



Schekin & Partners

ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ

ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО
ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 193



1 АПРЕЛЯ – 30 ИЮНЯ 2024 Г.

СОДЕРЖАНИЕ

1. ТЦО В РОССИИ	6
1.1. Изменение законодательства РФ	7
Отменяется взыскание недоимки по результатам ТЦО-проверки исключительно в судебном порядке.	7
Урегулирован срок уплаты налога с дохода нерезидента, полученного в результате корректировки цены в контролируемой сделке.	7
Урегулирован порядок расчета процентов, учет которых в налоговой базе по налогу на прибыль является одним из условий освобождения от удержания налога на доходы иностранных лиц при осуществлении корректировки цены в контролируемой сделке.	7
К проведению ТЦО-проверки теперь могут привлекаться сотрудники территориальных налоговых органов.	7
1.2. Подзаконные нормативные правовые акты РФ	8
Обновлен порядок заключения соглашений о ценообразовании в отношении внешнеторговых сделок в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 27.11.2023 № 539-ФЗ.	8
Утвержден специальный перечень офшорных зон в отношении налоговых периодов 2024–2026 годов.	8
1.3. Письма Минфина и ФНС России	9
Положения Приказа Минфина от 05.06.2023 № 86н в части расширения перечня офшорных зон не применяются в отношении сделок, доходы и расходы по которым признаны в 2023 году.	9
Наличие у лица прав на получение активов организации в собственность может учитываться в целях признания совокупности организаций международной группой компаний.	9
Банк России и организации, созданные им для обеспечения его деятельности, не признаются взаимозависимыми.	9
При определении превышения суммовых порогов для признания сделок контролируемыми суд по заявлению ФНС России может учесть сделку, являющуюся частью группы однородных сделок, совершенных в целях сокрытия ее контролируемости.	10
Сохраняется возможность использования данных информационно-ценовых агентств в целях применения метода сопоставимых рыночных цен. Интервал рыночных цен в таком случае определяется в общем порядке.	10
1.4. Судебная практика	11
1.4.1. Контролируемые сделки	11
1.4.1.1. Срок назначения проверки	11

Двухлетний срок для назначения ФНС России проверки контролируемой сделки в случае представления уточненного уведомления, содержащего новые сведения, исчисляется с момента его представления только при наличии в соответствующем решении ФНС России обоснования значимости новых сведений.	11
1.4.2. Неконтролируемые сделки	12
1.4.2.1. Применение оценочной экспертизы	12
Использование экспертом для оценки рыночной стоимости объекта недвижимости сборников укрупненных показателей восстановительной стоимости строений и сооружений с учетом соответствующих коэффициентов является правомерным.	13
Суд признал правомерным определение рыночной стоимости имущества на основании результатов оценки, произведенной более чем за три года до его реализации, и доначисление налога с экономической выгоды в виде занижения цены приобретения имущества в части стоимости, не оплаченной взаимозависимому лицу.	13
Внесение экспертом изменений в заключение об оценке рыночной стоимости и подготовка дополнительных комментариев в связи с представленными налогоплательщиком возражениями не могут квалифицироваться в качестве повторной экспертизы.	13
Территориальные налоговые органы вправе осуществлять контроль цен в сделках в рамках установления факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды при отклонении цены от рыночного уровня не менее, чем в два раза.	14
1.4.2.2. Многократность отклонения от рыночной цены в неконтролируемых сделках	14
Только многократное отклонение стоимости товара, реализованного между независимыми лицами, может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды.	14
1.4.2.3. Применение правил ТЦО к договорам займа	15
Суды подтвердили неправомочность учета в расходах процентов по внутригрупповым договорам займа, предоставленным для покрытия «кассовых разрывов», возникших в связи с превышением сроков расчетов с покупателями над сроками расчетов с поставщиками – компаниями группы.	15
1.4.2.4. ТЦО в таможенных спорах	16
ТЦО-документация, не позволяющая определить методологию формирования трансфертной цены, не опровергает наличия влияния взаимозависимости сторон сделки на таможенную цену импортируемого товара.	16
ТЦО-документация в отсутствие документов, на основании которых произведен расчет, не может служить обоснованием рыночности цены для таможенных целей.	16
1.4.2.5. Применение методов ТЦО при доначислениях в связи с получением необоснованной налоговой выгоды	17
Превышение таможенной стоимости над ценой последующей реализации не свидетельствует о нерыночности последней. Для расчета необоснованной налоговой выгоды налоговый орган должен был применить методы ТЦО.	17

