



Schekin & Partners

ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ

ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО
ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 192



1 ЯНВАРЯ 2024 Г. – 31 МАРТА 2024 Г.

СОДЕРЖАНИЕ

1. ТЦО В РОССИИ	6
1.1. Изменение законодательства РФ	7
Исключен двухлетний срок для назначения проверки по ТЦО	7
Правительство РФ предлагает признать контролируруемыми внутригрупповые сделки с участниками военного инновационного технополиса «Эра»	7
Предлагается внести возможность привлекать территориальные налоговые органы к проведению ТЦО-проверок	7
1.2. Подзаконные нормативные правовые акты РФ	8
ФНС России включила Великобританию, Германию, Латвию, США, Украину и Швейцарию в Перечень стран, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения	8
Утвержден Перечень государств, допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами	8
1.3. Письма Минфина и ФНС России	9
Минфин и ФНС России подтвердили действие Приказа Минфина России от 05.06.2023 № 86н в части расширения Перечня офшорных юрисдикций с 01.01.2024	9
ФНС России разъяснила полномочия территориальных налоговых органов в рамках налогового контроля в сфере ТЦО	9
С 01.01.2024 изменены предельные значения процентных ставок по долговым обязательствам в рамках контролируемых сделок. Ставки в рублях определяются в процентах от ключевой ставки. Если в соответствии с договором ставка не изменяется в течение его действия, интервал предельных значений определяется исходя из ключевой ставки на дату привлечения средств	9
Механизм переквалификации дохода иностранного контрагента, возникшего в результате корректировки налоговой базы по контролируемой сделке, применяется как к сделкам между взаимозависимыми лицами, так и к приравненным к ним сделкам	10
Указывать в документации сведения, перечисленные в абз. 4 пп. 1 п. 1 ст. 105.15 НК РФ, в отношении независимого иностранного контрагента по сделке, приравниваемой к контролируемым, не требуется	11
Минфин России не усматривает оснований для исключения ОАЭ из перечня офшорных зон	11
Цена в сделках с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами определяется на основе специальных норм гл. 25 НК РФ	11
1.4. Судебная практика	13
1.4.1. Контролируемые сделки	13
1.4.1.1. Срок назначения проверки	13

Срок для назначения ФНС России проверки контролируемой сделки в случае представления уточненного уведомления, содержащего новые сведения, которые являются значимыми для принятия решения о проведении проверки, исчисляется с даты представления такого уведомления	14
1.4.2. Неконтролируемые сделки	14
1.4.2.1. Применение оценочной экспертизы	14
Автомобили разных лет выпуска не признаются сопоставимыми для оценочной экспертизы рыночной стоимости	14
1.4.2.2. Сопоставимость сделок для определения рыночной цены	15
Для определения рыночной стоимости аренды на основании метода сопоставимых рыночных цен налоговый орган правомерно сопоставлял арендные платежи с учетом коммунальных расходов со стоимостью аренды, в состав которой также входила оплата коммунальных платежей	15
1.4.2.3. Применение правил ТЦО к договорам займа	16
Суды подтвердили неправомерность учета во внереализационных расходах процентов по внутригрупповым договорам займа, предоставленным на нерыночных условиях	16
1.4.2.4. Таможенная стоимость и ТЦО	17
ТЦО-документация в отсутствие документов, на основании которых произведен расчет, не может служить обоснованием рыночности цены для таможенных целей	17
2. ТЦО В ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЯХ	18
2.1. Новости иностранных юрисдикций¹ в сфере ТЦО	19
2.1.1. Подготовка ТЦО-документации	19
На Кипре увеличены суммовые пороги контролируемых сделок для подготовки ТЦО-документации	19
Налоговая и таможенная администрация Великобритании опубликовала руководство по анализу рисков в рамках функционального анализа	19
2.1.2. Подготовка страновой отчетности	20
Бельгия, Болгария, Греция, Нидерланды и Польша имплементировали Директиву ЕС о публичной страновой отчетности	20
2.1.3. Обмен страновой отчетностью	20
Люксембург начал обмениваться страновой отчетностью с Израилем, Таиландом, Коста-Рикой и Фарерскими островами	20
Сингапур начнет обмениваться страновыми отчетами с Кенией, Папуа – Новой Гвинеей и Монтсерратом	20
2.1.4. Обмен финансовой информацией	20
Германия включила Россию в перечень стран – налоговых убежищ	20

Евросоюз готовится обновить соглашения об обмене финансовой информацией с Андоррой, Лихтенштейном, Монако, Сан-Марино и Швейцарией в целях применения обновленных CRS и Директивы DAC8	21
Совет Европейского союза исключил из черного списка Багамские и Сейшельские острова, Белиз, острова Теркс и Кайкос	21
Франция и Нидерланды обновили перечень юрисдикций, не сотрудничающих по вопросам налогообложения	21
Сенегал присоединится к автоматическому обмену информацией о финансовых счетах к сентябрю 2025 года	21
Литва присоединилась к Многостороннему соглашению об автоматическом обмене информацией о доходах, получаемых посредством цифровых платформ	21
Конституционный суд Бельгии вынес решения в отношении порядка применения положений Директивы DAC6	21
В Испании уточнен порядок реализации положений Директивы DAC7	21
2.1.5. Взаимосогласительная процедура	22
Опубликована статистика применения взаимосогласительной процедуры в Великобритании за налоговый период 2022–2023 годов	22
США поддерживает применение обязательного арбитража в рамках взаимосогласительной процедуры	22
2.1.6. Соглашение о ценообразовании	23
Опубликована статистика заключения соглашений о ценообразовании в Великобритании за налоговый период 2022–2023 годов	23
Национальное налоговое и таможенное управление Колумбии допустило применение метода сопоставимых рыночных цен на основе сравнения цен в сопоставимых сделках между независимыми лицами в отсутствие котировальной цены	23
Налоговое агентство Канады обновило разъяснения о порядке заключения соглашений о ценообразовании	23
Служба внутренних доходов США опубликовала статистику заключения соглашений о ценообразовании за 2023 год	23
2.1.7. Новости ОЭСР	24
Новая Зеландия отказалась от имплементации Суммы В Pillar I	24
ОЭСР опубликовала отчет по Сумме В Pillar I	24
Глобальный форум подготовил Модельное руководство по проверкам соблюдения Единого стандарта обмена финансовой информацией (CRS)	24
Глобальный форум опубликовал отчеты по прозрачности и обмену информацией по запросу в отношении восьми юрисдикций	24
2.1.8. Другие новости	25
Служба внутренних доходов США разъяснила, что корректировка процентной ставки по операциям внутригруппового финансирования осуществляется с учетом принадлежности заемщика группе компаний	25

Во Франции установлены новые правила в сфере подготовки ТЦО-документации, проверки и корректировки цен по операциям с нематериальными активами, трудно поддающимися оценке	25
Служба внутренних доходов США продолжает продвижение соблюдения правил ТЦО в рамках внутригрупповых операций иностранных групп компаний с американскими дочерними организациями	26
Федеральная налоговая администрация Швейцарии обновила Руководство по ТЦО и опубликовала ответы на часто возникающие вопросы	26
Молдавия обновила регулирование в сфере ТЦО	26
Комитет Европейского парламента по экономическим и валютным вопросам поддержал гармонизацию правил ТЦО в рамках ЕС	26
2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций	27
Сопоставление валовой прибыли дистрибьюторов и чистой прибыли производственной организации для определения рыночных показателей распределения прибыли между ними недопустимо ввиду их разнородности	27
Суд пришел к выводу о необоснованности использования расчета на основе методологии willingness to pay («готовности платить») для целей ТЦО	27
Возможность квалификации субординированного займа как капитала для целей финансовой отчетности не освобождает стороны от необходимости установления за него рыночного вознаграждения	28
Рыночность условий долгосрочной сделки подлежит оценке по каждому отдельному налоговому периоду	29



1. ▶

ТЦО В РОССИИ



1.1. ИЗМЕНЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РФ

Федеральный закон от 26.02.2024 № 39 «О внесении изменения в статью 105.17 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»

Исключен двухлетний срок для назначения проверки по ТЦО.

