% от суммы оборота, достигнутой с помощью их услуг.

Налоговый орган пришел к выводу, что выплаты иностранным независимым агентам являются сопоставимыми для целей применения метода сопоставимых рыночных цен (CUP), и определил таким образом рыночный уровень

комиссионных вознаграждений, выплаченных дочерним компаниям. Часть вознаграждения, превышающая рыночный размер, была переqualificирована в перемещение прибыли в иностранную юрисдикцию и включена в экономический результат деятельности компании.

Компания не согласилась с таким подходом, отметив, что дочерние компании в отличие от независимых агентов выполняли дополнительные функции маркетинга, послепродажного обслуживания, сборки, тестирования оборудования, помощи во взыскании задолженностей. Кроме того, существовали значительные географические отличия: на соответствующих рынках осуществляли деятельность крупные автопроизводители, такие рынки были стратегически важными.

Суд отклонил доводы компании, указав, что оборот, достигаемый дочерними компаниями, не показывает стабильно более высоких показателей по сравнению с показателями независимых агентов. Вознаграждение как независимых агентов, так и дочерних организаций не зависит от вида товаров (крупногабаритные или мелкие запчасти). Также не доказано, что услуги независимых агентов являются менее существенными, нежели услуги, оказываемые взаимозависимыми лицами. В связи с этим налоговый орган правомерно включил превышающую установленный рыночный уровень часть комиссионных вознаграждений, выплаченных дочерним организациям, в финансовый результат деятельности французской компании.

Решение Апелляционного суда Боргартинга от 07.03.2023 по делу № [LB-2022-52192](#) «Норвегия против Pgnig Upstream Norway AS»

Суд Норвегии признал нерыночным вычет из базовой цены реализации расходов на доступ к рынку, биржевые / брокерские сборы и иные подобные операции, поскольку они связаны с функциями покупателя на стадии перепродажи приобретенного у налогоплательщика товара.

PGNiG Upstream Norway AS (далее – PUN) добывает нефть и газ на норвежском континентальном шельфе. В проверяемом периоде 2013–2014 годов PUN реализовывала добываемый газ немецкой дочерней компании (далее – PST).

Цена, согласованная PUN и PST, исчислялась на основе базовой цены за рядом вычетов. Базовой ценой выступал индекс спотовых цен на продажу газа на условиях «на сутки вперед», определяемый по средней цене таких продаж за последние полчаса каждого операционного дня. В проверяемом периоде сторонами применялся индекс спотовых цен немецкого рынка Gaspool.

Налоговый орган по итогам проверки пришел к выводу о нерыночности двух вычетов, применяемых при определении цены реализации газа: вычета стоимости доступа к рынку (компенсация за инфраструктуру, услуги, необходимые для реализации газа), а также части вычета за ежедневные операции (биржевые / брокерские сборы, ежедневный риск размещения всего объема газа на рынке по расчетной цене и иные переменные затраты), так как они относятся к расходам PST. Часть вычета за ежедневные операции в размере вознаграждения, уплачиваемого

PST в адрес Shell, обеспечивающей доставку газа до берега, была признана рыночной, так как отвечала интересам PUN.

Суды поддержали позицию налогового органа, указав, что согласованные вычеты отражают нарушение баланса в распределении функций между PUN и PST, выраженное в компенсации PUN части рисков PST без какого-либо встречного предоставления. Спорные вычеты относились к осуществлению функций PST на стадии перепродажи приобретенного у PUN газа и не были непосредственно связаны со сделкой купли-продажи.

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