2. ТЦО В ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЯХ	18
2.1. Новости иностранных юрисдикций в сфере ТЦО	19
2.1.1. Подготовка ТЦО-документации	19
Кипр обновил разъяснения в отношении подготовки ТЦО-документации.	19
Сингапур обновил Руководство по ТЦО.	19
2.1.2. Подготовка страновой отчетности	19
Австралийский парламент рассматривает возможность введения публичной страновой отчетности.	19
Австрия, Италия и Эстония имплементируют Директиву ЕС о публичной страновой отчетности.	19
ОЭСР обновила Руководство по страновой отчетности.	20
2.1.3. Обмен страновой отчетностью	20
Греция обновила перечень юрисдикций для обмена страновыми отчетами в 2024 году.	20
2.1.4. Обмен финансовой информацией	20
Польша обновила перечень юрисдикций, не сотрудничающих в сфере налогообложения.	20
2.1.5. Соглашения о ценообразовании	21
Израиль подписал первое двустороннее соглашение о ценообразовании.	21
В Индии за 2023–2024 финансовый год заключено рекордное количество соглашений о ценообразовании.	21
Налоговая администрация Ирландии обновила руководство по заключению двусторонних соглашений о ценообразовании.	21
2.1.6. Другие новости	22
Европарламент одобрил предложение о гармонизации правил ТЦО в рамках ЕС.	22

2.2. Судебная практика иностранных юрисдикций

23

При отборе сопоставимых компаний для определения рыночного диапазона рентабельности необходимо учитывать сопоставимость самого товара и географических рынков его реализации.

23

Включение в состав вознаграждения израильского исполнителя маркетинговых услуг комиссий, получаемых взаимозависимым с ним швейцарским маркетплейсом при продаже товаров, правомерно в части оборота по продажам в Израиле, осуществленным сопровождаемыми продавцами.

23

Суд признал правомерным осуществление корректировок на предоставление третьими лицами дополнительных гарантий независимому займодавцу для приведения сделок займа в сопоставимый вид.