Внесенный в Госдуму 16.11.2023 Законопроект № 488070-8 «О внесении изменения в статью 105.17 части первой НК РФ» был принят в третьем чтении 15.02.2024, одобрен Советом Федерации РФ 21.02.2024 и подписан Президентом РФ 26.02.2024

Инициатива по его принятию напрямую связана с судебным спором ФНС России с ПАО «Вымпел-Коммуникации» (дело № А40-36350/2021) и Постановлением КС РФ от 14.07.2023 № 41-П¹. Конституционный Суд признал абзац 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ не соответствующим Конституции РФ в той мере, в какой он допускает исчисление двухлетнего срока, отведенного на назначение ФНС России ТЦО-проверки, со дня получения уточненного уведомления о контролируемых сделках, в котором не содержится новых значимых сведений о проверяемой сделке. Предписывая законодателю внести в правовое регулирование необходимые изменения, Суд указал, что сроки для назначения ТЦО-проверки при представлении налогоплательщиком уточненного уведомления могут быть дифференцированы. Однако вместо этого Федеральным законом № 39-ФЗ двухлетний срок исключен вовсе. Теперь ФНС России будет принимать решение о назначении ТЦО-проверки без учета даты получения уведомления о контролируемых сделках, в том числе уточненного. Как отмечается в Пояснительной записке к Законопроекту, внесение данного изменения позволит исключить возникновение споров по поводу исчисления срока на принятие ФНС России решения о проведении ТЦО-проверки.

Проект Федерального закона № 554326-8 «О внесении изменений в статью 105.14 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части стимулирования осуществления инновационной деятельности)»

Правительство РФ предлагает признать контролируруемыми внутригрупповые сделки с участниками военного инновационного технополиса «Эра».

16 февраля 2024 Правительством РФ в Госдуму внесен Законопроект № 554326-8, предусматривающий признание контролируемыми внутрироссийских сделок, одной из сторон которых является организация – участник Военного инновационного технополиса «Эра» Министерства обороны РФ. Предполагается, что изменения вступят в силу 01.01.2025. Законопроект принят в первом чтении 19.03.2024.

Проект Федерального закона № 577665-8 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 8 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации»

Предлагается внести возможность привлекать территориальные налоговые органы к проведению ТЦО-проверок.

Законопроект № 577665-8 внесен в Госдуму Правительством РФ 18.03.2024. Согласно п. 23 ст. 1 Законопроекта предлагается внести изменения в п. 2 ст. 105.17 НК РФ и разрешить привлекать должностных лиц территориальных налоговых органов к проведению ТЦО-проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) ФНС России. Законопроект рассматривается Госдумой во втором чтении.

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

1.2. ПОДЗАКОННЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ РФ

Приказ ФНС России от 01.12.2023 № ЕД-7-17/914@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией»

ФНС России включила Великобританию, Германию, Латвию, США, Украину и Швейцарию в Перечень стран, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения.

Приказом ФНС России от 01.12.2023 № ЕД-7-17/914@ обновлен Перечень государств и территорий, не обеспечивающих обмен информацией для налогообложения, использующийся для обложения налогом прибыли КИК. Из Перечня исключены Антигуа и Барбуда, Вануату, Гана, Гренада, Мальдивы, Оман, Перу, а также территории Кюрасао и Острова Кука. В то же время Перечень пополнился Великобританией, Германией, Латвией, США, Украиной и Швейцарией. Актуальный Перечень содержит 88 государств и 14 территорий.

Приказ ФНС России от 01.12.2023 № ЕД-7-17/915@ «Об утверждении перечня государств (территорий), допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами»

Утвержден Перечень государств, допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами.

В 2018 году Россия присоединилась к автоматическому обмену страновыми отчетами, однако в последнее время некоторые иностранные юрисдикции перестали исполнять свои обязательства в части обмена информацией.

Налоговый кодекс РФ предусматривает в качестве одного из оснований для освобождения от обязанности по представлению странового отчета наличие у головной (уполномоченной) организации МГК налогового резидентства юрисдикции, не включенной в Перечень государств (территорий), допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами (п. 6 ст. 105.16-3 НК РФ). В связи с этим налогоплательщики – члены МГК, головные (уполномоченные) компании которых являются налоговыми резидентами стран, включенных в Приказ ФНС России от 01.12.2023 № ЕД-7-17/915@, утратили право на применение указанного освобождения. Утвержденный Перечень содержит 21 государство, включая Австралию, страны ЕС, Японию, а также одну территорию – Бермуды.



1.3. ПИСЬМА МИНФИНА И ФНС РОССИИ

Письма Минфина России от 27.12.2023 № 03-12-11/1/126454 и от 28.12.2023 № 03-12-11/1/127233

Минфин и ФНС России подтвердили действие Приказа Минфина России от 05.06.2023 № 86н в части расширения Перечня офшорных юрисдикций с 01.01.2024.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ к сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются сделки, одной из сторон которых выступает лицо, чьим местом регистрации, жительства или налогового резидентства являются государства или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Минфином России. Такой Перечень был утвержден Приказом Минфина России от 05.06.2023 № 86н.

ФНС России Письмом от 23.01.2024 № ШЮ-4-13/620@ направила Письмо Минфина России от 27.12.2023 № 03-12-11/1/126454, в котором последний со ссылкой на свое Письмо от 01.11.2023 № 03-08-13/104225² подтвердил, что положения Приказа № 86н в части расширения перечня государств по сравнению с редакцией, утвержденной Приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н и действовавшей на 30.06.2023, применяются с 01.01.2024. Соответственно, Приказ № 86н не распространяется на те сделки, доходы и расходы по которым признаны в 2023 году независимо от даты заключения договора.

Аналогичная позиция содержится в Письме Минфина России от 16.02.2024 № 03-12-11/1/13629.

Письмо ФНС России от 29.01.2024 № ШЮ-4-13/796@ «О работе территориальных налоговых органов по вопросам осуществления налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами»

ФНС России разъяснила полномочия территориальных налоговых органов в рамках налогового контроля в сфере ТЦО.

Полномочия территориальных налоговых органов

ФНС России разъяснила, что полномочия территориальных налоговых органов в области ТЦО ограничены:

- приемом уведомлений, контролем корректности и полноты их заполнения;
- привлечением налогоплательщиков к ответственности в случае выявления нарушений при заполнении уведомлений;
- выявлением не отраженных в уведомлениях контролируемых сделок, формированием извещений в ФНС России;
- сопутствующими полномочиями технического характера.

При выявлении не отраженной в уведомлении контролируемой сделки и наличии подозрений об отклонении цены в ней территориальный налоговый орган описывает свои предположения и направляет их вместе с подтверждающими документами в Межрегиональную инспекцию ФНС по ценообразованию в целях налогообложения.

² Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

Несмотря на отсутствие полномочий по определению рыночных цен в контролируемых сделках, у территориальных налоговых органов сохраняются полномочия:

- по пересмотру налоговых обязательств по контролируемой сделке при установлении обстоятельств, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, с учетом подходов, изложенных в Письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, посвященному практике применения ст. 54.1 НК РФ;
- проверке правомерности учета расходов по контролируемой сделке согласно ст. 252 НК РФ.

При этом при оценке расходов по внутригрупповым операциям налоговым органам надлежит руководствоваться Письмами ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ и от 12.02.2021 № ШЮ-4-13/1749@.

Истребование территориальными налоговыми органами ТЦО-документации возможно только по поручению ФНС России с его обязательным приложением к требованию. Вместе с тем при исследовании налоговым органом методологии формирования стоимости внутригрупповых услуг налогоплательщик вправе представить ТЦО-документацию или ее отдельные элементы (п. 6 Письма ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@).

Самостоятельные корректировки

При осуществлении самостоятельных корректировок налоговой базы и сумм налогов налогоплательщик представляет в налоговый орган уточненную налоговую декларацию с пояснениями, позволяющими идентифицировать скорректированную сделку. В пояснениях отражаются:

- номер и дата договора;
- предмет сделки;
- стоимость предмета сделки, указанная в договоре;
- метод, используемый при определении в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки);
- сведения об участниках сделки;
- иная значимая по мнению налогоплательщика информация.

В отсутствие пояснений налоговый орган вправе потребовать их представления, однако требование в любом случае ограничивается указанными сведениями.

Если уточненная декларация представляется по результатам контрольно-аналитической работы ФНС России, требование о представлении пояснений не направляется, необходимая информация передается территориальному налоговому органу Межрегиональной инспекции по ценам.