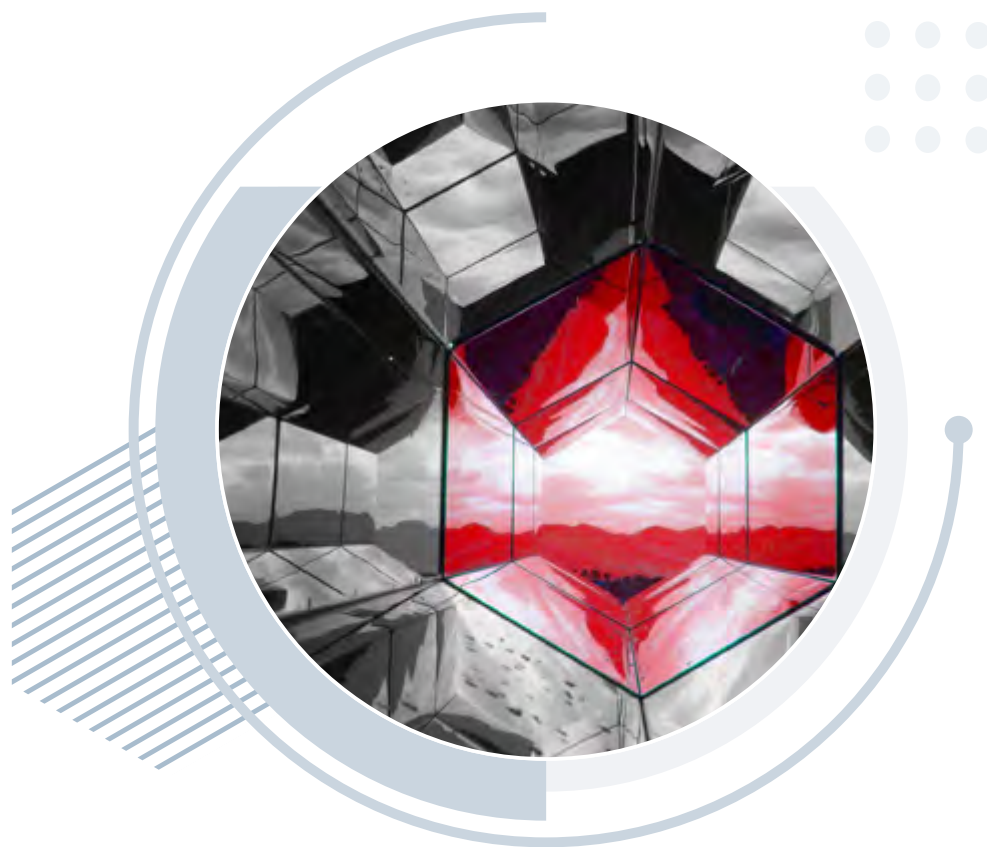
25

Суд подтвердил правомерность применения корректировки в виде учета спорных внереализационных доходов налогоплательщика в качестве реализационных, когда такая корректировка позволяет добиться большего уровня сопоставимости бухгалтерской отчетности сравниваемых компаний.

26

Для определения рыночного уровня процентной ставки допустима оценка кредитного рейтинга посредством программного обеспечения, не предоставляющего возможность внесения изменений в его параметры.

27



1. ▶

ТЦО В РОССИИ



1.1. ИЗМЕНЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РФ

Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»

Отменяется взыскание недоимки по результатам ТЦО-проверки исключительно в судебном порядке.

Недоимка по результатам ТЦО-проверки будет взыскиваться в обычном порядке (п. 3 ст. 45 НК РФ в новой редакции) и отражаться на ЕНС начиная со дня вступления в силу решения по проверке, а не соответствующего судебного акта, как было ранее (подпункты 9, 10 п. 5 ст. 11.3 НК РФ в новой редакции; п. 9; абзацы 3, 4 пп. «б» п. 4 ст. 1 Закона, вступают в силу 08.09.2024).

Урегулирован срок уплаты налога с дохода нерезидента, полученного в результате корректировки цены в контролируемой сделке.

Согласно п. 6.1 ст. 105.3 НК РФ доход, полученный нерезидентом по контролируемой сделке в размере ТЦО-корректировки, приравнивается к дивидендам. Налог у источника с данной суммы должен быть перечислен не позднее даты, установленной для уплаты налога на прибыль за налоговый период, в котором нерезидент получил такой доход (абз. 1 п. 6.1 ст. 105.3 НК РФ в новой редакции; пп. «а» п. 30 ст. 1; п. 15 ст. 19 Закона, вступает в силу 08.09.2024, распространяется на сделки, доходы и (или) расходы по которым признаются начиная с 01.01.2024).

Урегулирован порядок расчета процентов, учет которых в налоговой базе по налогу на прибыль является одним из условий освобождения от удержания налога на доходы иностранных лиц при осуществлении корректировки цены в контролируемой сделке.

Такие проценты подлежат расчету в размере 1/300 ключевой ставки ЦБ РФ на день **получения** дохода нерезидентом РФ с этой даты до даты, предшествующей дню возврата дохода налогоплательщику, осуществившему корректировку. Ранее ключевая ставка ЦБ РФ и первый день расчетного периода определялись днем выплаты налогоплательщиком соответствующего дохода (пп. 2 п. 6.2 ст. 105.3 НК РФ; пп. «б» п. 30 ст. 1; п. 15 ст. 19 Закона, вступает в силу 08.09.2024, распространяется на сделки, доходы и (или) расходы по которым признаются с 01.01.2024).

К проведению ТЦО-проверки теперь могут привлекаться сотрудники территориальных налоговых органов.

По решению руководителя (заместителя руководителя) ФНС России к проведению ТЦО-проверки могут привлекаться должностные лица территориальных налоговых органов (абз. 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ в новой редакции; п. 31 ст. 1 Закона, вступает в силу 08.09.2024).

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 Минфина России от 22.03.2024 № 29н «О внесении изменений в Порядок заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства, утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 марта 2018 г. № 60н»

Обновлен порядок заключения соглашений о ценообразовании в отношении внешне-торговых сделок в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 27.11.2023 № 539-ФЗ.