Письмо Минфина России от 05.02.2024 № 03-03-06/1/8969

С 01.01.2024 изменены предельные значения процентных ставок по долговым обязательствам в рамках контролируемых сделок. Ставки в рублях определяются в процентах от ключевой ставки. Если в соответствии с договором ставка не изменяется в течение его действия, интервал предельных значений определяется исходя из ключевой ставки на дату привлечения средств.

Согласно пп. 1 п. 1.2 ст. 269 НК РФ в редакции Федерального закона № 539-ФЗ по долговому обязательству, оформленному в рублях, с 01.01.2024 установлены интервалы предельных значений процентных ставок от 10 до 150% ключевой ставки ЦБ РФ. При этом минимальное значение интервала предельных значений не может быть менее 2%.

В отношении долговых обязательств, по которым ставка является фиксированной и не изменяется в течение всего срока действия долгового обязательства, под ключевой ставкой ЦБ РФ понимается ставка, действовавшая на дату привлечения денежных средств (пп. 1 п. 1.3 ст. 269 НК РФ).

Таким образом, с 01.01.2024 в целях определения процентного дохода / расхода по контролируемым сделкам при наличии в договоре условия о фиксированности и неизменности ставки по долговому обязательству, оформленному в рублях, применяются интервалы предельных значений процентных ставок, исходя из ключевой ставки ЦБ РФ, действовавшей на дату привлечения денежных средств.

Письмо Минфина России от 06.02.2024 № 03-12-11/9673

Механизм переквалификации дохода иностранного контрагента, возникшего в результате корректировки налоговой базы по контролируемой сделке, применяется как к сделкам между взаимозависимыми лицами, так и к приравненным к ним сделкам.

Федеральным законом от 27.11.2023 № 539-ФЗ³ введен новый пункт 6.1 ст. 105.3 НК РФ, предусматривающий переквалификацию дохода иностранного контрагента, возникшего вследствие корректировки налоговой базы по контролируемой сделке, в дивиденды. Налог с такого дохода должна исчислить и уплатить российская организация – налоговый агент. Датой получения дохода признается последний день календарного года, в котором совершена сделка, подвергшаяся корректировке.

Минфин России разъяснил, что указанные положения п. 6.1 ст. 105.3 НК РФ применяются как к сделкам между взаимозависимыми лицами, так и к приравненным к ним сделкам. Российская организация – налоговый агент обязана представлять в налоговые органы соответствующие расчеты.

Письмо Минфина России от 14.02.2024 № 03-12-11/1/12763

Указывать в документации сведения, перечисленные в абз. 4 пп. 1 п. 1 ст. 105.15 НК РФ, в отношении независимого иностранного контрагента по сделке, приравняемой к контролируемым, не требуется.

В соответствии с абз. 4 пп. 1 п. 1 ст. 105.15 НК РФ, если контролируемая сделка совершена взаимозависимыми лицами, в представляемой налогоплательщиком документации указываются сведения, предусмотренные данным абзацем, в отношении независимого иностранного контрагента по такой сделке за отчетный период, в который совершена контролируемая сделка. Если же сделка, приравняемая к сделкам между взаимозависимыми лицами, совершена между независимыми лицами, указания в представляемой документации таких сведений не требуется.

Письмо Минфина России от 16.02.2024 № 03-08-05/13842

Минфин России не усматривает оснований для исключения ОАЭ из перечня офшорных зон.

Минфин России разъяснил, что целью разработки Перечня государств (территорий), предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденного Приказом Минфина России от 05.06.2023 № 86н, является исключение возможности двойного освобождения от налогообложения доходов, полученных российскими организациями.

³ См.: [Алерт от 20.12.2023](#) и Дайджест ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

При формировании Перечня учитываются два критерия:

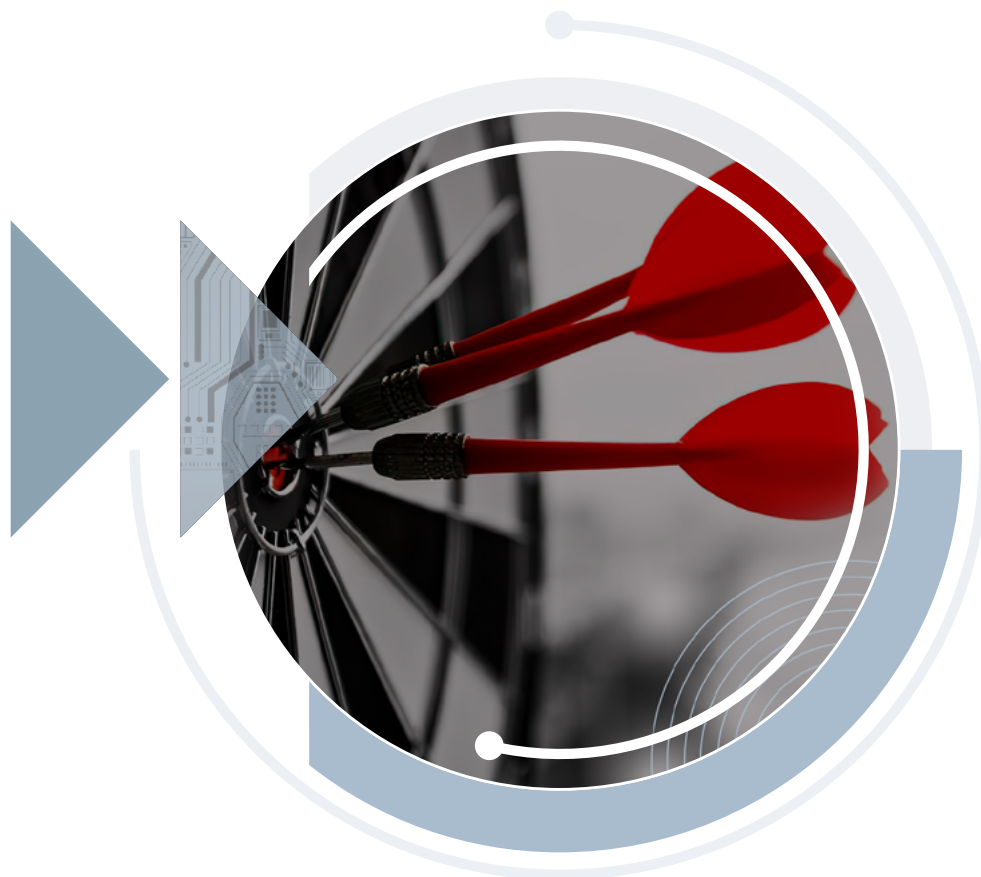
- наличие в соответствующем государстве (на территории) льготного режима налогообложения;
- непредоставление данным государством (территорией) информации при проведении финансовых операций.
- Комментируя отсутствие оснований для исключения ОАЭ из указанного Перечня, Минфин России отметил:
- сохранение в налоговой системе ОАЭ элементов, позволяющих создавать возможности для двойного освобождения от налогообложения доходов, полученных российскими организациями, в отношении которых НК РФ установлены налоговая ставка налога на прибыль в размере 0% и иные налоговые льготы;
- сохранение ОАЭ в Перечне не создает препятствий для инвестиционной активности, международной торговой и закупочной деятельности, размещения холдинговых компаний в ОАЭ.

Дополнительно Минфин России обратил внимание на то, что переговоры по заключению российско-эмиратакского соглашения об избежании двойного налогообложения еще не завершены.

Письмо Минфина России от 16.02.2024 № 03-12-11/1/13629

Цена в сделках с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами определяется на основе специальных норм гл. 25 НК РФ.

Согласно п. 12 ст. 105.3 НК РФ, если главами части второй НК РФ установлены иные правила определения цены товаров (работы, услуги) для целей налогообложения, применяются правила части второй НК РФ. С учетом того, что главой 25 НК РФ закреплены особые правила определения цены в сделках, предметом которых являются ценные бумаги и производные финансовые инструменты, цена в таких сделках определяется исходя из специальных правил гл. 25 НК РФ.



1.4. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

1.4.1. Контролируемые сделки

1.4.1.1.Срок назначения проверки

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 07.02.2024 по делу [№ А40-36350/2021](#) ПАО «ВЫМПЕЛ-КОММУНИКАЦИИ»⁴ (судья Паршукова О.Ю.)