Напомним, что Федеральным законом от 27.11.2023 № 539 внесены существенные изменения в регулирование ТЦО¹, в частности изменен порядок заключения соглашений о ценообразовании (СОЦ). Теперь заключение СОЦ доступно не только крупнейшим налогоплательщикам, но и налогоплательщикам, совершившим контролируемые сделки с нефтью и нефтепродуктами, черными и цветными металлами, минеральными удобрениями, драгоценными металлами и камнями, то есть контролируемые сделки, предметом которых являются товары, входящие в состав одной или нескольких товарных групп, указанных в п. 5 ст. 105.14 НК РФ.

Приказом Минфина России от 22.03.2024 № 29н внесены соответствующие изменения в Порядок заключения СОЦ, утвержденный Приказом Минфина России от 29.03.2018 № 60н, в частности обновлены рекомендуемые образцы заявлений.

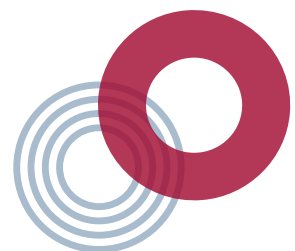
Приказ Минфина России от 28.03.2024 № 35н «Об утверждении Специального перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)»

Утвержден специальный перечень офшорных зон в отношении налоговых периодов 2024–2026 годов.

Статьей 4 Федерального закона от 19.12.2023 [№ 595-ФЗ](#) Минфин России был наделен полномочиями по определению специального перечня офшорных зон в отношении налоговых периодов 2024–2026 годов для следующих целей:

- освобождения от налогообложения прибыли КИК (абз. 3 п. 7 ст. 25.13-1 НК РФ);
- корректировки прибыли КИК в соответствии с пп. 3 п. 1.2 ст. 25.15 НК РФ;
- определения налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с абз. 3 пп. 11 п. 1 ст. 251 К РФ;
- применения налоговых ставок по налогу на прибыль в соответствии с пп. 1, 1.1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

В Специальный перечень вошли 40 государств и территорий.



¹ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года, а также Алерт от 20.12.2023.

1.3. ПИСЬМА МИНФИНА И ФНС РОССИИ

Письмо Минфина России от 18.01.2024 № 03-12-11/1/3321

Положения Приказа Минфина от 05.06.2023 № 86н в части расширения перечня офшорных зон не применяются в отношении сделок, доходы и расходы по которым признаны в 2023 году.

Положения Приказа № 86н в части расширения Перечня за счет включения государств (территорий), которые не входили в него на дату 30.06.2023, применяются начиная с 01.01.2024 и, соответственно, не могут быть применены в отношении сделок, доходы и расходы по которым признаны в 2023 году, в целях признания их контролируруемыми.

Аналогичная позиция изложена в Письмах Минфина России от 28.12.2023 № 03-12-12/1/127437; от 15.01.2024 № 03-12-12/1/1881; от 18.01.2024 № 03-12-12/1/3305.

Письмо Минфина России от 29.01.2024 № 03-12-11/4/6858

Наличие у лица прав на получение активов организации в собственность может учитываться в целях признания совокупности организаций международной группой компаний.

Налогоплательщики, являющиеся участниками международной группы компаний (МГК), помимо отчета об участии в МГК, обязаны представлять в ФНС России страновые сведения в отношении нее.

Для признания совокупности организаций МГК учитывается как участие в капитале, так и наличие иного контроля, в том числе, по мнению Минфина России, может учитываться наличие у лица прав на получение активов организации в собственность в течение ее деятельности или в случае ее ликвидации.

Письмо Минфина России от 05.02.2024 № 03-12-09/9169

Банк России и организации, созданные им для обеспечения его деятельности, не признаются взаимозависимыми.

Согласно ст. 105.1 НК РФ прямое или косвенное участие Российской Федерации в российских организациях само по себе не является основанием для признания их взаимозависимыми, однако не исключает возможности установления взаимозависимости по иным основаниям, в частности в связи с наличием у организации полномочий по назначению единоличного исполнительного органа другой организации.

Банк России может назначать руководство организаций, создаваемых им для обеспечения своей деятельности. Вместе с тем данные полномочия можно рассматривать как форму государственного контроля за деятельностью соответствующих организаций, что не является основанием для признания их взаимозависимыми.