Срок для назначения ФНС России проверки контролируемой сделки в случае представления уточненного уведомления, содержащего новые сведения, которые являются значимыми для принятия решения о проведении проверки, исчисляется с даты представления такого уведомления.

Общество представило в налоговый орган уведомление о контролируемых сделках за 2017 год, а спустя семь месяцев (24.10.2018) подало уточненное уведомление, скорректировав номера договоров по ряду сделок (включая проверяемую сделку) и дополнив его информацией о еще одной сделке (добавленной сделке).

ФНС России 29.12.2020 приняла решение о проведении проверки в отношении спорной сделки. Общество сочло такое решение неправомерным в связи с его вынесением за пределами двухлетнего срока для назначения проверки, установленного пунктом 2 ст. 105.17 НК РФ⁵.

Суды, включая ВС РФ, поддержали позицию налогового органа, указав на отсутствие в законодательстве положений, которые позволяли бы сделать вывод о том, что при незначительных изменениях в уточненном уведомлении факт его представления может быть проигнорирован в целях исчисления срока, предусмотренного п. 2 ст. 105.17 НК РФ. Первоначальное уведомление в случае подачи уточненного аннулируется.

Общество оспорило конституционность пункта 2 ст. 105.17 НК РФ. Конституционный Суд РФ признал указанное положение не соответствующим Конституции РФ в той мере, в какой оно влечет за собой исчисление срока на принятие ФНС России решения о проведении проверки контролируемой сделки со дня получения уточненного уведомления, когда в первоначальном уведомлении содержались сведения об этой сделке, и налоговый орган в решении не обосновал, что содержащиеся в уточненном уведомлении сведения являются значимыми для принятия соответствующего решения.

Пересматривая дело, АСГМ на основании позиции КС РФ сформулировал три основания для исчисления срока назначения проверки с даты представления уточненного уведомления:

- сведения о сделке впервые были указаны только в уточненном уведомлении;
- в уточненном уведомлении представлены новые сведения об уже заявленной сделке, которые являются значимыми для назначения проверки;
- в уточненном уведомлении содержится новая информация об иных сделках, которая является значимой для назначения проверки.

Значимыми признаны сведения, отсутствие которых препятствует идентификации контролируемых сделок.

⁴ Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2024 по делу № А40-36350/2021 указанное Решение отменено. – См.: Постановление КС РФ от 14.07.2023 №41-П в Дайджесте ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 года.

⁵ Двухлетний срок для назначения ТЦО-проверки исключен Федеральным законом от 26.02.2024 № 39.

АСГМ отметил, что уточненное уведомление было представлено обществом после начала выездной налоговой проверки, в рамках которой инспекция проверила добавленную сделку и пришла к выводу о документальной неподтвержденности и экономической необоснованности расходов по ней. Данный вывод инспекции обществом не оспаривался. В то же время услуги, предоставленные материнской компанией в рамках добавленной сделки, были признаны частично охватываемыми услуги, оказанные сестринской компанией по проверяемой сделке. При этом материнская компания была вправе привлекать в качестве субподрядчиков компании, являющиеся членами группы «ВымпелКом». Данные обстоятельства, по мнению АСГМ, свидетельствуют о том, что в уточненном уведомлении общество представило сведения по иной сделке, которые являются значимыми для принятия решения о проведении ТЦО-проверки.

Дополнительно суд указал следующее:

- новые сведения, содержащиеся в уточненном уведомлении, должны быть значимыми именно для принятия решения о проверке, а не для квалификации установленных правонарушений;
- отсутствие в решении ФНС России о проведении проверки обоснования значимости новых сведений, содержащихся в уточненном уведомлении, обусловлено формой данного решения, утвержденной совместным Приказом Минфина и ФНС России от 26.11.2012 № ММВ—7-13/907@, которая не предусматривает возможность включения в нее таких сведений;
- по окончании проверки у общества отсутствуют основания для оспаривания решения о ее проведении.

Таким образом, АСГМ вновь подтвердил правомерность вынесения ФНС России решения о проведении проверки в пределах двух лет с момента представления обществом уточненного уведомления.

1.4.2. Неконтролируемые сделки

1.4.2.1. Применение оценочной экспертизы

Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.03.2024 по делу № А65-18430/2023 ООО «Ремнефтегаз»⁶ (председательствующий судья Хлебников А.Д., судьи Мосунова С.В., Ольховикова А.Н.)

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

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

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

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

⁶ Подробнее см.: Постановление Одиннадцатого арбитражного суда от 07.12.2023 по делу № А65-18430/2023 в Дайджесте ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

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

1.4.2.2. Сопоставимость сделок для определения рыночной цены

Определение ВС РФ от 01.02.2024 № 308-ЭС23-29583 по делу № А53-21406/2022⁷ об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «Ростовский компрессорный завод» на рассмотрение в судебном заседании СКЭС ВС РФ (судья Завьялова Т.В.)

Для определения рыночной стоимости аренды на основании метода сопоставимых рыночных цен налоговый орган правомерно сопоставлял арендные платежи с учетом коммунальных расходов со стоимостью аренды, в состав которой также входила оплата коммунальных платежей.

В проверяемый период общество арендовало у взаимозависимых ИП недвижимое имущество (нежилые помещения) по завышенным ценам. Налоговый орган на основании метода сопоставимых рыночных цен определил рыночный диапазон цен договоров аренды. Поскольку цена по договору, заключенному обществом, превышала максимальное значение установленного интервала, для налогообложения была принята цена, равная максимальному значению интервала рыночных цен. Обществу доначислен налог с разницы между размером расходов, заявленных налогоплательщиком, и расходов, определенных инспекцией.

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

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



⁷ См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.10.2023 по делу № А53-21406/2022 в Дайджесте ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

1.4.2.3. Применение правил ТЦО к договорам займа

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.03.2024 по делу № А40-26234/2023 ООО «БСХ «Бытовые Приборы» (председательствующий судья Ю.Л. Матюшенкова, судьи О.В. Анциферова, А.А. Дербенева)

Суды подтвердили неправомерность учета во внереализационных расходах процентов по внутригрупповым договорам займа, предоставленным на нерыночных условиях.

В проверяемый период общество пользовалось заемным финансированием, предоставленным аффилированными компаниями, входящими в международную группу Robert Bosch. Полученные внутригрупповые займы использовались для покрытия «кассовых разрывов», возникших в связи с тем, что сроки расчетов по договорам с покупателями превысили сроки расчетов с поставщиками – компаниями группы. Сумма начисленных процентов по договорам займа включалась обществом в состав внереализационных расходов.

По результатам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о необоснованности учета обществом во внереализационных расходах процентов по внутригрупповым договорам займа, так как использование описанной финансовой модели подчинено интересам группы компаний.

Суды трех инстанций, поддерживая вывод налогового органа, учли, в частности, что договоры с поставщиками – участниками группы не предусматривали оплату процентов или иных штрафных санкций в отличие от договоров с иными компаниями. Также было установлено, что коммерческая модель, используемая группой, не могла быть применена независимыми лицами. К тому же такая модель не свойственна иным дистрибьютерам группы, ведущим деятельность в других странах.

По итогам проведенного анализа показателей межстрановой отчетности группы установлено, что расходы на уплату процентов у общества в среднем в 10 раз выше, чем у сопоставимых компаний группы, в то время как все финансовые показатели существенно ниже. Налоговым органом также проведено сопоставление аналогичных российских организаций международных групп компаний, сотрудничающих с торговыми сетями на схожих условиях отсрочки платежа. Такие сделки были приняты во внимание при формировании вывода о нерыночном характере финансирования общества.



1.4.2.4. Таможенная стоимость и ТЦО

Решение Арбитражного суда города Москвы от 15.02.2024 по делу № А40-204215/2022 ООО «Моет Хеннеси Рус»⁸ (судья Кукина С.М.)

ТЦО-документация в отсутствие документов, на основании которых произведен расчет, не может служить обоснованием рыночности цены для таможенных целей.

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.

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

Суд кассационной инстанции отменил решение и постановление нижестоящих судов и отправил дело на новое рассмотрение, указав, что судами фактически не дана правовая оценка обстоятельствам, которые могли бы свидетельствовать о влиянии на цену товара взаимозависимости продавца и покупателя. В ее отсутствие выводы об обоснованности цены на основании документов по сделке и ее соответствия обычному деловому обороту являются преждевременными и неправомерными.