Письмо Минфина России от 29.02.2024 № 03-12-11/1/18057

При определении превышения суммовых порогов для признания сделок контролируемы суд по заявлению ФНС России может учесть сделку, являющуюся частью группы однородных сделок, совершенных в целях сокрытия ее контролируемости.

Согласно п. 3 ст. 105.14 НК РФ сделки с взаимозависимыми лицами или приравненные к ним признаются контролируемыми при превышении определенных суммовых порогов.

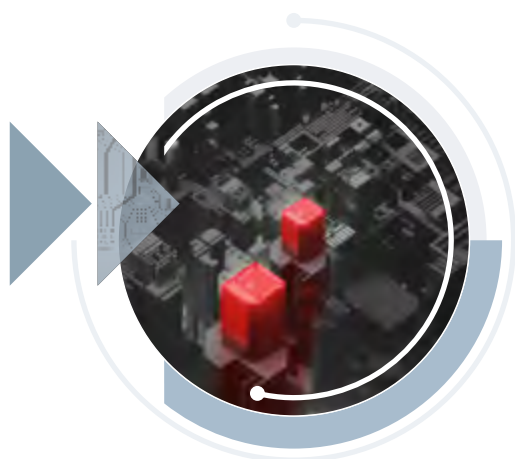
Минфин России обращает внимание на возможность возникновения ситуаций, когда при определении суммы доходов по сделкам за календарный год в целях определения превышения суммового критерия для признания сделок контролируемыми могут учитываться сделки с несколькими лицами. В частности, по заявлению ФНС России суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что она является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой (п. 10 ст. 105.14 НК РФ). При этом под лицами, с которыми совершаются сделки, понимаются как физические лица, так и организации, к которым по смыслу абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ относятся российские юридические лица, международные компании, иностранные юридические лица, другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, международные организации и их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Письмо Минфина России от 11.03.2024 № 03-12-11/1/21129

Сохраняется возможность использования данных информационно-ценовых агентств в целях применения метода сопоставимых рыночных цен. Интервал рыночных цен в таком случае определяется в общем порядке.

Федеральным законом от 27.11.2023 № 539-ФЗ² исключен пункт 6 ст. 105.9 НК РФ, предусматривавший порядок использования данных информационно-ценовых агентств (ИЦА) в целях применения метода сопоставимых рыночных цен. В связи с этим у налогоплательщиков возникли сомнения по поводу сохранения возможности использовать данный источник информации в рамках указанного метода.

В настоящем письме Минфин России разъяснил, что в п. 7 ст. 105.7 приведен общий перечень информации, которая, помимо прочего, может использоваться в целях применения метода сопоставимых рыночных цен. При этом интервал рыночных цен будет определяться в общем порядке, установленном пунктами 2–4 ст. 105.9 НК РФ.



² Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года, а также Алерт от 20.12.2023.

1.4. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

1.4.1. Контролируемые сделки

1.4.1.1. Срок назначения проверки

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2024 по делу № А40-36350/2021 ПАО «Вымпел-коммуникации»³ (председательствующий судья Захаров С.Л., судьи Яцева В.А., Чеботарева И.А.)

Двухлетний срок для назначения ФНС России проверки контролируемой сделки в случае представления уточненного уведомления, содержащего новые сведения, исчисляется с момента его представления только при наличии в соответствующем решении ФНС России обоснования значимости новых сведений.

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) и дополнив его информацией об еще одной 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, установленного п. 2 ст. 105.17 НК РФ для назначения проверки⁴.

Суды, включая ВС РФ, поддержали позицию налогового органа, указав на отсутствие в законодательстве РФ 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 п. 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 они являются значимыми для принятия соответствующего решения.

Пересматривая дело, АСГМ с учетом позиции КС РФ отметил, что уточненное уведомление было представлено обществом после начала проведения 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. Таким образом, АСГМ пришел к выводу, что у ФНС России имелись законные основания для вынесения решения о проведении проверки в пределах двух лет с момента представления обществом уточненного уведомления.