В рамках нового рассмотрения суд первой инстанции пришел к выводу, что представленная по запросу таможенного органа политика трансфертного ценообразования содержит общую информацию о принципах ОЭСР по ТЦО, а также сведения об используемом методе трансфертного ценообразования при установлении цен для компаний внутри группы (метод сопоставимой рентабельности). В то же время структура и методология формирования трансфертной цены внутри группы, позволяющая определить участие общества в цепочке формирования материальной стоимости продукта, в данном документе отсутствует. Расчет трансфертной цены, трансфертные цены, установленные продавцом для иных дистрибьютеров, обществом не представлены.

В качестве доказательства отсутствия влияния взаимосвязи на цену сделки обществом приведен расчет сопоставимой рентабельности затрат, в котором использованы показатели рентабельности затрат сопоставимых компаний, однако документы, которые содержали бы информацию о таких показателях, в таможенный орган не представлены.

Таким образом, представленную ТЦО-документацию нельзя рассматривать в качестве документа, подтверждающего отсутствие влияния взаимозависимости сторон договора на цену товара.

⁸ Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2024 по делу № А40-204215/2022 указанное Решение оставлено без изменения. – См.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.03.2023 по делу № А40-204215/2022 в Дайджесте ТЦО № 188 за период с 1 января по 31 марта 2023 года; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.07.2023 по делу № А40-204215/22 в Дайджесте ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 года; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.10.2023 по делу № А40-204215/2022 в Дайджесте ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

2. ▶

ТЦО В ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЯХ



2.1. НОВОСТИ ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ В СФЕРЕ ТЦО

2.1.1. Подготовка ТЦО-документации

На Кипре увеличены суммовые пороги контролируемых сделок для подготовки ТЦО-документации.

Департамент внутренних доходов Кипра 01.02.2024 [увеличил порог](#) для подготовки налогоплательщиками локального файла. По общему правилу, налоговые резиденты Кипра, а также постоянные представительства налоговых нерезидентов на Кипре обязаны представлять локальный файл, если размер транзакций с взаимозависимыми лицами в налоговый период превысит 750 тыс. евро в каждой из категорий.

В отношении налоговых периодов с 2022 года данный порог был увеличен до 5 млн евро для контролируемых сделок в категории «финансы» и до 1 млн евро для всех остальных категорий.

Налоговая и таможенная администрация Великобритании опубликовала руководство по анализу рисков в рамках функционального анализа.

Налоговая и таможенная администрация Великобритании (HMRC) 26.01.2024 опубликовала [Руководство](#) по применению шестиэтапного анализа рисков, предусмотренного Руководством ОЭСР по ТЦО в рамках функционального анализа. HMRC отмечает, что обоснованный анализ рисков является важной частью ТЦО-документации, необходимой для обоснования порядка определения рыночных условий операций, осуществляемых британскими компаниями – членами международных групп. В рамках указанного анализа выявляются экономически значимые риски контролируемой сделки, а также определяется, соответствует ли принятие этих рисков по условиям сделки поведению сторон с учетом их финансовой способности нести и контролировать такие риски.

В Руководстве особенно подробно рассмотрен порядок реализации шестого этапа анализа рисков, касающегося ценообразования в сделках с учетом выявленных рисков. Также уделено внимание первым пяти этапам, связанным с выявлением рисков и определением порядка их распределения в рамках анализируемой сделки.

2.1.2. Подготовка страновой отчетности

Бельгия, Болгария, Греция, Нидерланды и Польша имплементировали Директиву ЕС о публичной страновой отчетности.

Директива ЕС 2021/2101, предусматривающая раскрытие страновой отчетности организациями, зарегистрированными / осуществляющими деятельность на территории ЕС, имплементирована в Греции Законом [№ 5066/2023](#), опубликованным 15.11.2023. В соответствии с ним страновая отчетность готовится на английском языке и публикуется в Общем электронном коммерческом реестре Греции. За нарушение установленных требований предусмотрены санкции в виде штрафов в размере от 10 тыс. до 100 тыс. евро. Дополнительно наличие у организации обязанности по публикации страновой отчетности и ее выполнение должны проверяться аудиторами.

Также данная Директива [имплементирована](#) в национальное законодательство Бельгии Законом от 08.01.2024. В основном национальные положения дублируют положения Директивы 2021/2101. Вместе с тем Закон устанавливает особые правила в отношении санкций, применимых в случае невыполнения требований (штраф до 10 тыс. евро, лишение свободы до одного года), а также

обязывает аудиторов включать в свое заключение комментарии по поводу публичной страновой отчетности.

Решением от [14.02.2024](#) в Нидерландах утверждено детализированное регулирование по имплементации Директивы. Помимо прочего, Нидерланды воспользовались правом установить пятилетнюю отсрочку для раскрытия коммерческой информации.

Также [сообщается](#), что Закон об имплементации положений Директивы был одобрен Парламентом Польши.

Новые правила в перечисленных юрисдикциях применяются в отношении финансовых лет, начинающихся 22.06.2024 или позднее.

В Болгарии 19.12.2023 публичная страновая отчетность имплементирована [Законом о внесении изменений и дополнений в закон о бухгалтерском учете](#). Порог для представления отчетности установлен в размере 1,5 млрд болгарских левов ежегодного консолидированного дохода за каждый из двух последних финансовых годов. Также допускается отсрочка раскрытия информации на период до пяти лет. Публичная страновая отчетность готовится на болгарском языке и размещается в Коммерческом реестре, Реестре некоммерческих организаций в течение 12 месяцев с окончания отчетного периода. Дополнительно публичная отчетность, составленная по крайней мере на одном из официальных языков ЕС, публикуется на официальном сайте самой организации.

Положения о публичной страновой отчетности применяются с 01.01.2025.

2.1.3. Обмен страновой отчетностью

Люксембург начал обмениваться страновой отчетностью с Израилем, Таиландом, Коста-Рикой и Фарерскими островами.

[Указом](#) Великого герцога Люксембурга от 09.02.2024 обновлен перечень юрисдикций, с которыми осуществляется обмен страновой отчетностью. В соответствии с изменениями обмен страновыми отчетами теперь также осуществляется с Израилем, Таиландом и Коста-Рикой в отношении финансовых лет, начинающихся с 01.01.2023, и с Фарерскими островами в отношении финансовых лет, начинающихся с 01.06.2023.

Сингапур начнет обмениваться страновыми отчетами с Кенией, Папуа – Новой Гвинеей и Монтсерратом.

Администрация внутренних доходов Сингапура [обновила](#) перечень юрисдикций, с которыми осуществляется обмен страновой отчетностью. Сингапур начнет обмениваться страновыми отчетами с Кенией с 2022 финансового года, а с заморской территорией Великобритании Монтсеррат и с Папуа – Новой Гвинеей – с 2024 финансового года.

2.1.4. Обмен финансовой информацией

Германия включила Россию в перечень стран – налоговых убежищ.

В Федеральном вестнике ФРГ 20.12.2023 опубликовано [Постановление от 15.12.2023](#), которым Германия обновила Перечень стран – налоговых убежищ. В обновленную редакцию добавлены Антигуа и Барбуда, Белиз, Панама, Россия и Сейшельские острова. Как сообщает ТАСС, включение в перечень последовало на основании Приложения 1 Заключения Совета ЕС о пересмотренном списке «некооперативных стран и территорий для целей налогообложения» от 17.10.2023.

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

Европейская комиссия подготовила для Совета [Рекомендацию](#) по принятию решения об изменении соглашений ЕС об обмене финансовой информацией с Андоррой, Лихтенштейном, Монако, Сан-Марино и Швейцарией, которые были заключены в 2015–2016 годах. Изменения необходимы для приведения обмена в соответствии с положениями CRS и Директивы DAC8, предусматривающими расширение сферы обмена информацией и включение в нее сведений об электронных денежных продуктах, цифровых валютах центральных банков.

Совет Европейского союза исключил из черного списка Багамские и Сейшельские острова, Белиз, острова Теркс и Кайкос.

20.02.2024 Совет Европейского союза [исключил](#) Багамские и Сейшельские острова, Белиз, острова Теркс и Кайкос из списка юрисдикций, не сотрудничающих по вопросам налогообложения (черного списка). С учетом изменений на данный момент в таком списке находятся 12 юрисдикций, включая Россию. Также был обновлен серый список юрисдикций: в него добавлены Белиз и Сейшельские острова, в то время как Албания, Аруба, Ботсвана, Доминикана, Гонконг и Израиль из него исключены.

Франция и Нидерланды обновили перечень юрисдикций, не сотрудничающих по вопросам налогообложения.

Минфин Нидерландов [Постановлением от 15.12.2023](#) обновил перечень государств и территорий, не сотрудничающих по вопросам налогообложения. Из данного списка исключены Объединенные Арабские Эмираты, Антигуа и Барбуда, Белиз, в то время как Россия и Сейшельские острова, напротив, добавлены в перечень. Изменения действуют с 01.01.2024.

Приказом Минфина Франции [от 16.02.2024](#) обновлен перечень государств и территорий, не сотрудничающих по вопросам налогообложения. В перечень добавлены Россия, а также Антигуа, Барбуда и Белиз. Виргинские острова из данного списка исключены.

Сенегал присоединится к автоматическому обмену информацией о финансовых счетах к сентябрю 2025 года.

ОЭСР [объявила](#), что Сенегал обязался имплементировать Стандарт автоматического обмена информацией о финансовых счетах к сентябрю 2025 года. На данный момент 124 из 170 членов Глобального форума определили дату присоединения к автоматическому обмену информацией о финансовых счетах.

Литва присоединилась к Многостороннему соглашению об автоматическом обмене информацией о доходах, получаемых посредством цифровых платформ.

Согласно обновленной [информации](#) ОЭСР Литва 04.03.2024 подписала Многостороннее соглашение уполномоченных органов об автоматическом обмене информацией о доходах, получаемых посредством цифровых платформ. По состоянию на 12.03.2024 данное соглашение подписали 26 государств.

Конституционный суд Бельгии вынес решения в отношении порядка применения положений Директивы DAC6.

Конституционный суд Бельгии 11.01.2024 [сообщил](#) о вынесении решений по четырем делам, касающимся порядка применения Директивы DAC6. Данная Директива регулирует обмен информацией в отношении трансграничных операций и налагает на посредников, а в некоторых случаях и на самих налогоплательщиков обязанность раскрытия сведений о трансграничных схемах, подлежащих декларированию.

Своими решениями Конституционный суд Бельгии признал неправомерным, в частности:

- возложение обязанности по раскрытию информации о механизмах налогового планирования, введенных до вступления соответствующего законодательства в силу;
- исключение из рамок профессиональной льготы обязанности регулярного раскрытия информации в отношении рыночных соглашений;
- возложение на юриста-посредника, заявляющего о применении профессиональной льготы, обязанности информирования другого посредника.

В Испании уточнен порядок реализации положений Директивы DAC7.

Королевским указом от 30.01.2024 [№ 117/2024](#) утверждены правила и процедуры проведения проверки соответствия предоставляемой согласно Директиве DAC7 отчетности предусмотренным требованиям. Также определен срок представления сведений – первый месяц календарного года, следующего за отчетным.

2.1.5. Взаимосогласительная процедура

Опубликована статистика применения взаимосогласительной процедуры в Великобритании за налоговый период 2022–2023 годов.

Налоговая и таможенная администрация Великобритании (HMRC) 25.01.2024 опубликовала [статистический отчет](#) о проведении взаимосогласительных процедур в отчетный период 2022–2023 годов.

Количество споров, разрешенных в рамках взаимосогласительных процедур, в отчетный период 2022–2023 годов осталось на прежнем уровне (131). Вместе с тем наблюдается увеличение среднего времени, необходимого для разрешения спора: если в отчетный период 2021–2022 годов данный показатель был на уровне 21,1 месяца, то в период 2022–2023 годов он составил 28,4 месяца.

Количество запросов, поступивших в HMRC в отчетный период 2022–2023 годов, увеличилось на три по сравнению с предыдущим годом и составило 99.

США поддерживает применение обязательного арбитража в рамках взаимосогласительной процедуры.

Представитель Службы внутренних доходов США на встрече, организованной Международной налоговой ассоциацией (ИФА), 07.03.2024 [отметил](#), что США поддерживают применение обязательного арбитража в рамках взаимосогласительной процедуры. Данный институт включен в Модельное налоговое соглашение США (2016) и Двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения между США и Бельгией, Канадой, Хорватией, Францией, Германией, Японией, Испанией, Швейцарией.

Процедура обязательного арбитража основана на модели окончательного предложения: каждая из сторон арбитража выдвигает свою позицию, наиболее обоснованная из них утверждается арбитражной комиссией. Такая процедура побуждает стороны достигать мирового соглашения до ее применения во избежание разрешения по принципу «всё или ничего».

2.1.6. Соглашение о ценообразовании

Опубликована статистика заключения соглашений о ценообразовании в Великобритании за налоговый период 2022–2023 годов.

Налоговая и таможенная администрация Великобритании 25.01.2024 опубликовала [статистический отчет](#) о заключении соглашений о ценообразовании за налоговый период 2022–2023 годов. В соответствии с ним за этот период было заключено 15 СОЦ, что на пять меньше, чем в предыдущий период 2021–2022 годов. Отметим, что приведенная статистика демонстрирует планомерное снижение количества заключаемых за год соглашений начиная с налогового периода 2018–2019 годов, за который было заключено 30 соглашений.

В то же время количество заявок на заключение соглашений увеличилось с 40 до 45.

Среднее время, необходимое для заключения СОЦ, увеличивалось с налогового периода 2018–2019 годов, однако в отчетный период 2022–2023 годов наблюдалось резкое сокращение (с 58,3 месяцев в налоговый период 2021–2022 годов до 45,5 месяцев).

Национальное налоговое и таможенное управление Колумбии допустило применение метода сопоставимых рыночных цен на основе сравнения цен в сопоставимых сделках между независимыми лицами в отсутствие котировальной цены.

Национальное налоговое и таможенное управление Колумбии (DIAN) выпустило Разъяснение от 13.02.2024 [№ 1118](#), в котором подтвердило возможность применения метода сопоставимых рыночных цен по товарным сделкам на основе сравнения цен в сопоставимых сделках между независимыми лицами с применением соответствующих корректировок, если по таким сделкам отсутствует котировальная цена. Иные методы могут применяться в отношении товарных сделок только в исключительных случаях с предоставлением налоговому органу подробного обоснования невозможности применения метода сопоставимых рыночных цен.

Налоговое агентство Канады обновило разъяснения о порядке заключения соглашений о ценообразовании.

Налоговое агентство Канады 22.02.2024 опубликовало обновленный Информационный циркуляр [IC94-4R2](#), разъясняющий порядок заключения соглашений о ценообразовании. Отдельные разделы Циркуляра посвящены предварительным встречам с налоговым органом (prefiling meetings), порядку подачи заявления о заключении СОЦ, его рассмотрения, а также этапам администрирования заключенного соглашения (подача годового отчета, проверки, разрешения споров, расторжения, продления соглашения).

Новый циркуляр помимо прочего содержит обширный перечень документов и информацию, представление которых обычно требуется в рамках предварительной стадии. Также Циркуляр разъясняет причины, по которым налогоплательщику может быть отказано в заключении СОЦ на предварительной стадии.

Служба внутренних доходов США опубликовала статистику заключения соглашений о ценообразовании за 2023 год.

Служба внутренних доходов США опубликовала Отчет от 26.03.2024 о практике заключения соглашений о ценообразовании (СОЦ) в 2023 году. Согласно приведенным данным, несмотря на введение в апреле 2023 года двухэтапной проверки запросов на заключение СОЦ⁹ и незначительное снижение заявок на заключение соглашений (с 183 до 167), количество заключенных СОЦ удвоилось по сравнению с рекордно низкими показателями 2022 года (с 77 до 156 заключенных СОЦ за год). Это самый высокий показатель за весь период существования данного института.

Среднее время, необходимое для завершения процедуры, сократилось с 43,4 до 42 месяцев. При этом для заключения двустороннего СОЦ требуется в среднем 50 месяцев (что на три месяца меньше, чем в 2022 году), а для продления ранее заключенного двустороннего соглашения – около 36,1 месяца (данный показатель в целом остался на уровне предыдущего года). Отметим, что в 2023 году значительно увеличилось время, необходимое для заключения одностороннего СОЦ: с 24,5 месяцев в 2021 году (в 2022 году новые односторонние СОЦ не заключались) до 45,2 месяцев. Продление одностороннего СОЦ занимает 30,2 месяцев.