³ Определением КС РФ от 30.05.2024 № 1187-О-Р ПАО «Вымпел-Коммуникации» было отказано в принятии к рассмотрению ходатайства о разъяснении Постановления КС РФ от 14.07.2023 № 41-П; Определение ВС РФ от 24.11.2022 № 305-ЭС22-19084 по делу № А40-36350/2021 об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 187 за период с 1 сентября по 31 декабря 2022 года; Постановление КС РФ от 14.07.2023 № 41-П рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 190 за период с 1 июля по 30 сентября 2023 года; Решение Арбитражного суда г. Москвы от 07.02.2024 по делу № А40-36350/2021 рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 192 за период с 1 января по 31 марта 2024 года.

⁴ Двухлетний срок для назначения ТЦО-проверки исключен Федеральным законом от 26.02.2024 № 39.

Однако суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и встал на сторону общества, указав, что, согласно позиции КС РФ, в решении ФНС России о проведении проверки должна быть обоснована значимость сведений, содержащихся в уточненном уведомлении, в целях принятия такого решения. В настоящем деле указанное обоснование отсутствует, что свидетельствует о незаконности оспариваемого решения.

Кроме того, суд апелляционной инстанции обратил внимание на то, что ФНС России привела довод о значимости для принятия решения о проверке информации о добавленной сделке, не раскрытой в первоначальном уведомлении, только при повторном рассмотрении настоящего дела в суде. Вместе с тем суд не вправе признать оспариваемое решение обоснованным со ссылкой на обстоятельства, которые не являлись предметом рассмотрения.

1.4.2. Неконтролируемые сделки

1.4.2.1. Применение оценочной экспертизы

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.03.2024 по делу № А03-5074/2018 АО «Научно-производственная фирма «Алтан»⁵ (председательствующий судья Чапаева Г.В., судьи Алексеева Н.А., Дружинина Ю.Ф.)

Использование экспертом для оценки рыночной стоимости объекта недвижимости сборников укрупненных показателей восстановительной стоимости строений и сооружений с учетом соответствующих коэффициентов является правомерным.

Общество в проверяемый период реализовало объекты недвижимости в адрес взаимозависимого лица. В рамках налоговой проверки инспекция провела оценочную экспертизу спорных объектов и установила занижение цен реализации по сравнению с рыночными.

Суды первой и апелляционной инстанций с учетом дополнительно проведенных оценочных экспертиз признали обоснованным заключение эксперта, полученное инспекцией в рамках проверки, и поддержали позицию налогового органа. Однако суд кассационной инстанции направил дело на новое рассмотрение в связи с отсутствием оценки всех представленных заключений экспертов. При новом рассмотрении дела суды первой и апелляционной инстанций, исследовав все семь заключений экспертов, вновь подтвердили достоверность выводов эксперта, проводившего оценку в рамках налоговой проверки, и отказали налогоплательщику в удовлетворении его требований.

При этом суды указали, что определение экспертом восстановительной стоимости строений и сооружений на основании сборников укрупненных показателей восстановительной стоимости (УПВС), введенных 01.01.1969, с последующим пересчетом с учетом применимых индексов и коэффициентов соответствует действующему законодательству. Несмотря на имеющееся в Методических указаниях о государственной кадастровой оценке, утвержденных Приказом Росреестра от 04.08.2021 № 11/0336, указание на то, что Справочники УПВС неприменимы для объектов недвижимости, построенных после 2000 года, на практике эксперты продолжают ими пользоваться.

Дополнительно суды отметили неправомерность применения одним из экспертов скидки на долю объекта (коэффициента Чилтона) для определения размера ее рыночной стоимости в связи с отсутствием нормативной или справочной информации для этого, значительностью доли, характером объекта недвижимости (бизнес-объект), взаимозависимостью лиц, выступающих сторонами сделки, и фактической эксплуатацией приобретенного объекта одним лицом.

Суд округа при рассмотрении кассационной жалобы поддержал позицию нижестоящих судов в части указанных выводов.

⁵ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2023 по делу № А03-5074/2018 рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 09.04.2024 по делу № А32-39315/2023 ООО «МВ Фуд» (судья Федькин Л.О.)

Суд признал правомерным определение рыночной стоимости имущества на основании результатов оценки, произведенной более чем за три года до его реализации, и доначисление налога с экономической выгоды в виде занижения цены приобретения имущества в части стоимости, не оплаченной взаимозависимому лицу.

Взаимозависимое с обществом лицо в рамках банкротных дел приобрело производственный комплекс, который впоследствии (в 2017–2018 годах) был выкуплен обществом по цене, оказавшейся более чем в 16 раз меньше затрат, произведенных взаимозависимым лицом.

Налоговый орган пришел к выводу, что обществом получена экономическая выгода в части суммы стоимости, не уплаченной взаимозависимому продавцу, от рыночной стоимости имущества, подлежащей учету в составе внереализационных доходов. Рыночная стоимость производственного комплекса была определена на основании отчетов независимой оценочной организации о рыночной стоимости имущества, включенного в конкурсную массу, составленных на 30.04.2014. Кроме того, налоговый орган установил, что общество в 2018 году в целях страхования получило от независимой оценочной компании отчеты о стоимости имущества, за исключением земельных участков, которая была сопоставима со стоимостью, отраженной в отчетах на 30.04.2014.

Суд поддержал позицию налогового органа, отметив, что данные о рыночной стоимости, отраженные в более ранних отчетах, были использованы им в связи с отражением в них оценки всего производственного комплекса вместе с земельным участком. Также данные отчеты предшествовали дате совершения сделок по приобретению обществом имущества, стоимость которого, определенная в отчетах на 30.04.2014 и отчетах 2018 года, являлась сопоставимой. Дополнительно суд со ссылкой на Определение СКЭС ВС РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 ООО «ДЦ «Минаевский» указал на правомерность использования отчетов об оценке в целях определения рыночной цены имущества. Таким образом, доначисления, произведенные налоговым органом, были признаны обоснованными.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 11.04.2024 по делу № А40-158391/2023 ООО «Хлебозавод № 6» (судья Смирнова Г.Э.)

Внесение экспертом изменений в заключение об оценке рыночной стоимости и подготовка дополнительных комментариев в связи с представленными налогоплательщиком возражениями не могут квалифицироваться в качестве повторной экспертизы.

В проверяемый период общество – застройщик ЖК «Knightsbridge Private Park» реализовало объекты недвижимости в адрес подконтрольных лиц.

Налоговый орган по результатам выездной налоговой проверки на основании сведений о стоимости квадратного метра указанной жилой недвижимости, полученных от агрегаторов объявлений и агентств недвижимости, пришел к выводу о занижении обществом цен реализации спорных объектов.

Для определения рыночной стоимости инспекция провела экспертизу. Общество, не согласившись с ее результатами, представило рецензию (заключение специалиста), с учетом которой привлеченные налоговым органом эксперты скорректировали расчеты и границы рыночного интервала цен. Оценка рыночной стоимости проведена на каждую дату реализации. На основании отредактированного заключения налоговый орган доначислил обществу налог на прибыль и НДС.

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.

Суд отклонил довод общества о незаконности нового заключения экспертов, указав, что отредактированное заключение, а также заключения специалистов по поводу различных оценок рыночной стоимости, указанных обществом, не являются повторной экспертизой, так как обновленное заключение содержит лишь правки, основанные на возражениях налогоплательщика. Кроме того, приложенные обществом заключения (мнения) экспертов по поводу оценок являются не экспертными заключениями по смыслу ст. 95 НК РФ, а профессиональным мнением эксперта по поводу заключения иного эксперта.

Территориальные налоговые органы вправе осуществлять контроль цен в сделках в рамках установления факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды при отклонении цены от рыночного уровня не менее, чем в два раза.

Дополнительно суд отметил следующее: несмотря на то, что спорные сделки не являются контролируруемыми, территориальные налоговые органы в рамках налоговых проверок вправе осуществлять контроль цен в сделках, когда в совокупности с иными обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, допущено многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня. Многократным признается отклонение цены сделки от рыночной цены не менее чем в два раза. Данный вывод сделан с учетом позиции СКЭС ВС РФ, сформулированной в Определении от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016 ИП Бурдинского А.В.

1.4.2.2. Многократность отклонения от рыночной цены в неконтролируемых сделках

[Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 15.05.2024 по делу № А12-2972/2024 ООО «Сервис-Юг» \(судья Кострова Л.В.\)](#)

Только многократное отклонение стоимости товара, реализованного между независимыми лицами, может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды.