Интересна также статистика по государствам, с которыми заключаются двусторонние СОЦ, — впервые в тройку лидеров не вошла Канада. Около 60% всех двусторонних СОЦ было заключено с Японией (32%), Индией (17%) и Италией (11%). При этом Япония лидирует и по количеству поданных заявок: 30% от всех заявлений указывают ее в качестве второй стороны. Такие высокие показатели объясняются зрелостью институтов СОЦ в обеих юрисдикциях и опытом команд по согласованию соглашений. На втором месте по количеству заявок на заключение двусторонних СОЦ находится Индия (21%), а следом за ней со значительным отрывом (14%) идет Канада.

Большая часть заключенных СОЦ (86%) предусматривает применение метода сопоставимой рентабельности.

2.1.7. Новости ОЭСР

Новая Зеландия отказалась от имплементации Суммы В Pillar I.

Сумма В Pillar I – часть механизма Two-Pillar Solution, разрабатываемого ОЭСР, суть которой заключается в упрощении и оптимизации подхода к применению принципа «вытянутой руки» к базовой маркетинговой и дистрибьюторской деятельности взаимозависимых дистрибьюторов. Имплементация Суммы В является факультативной.

Служба внутренних доходов Новой Зеландии [подтвердила](#), что данная часть механизма Two-Pillar Solution не будет применяться. В стране продолжат действовать существующие правила ТЦО. При этом малые иностранные оптовые дистрибьютеры сохраняют возможность использования национальных упрощенных ТЦО-правил.

ОЭСР опубликовала отчет по Сумме В Pillar I.

Расширенная программа сотрудничества по вопросам BEPS по разработке и имплементации Two-Pillar Solution ОЭСР и G20 19.02.2024 опубликовала [Отчет по Сумме В Pillar I](#), направленной на упрощение и оптимизацию применения принципа «вытянутой руки» к базовой маркетинговой и дистрибьюторской деятельности дистрибьюторов. Ожидается, что изменения Руководства ОЭСР по ТЦО, согласованные в данном Отчете, позволят снизить количество ТЦО-споров в регулируемой сфере и затрат на соблюдение правил ТЦО, повысить налоговую определенность.

Глобальный форум подготовил Модельное руководство по проверкам соблюдения Единого стандарта обмена финансовой информацией (CRS).

⁹ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 189 за период с 1 апреля по 30 июня 2023 года.

Секретариат Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях 21.02.2024 на виртуальном мероприятии [представил](#) Модельное руководство по проверкам соблюдения требований Единого стандарта обмена финансовой информацией (CRS). Модельное руководство может использоваться юрисдикциями для разработки или улучшения собственных процедур. Оно доступно по запросу на английском, французском и испанском языках.

Глобальный форум опубликовал отчеты по прозрачности и обмену информацией по запросу в отношении восьми юрисдикций.

Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях [опубликовал](#) восемь новых отчетов независимой оценки в отношении Армении, Болгарии, Грузии, Египта, Камеруна, Кении, Мальты и Румынии. Большинство юрисдикций признано в значительной части соответствующим установленным стандартам. Египет признан частично соответствующей юрисдикцией.

В отношении Армении отчет ограничивается обзором нормативно-правовой базы в рамках первого этапа независимой оценки. Практика применения существующего регулирования будет оценена в нем в рамках второго этапа оценки, по результатам которого состоится присвоение соответствующего рейтинга.

2.1.8. Другие новости

Служба внутренних доходов США разъяснила, что корректировка процентной ставки по операциям внутригруппового финансирования осуществляется с учетом принадлежности заемщика группе компаний.

Служба внутренних доходов США 29.12.2023 выпустила [Разъяснение](#), касающееся определения рыночного уровня процентной ставки по займу, полученному компанией от иностранной материнской организации. В таком случае, по мнению Службы, надлежит учитывать кредитный рейтинг не только компании-заемщика, но и группы, которой она принадлежит, так как указанные обстоятельства принимались бы во внимание и независимым займодателем при определении процентной ставки выдаваемого займа.

Во Франции установлены новые правила в сфере подготовки ТЦО-документации, проверки и корректировки цен по операциям с нематериальными активами, трудно поддающимися оценке.

На сайте Официального вестника Франции опубликован Закон о бюджете на 2024 год от 29.12.2023 [№ 2023-1322](#). Данным Законом внесены отдельные изменения в налоговое законодательство, в частности в сфере регулирования трансфертного ценообразования:

- с 400 млн до 150 млн евро годового оборота или общей суммы активов снижен порог для обязательной подготовки ТЦО-документации;
- вводится обязательное представление ТЦО-документации в рамках налоговых проверок, при этом в случае отклонения налогоплательщиком от порядка определения рыночных условий, отраженных в ТЦО-документации, вводится презумпция перевода прибыли в иностранные юрисдикции;
- до 50 тыс. евро повышен минимальный размер санкций за нарушение требований к подготовке ТЦО-документации за каждый финансовый год;
- установлены новые правила проверки и осуществления корректировок цен нематериальных активов, трудно поддающихся оценке, в соответствии с Руководством ОЭСР по ТЦО.

Служба внутренних доходов США продолжает продвижение соблюдения правил ТЦО в рамках внутригрупповых операций иностранных групп компаний с американскими дочерними организациями.

В целях обеспечения соблюдения правил ТЦО и пресечения использования недопустимых стратегий минимизации налогообложения Служба внутренних доходов США [продолжает рассылать](#) предупреждения¹⁰. Они направляются американским дочерним компаниям иностранных организаций, которые в 2017–2021 отчетных годах декларировали убытки или низкие показатели прибыли, что, по мнению Службы, может свидетельствовать об отклонении условий внутригрупповых операций от рыночных.

Налогоплательщикам направляются письма по форме 6607 и форме 6608. Письмо по форме 6607 предполагает направление налогоплательщиком ответа о соблюдении им правил трансфертного ценообразования. В отсутствие убедительного ответа в отношении налогоплательщика может быть проведена проверка. В то же время ответ на письмо по форме 6608 требуется только в случае выявления налогоплательщиком нарушений и представления уточненной отчетности.

Федеральная налоговая администрация Швейцарии обновила Руководство по ТЦО и опубликовала ответы на часто возникающие вопросы.

Федеральная налоговая администрация Швейцарии 23.01.2024 [опубликовала](#) Руководство по ТЦО. В нем содержится как общий обзор основных элементов трансфертного ценообразования (принципа «вытянутой руки», сравнительного анализа и используемых методов), так и разъяснения в отношении отдельных сфер применения ТЦО (операций с нематериальными активами, финансовых операций, внутригрупповых услуг). Отдельные разделы посвящены ТЦО-документации и процессуальным аспектам применения ТЦО, в том числе разъяснениям и соглашениям о ценообразовании.

Также 23.02.2024 были [опубликованы](#) ответы на распространенные вопросы. Они касаются, в частности, осуществления сравнительного анализа и порядка учета перевыставляемых расходов при применении затратного метода, разграничения операционных и внепроизводственных издержек, удержания налога при осуществлении корректировок, порядка применения правил ТЦО к внутригрупповым займам и финансовым операциям.

Молдавия обновила регулирование в сфере ТЦО.

09.02.2024 в Официальном вестнике Молдавии был опубликован Приказ от 26.01.2024 № 9, устанавливающий новый режим ТЦО в стране. Новые правила предусмотрены, в частности, в отношении проведения сравнительного анализа, применения методов ТЦО, определения интервала рыночных цен, осуществления корректировок, содержания ТЦО-документации, представления информации и документов налоговым органам. Новые правила применяются с 01.01.2024.

Комитет Европейского парламента по экономическим и валютным вопросам поддержал гармонизацию правил ТЦО в рамках ЕС.

Комитет Европейского парламента по экономическим и валютным вопросам 22.02.2024 [поддержал](#) предложенную 12.09.2023 Европейской комиссией Директиву по гармонизации правил ТЦО в рамках ЕС¹¹. Комитет призывает к переносу срока вступления в силу рассматриваемой Директивы с 2026 года на 2025 год, к максимально возможному согласованию ее положений с Руководством ОЭСР по ТЦО и возобновлению работы Совместного форума ЕС по трансфертному ценообразованию. Также Комитет предложил наделить Европейскую комиссию полномочиями по дальнейшему развитию регулирования в данной сфере.

¹⁰ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 г.

¹¹ См.: Дайджест ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

2.2. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ

Решение Административного апелляционного суда Парижа от 12.01.2024 по делу № 21PA04452 SAS Itron France против Франции

Сопоставление валовой прибыли дистрибьюторов и чистой прибыли производственной организации для определения рыночных показателей распределения прибыли между ними недопустимо ввиду их разнородности.

Общество Itron France является членом международной группы компаний Itron и осуществляет производство и продажу счетчиков воды, электричества и газа. По результатам его проверки за налоговые периоды 2010–2011 годов налоговый орган пришел к выводу о занижении обществом как производителем цен реализации товаров в адрес взаимозависимых дистрибьюторов. На основе функционального анализа и метода распределения прибыли, используемого самой группой, налоговый орган определил рыночные показатели распределения прибыли между производителями и дистрибьюторами группы в размере 53% и 47% соответственно для реализации газовых счетчиков и 51% и 49% – для остальных видов оборудования.

Прибыльность самого общества в спорных операциях была определена налоговым органом посредством затратного метода и составила от 14 до 35% в зависимости от вида товара, что значительно ниже рыночных показателей. В связи с этим налоговый орган скорректировал налоговую базу Itron France и доначислил налог.

Признав позицию налогового органа необоснованной, суд указал, что при определении показателей распределения прибыли последний использовал разнородные показатели: валовой прибыли для дистрибьюторов и чистой прибыли для организаций-производителей, что недопустимо.

Решение Налогового суда ЮАР от 14.02.2024 по делу № IT 14302 ABD Limited против ЮАР

Суд пришел к выводу о необоснованности использования расчета на основе методологии willingness to pay («готовности платить») для целей ТЦО.

ABD Limited (далее – ABD) – южноафриканская телекоммуникационная компания, предоставляющая своим иностранным дочерним операционным компаниям, расположенным в различных юрисдикциях, право пользования принадлежащей ей интеллектуальной собственностью на основании лицензионных договоров. По данным договорам операционные компании выплачивают ABD роялти, ставка которых для всех компаний установлена в размере 1% на основании рекомендации консалтинговой компании.

Налоговый орган по результатам проверки налоговых периодов 2009–2012 годов пришел к выводу о занижении размера роялти и доначислил налог исходя из их рыночного размера, определенного привлеченным экспертом. Впоследствии в рамках судебного процесса налоговый орган привлек нового эксперта, который определил рыночный размер роялти посредством метода распределения прибыли с применением расчета «готовности платить» (willingness to pay).

В то же время один из экспертов, привлеченных ABD, настаивал на соответствии применяемого ABD размера роялти рыночному. В подтверждение был приведен расчет роялти посредством метода сопоставимых рыночных цен на основе сравнения с условиями лицензионного договора, заключенного ABD с операционной компанией, ранее реализованной независимому лицу.

Суд признал данный расчет налогоплательщика допустимым, отметив, что некоторые различия в условиях договоров, заключенных с взаимозависимыми компаниями и с независимой организацией (с последней договор был заключен только на три года с условием о его эксклюзивности), не свидетельствуют о его некорректности. Расчет же, представленный экспертом налогового органа, основывался на методологии «готовности платить» (willingness to pay), обоснованность применения которой для определения рыночного уровня роялти не доказана.

Решение Южного центрального административного суда от 15.02.2024 по делу № 866/12.1 BELRS Саіха... SA против Португалии

Возможность квалификации субординированного займа как капитала для целей финансовой отчетности не освобождает стороны от необходимости установления за него рыночного вознаграждения.

Компания С является членом группы компаний, специализирующихся на оказании банковских услуг. В 2000–2001 годах ею были предоставлены займы своей дочерней организации Саіха с целью финансирования приобретения последней третьей компании. В налоговый период 2008 года выданные займы были конвертированы в беспроцентный субординированный заем с неопределенным сроком погашения. Налогоплательщик отмечал, что с учетом цели предоставления финансирования и сути субординированного займа как квазикапитала его безвозмездность предполагается.

Налоговый орган пришел к выводу о нерыночности условий субординированного займа между компанией Саіха SA и ее материнской организацией. Поскольку компания С – важный игрок национального и международного банковского рынка, участвует в установлении ставки Euribor, отражающей среднюю процентную ставку, по которой банки еврозоны кредитуют друг друга, руководствуясь методом сопоставимых рыночных цен, налоговый орган установил, что сопоставимой минимальной ставкой вознаграждения по субординированному займу является 12-месячная ставка Euribor. На основе данной ставки был рассчитан недополученный доход и исчислен налог.

Суд поддержал позицию налогового органа, отметив, что в спорный период дочерняя компания Саіха обладала достаточными финансовыми ресурсами для получения финансирования от независимых кредиторов на рыночных условиях и распределяла дивиденды. В связи с этим доводы налогоплательщика об осуществлении финансирования для пополнения капитала Саіха и укрепления ее финансовой устойчивости являются необоснованными. Кроме того, возможность классификации субординированного займа для целей финансовой отчетности в качестве собственного капитала не влияет на обязательность соблюдения принципа полной конкуренции при предоставлении финансирования. При этом сама Саіха учитывала полученные средства в качестве заемного капитала.



Рыночность условий долгосрочной сделки подлежит оценке по каждому отдельному налоговому периоду.

Австралийская компания STAI в 2002 году приобрела у сестринской организации SAI, зарегистрированной на Виргинских островах, третью компанию SOPL. Средства для покупки были предоставлены SAI на основании договора займа, заключенного на 10 лет, которым предусматривалось, что обязанность по уплате процентов возникнет у STAI только после получения от SAI соответствующего уведомления. Процентная ставка подлежала ежегодной корректировке по формуле «годовая ставка обмена банковских векселей (BSW) + 1%». Впоследствии в указанный договор были внесены изменения:

- поправкой 2003 года (вторая поправка)
 - STAI была освобождена от выплаты процентов за период с начала действия договора до момента внесения поправки;
 - был введен контрольный показатель рентабельности STAI, до достижения которого обязательств по выплате процентов не возникало;
 - к формуле расчета процентов был добавлен коэффициент в размере 4,552% (утверждалось, что он отражает ожидания относительно момента достижения STAI контрольного показателя рентабельности и введен, чтобы приравнять общую сумму процентов, подлежащих выплате в течение срока действия договора, к эквивалентной экономической стоимости процентов, которые подлежали бы выплате, если бы договор не изменялся);
- поправкой 2009 года (третья поправка) была введена фиксированная процентная ставка на остаток срока кредита в размере 13,2575%.

Фактически контрольный показатель рентабельности был достигнут STAI раньше даты, которая использовалась для расчета коэффициента, введенного второй поправкой. Это привело к тому, что STAI выплатила SAI проценты в большем размере, нежели тот, что был бы при соблюдении первоначальных условий договора.

Налоговый орган пришел к выводу о завышении процентов по договору в налоговые периоды 2011–2013 годов (последних лет действия договора) и отказал в их признании в расходах в части.

Налогоплательщик, ссылаясь на заключение эксперта, основывавшегося на анализе рынка заемного капитала, настаивал на том, что за весь 10-летний период действия договора займа сумма процентов, выплаченных STAI в адрес SAI, была меньше, нежели в случае, когда проценты выплачивались бы по изначально установленной рыночной ставке, в связи с чем отсутствуют основания для отказа в учете их в расходах для налогообложения прибыли в рассматриваемые периоды.

Суд поддержал позицию налогового органа, отметив, что независимые стороны не согласовали бы внесение второй и третьей поправок в условия финансирования, и признал верным расчет процентов, исходя из первоначальных условий договора по ежегодно пересчитываемой ставке. Кроме того, налогоплательщик, рассматривая совокупную сумму процентов по договору за весь срок его действия, проигнорировал влияние выплачиваемых процентов на налогооблагаемую прибыль в конкретные налоговые периоды, что является неправомерным.

Подпишитесь на бесплатную рассылку других
аналитических материалов «Щекин и партнеры»,
отправив заявку на info@schekinlaw.ru.

ООО «Щекин и партнеры»

109012, Москва, ул. Никольская, дом 10,
БЦ «Никольская плаза», этаж 6, офис 616а

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru

Telegram-канал: https://t.me/sp_taxlaw