Общество в 2018 году приобрело автомобиль по договору лизинга. В 2022 году по окончании выплаты лизинговых платежей общество в связи с высокой стоимостью ремонтных работ реализовало спорный автомобиль в адрес независимого физического лица, которое в последствии перепродало указанное транспортное средство по цене, существенно превышавшей цену покупки.

По итогам камеральной проверки декларации за 2022 год налоговый орган пришел к выводу, что рыночная стоимость реализованного транспортного средства, определенная на основании экспертизы на дату заключения договора купли-продажи, превышает стоимость, самостоятельно учтенную обществом в декларации, и доначислил налог на прибыль, исчисленный с рыночной стоимости.

Суд, признавая произведенные доначисления неправомерными, указал, что отклонение цены реализации транспортного средства с учетом дефектов от установленной налоговым органом в рамках проверки составляет немного более 30%, а это не соответствует критерию многократности. Кроме того, налоговым органом не установлена взаимозависимость участников сделки.

1.4.2.3. Применение правил ТЦО к договорам займа

Определение ВС РФ от 13.06.2024 № 305-ЭС24-9250 по делу № А40-26234/2023 об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «БСХ «Бытовые Приборы»⁶ для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ (судья Завьялова Т.В.)

Суды подтвердили неправомерность учета в расходах процентов по внутригрупповым договорам займа, предоставленным для покрытия «кассовых разрывов», возникших в связи с превышением сроков расчетов с покупателями над сроками расчетов с поставщиками – компаниями группы.

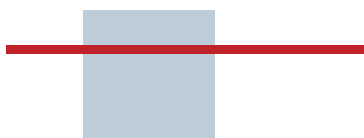
В проверяемый период общество пользовалось заемным финансированием, предоставленным аффилированными компаниями, входящими в международную группу Robert Bosch. Полученные внутригрупповые займы использовались для покрытия «кассовых разрывов», возникших в связи с тем, что сроки расчетов по договорам с покупателями 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 поддержали вывод налогового органа, приняв во внимание, 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 используемая группой коммерческая модель 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.

Поддержав выводы нижестоящих судов, ВС РФ отказал в передаче жалобы общества для рассмотрения в СКЭС ВС РФ.



⁶ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.03.2024 по делу № А40-26234/2023 рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 192 за период с 1 января по 31 марта 2024 года.

1.4.2.4. ТЦО в таможенных спорах

Решение Арбитражного суда города Москвы от 06.05.2024 по делу № А40-239050/2023 ООО «Максиум Рус» (судья Харламов А.О.)

ТЦО-документация, не позволяющая определить методологию формирования трансфертной цены, не опровергает наличия влияния взаимозависимости сторон сделки на таможенную цену импортируемого товара.

Общество по договору с взаимозависимой кипрской компанией импортировало коньяки бренда «Курвуазье». При таможенном декларировании стоимость коньяков была заявлена по методу 1 (по стоимости сделки с ввозимыми товарами).

В рамках таможенного контроля таможенный орган провел сравнительный анализ заявленной обществом таможенной стоимости коньяка с ценами ранее оформленных идентичных (однородных) товаров, а также с ценами товаров из независимых открытых источников информации и установил, что однородные товары ввезены на таможенную территорию ЕАЭС рядом других организаций по ценам, значительно превышающим заявленные обществом. В связи с этим таможенный орган пришел к выводу о влиянии взаимозависимости общества и его контрагента на цену товара. Таможенная стоимость определена по резервному методу.

Суд поддержал подход таможенного органа, отметив, что у общества для подтверждения цены импортируемого товара, в частности, запрашивалась ТЦО-документация. Было установлено, что политика ценообразования в компании отсутствует, представленная документация не позволяет определить методологию формирования трансфертной цены и участие общества в цепочке формирования материальной стоимости товара. Общество пояснило, что трансфертная цена определяется ежегодно на основании запанированного бюджета с целью обеспечить его разумную рентабельность в соответствии с выполняемыми на российском рынке функциями импортера и дистрибьютора.

Дополнительно общество провело сравнительное исследование рыночного уровня рентабельности компаний, сопоставимых с обществом и занимающихся импортом и оптовой продажей продукции на российском рынке, однако документы, которые подтверждали бы результаты данного исследования, представлены не были.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2024 по делу № А40-204215/2022 ООО «Моет Хеннеси Рус»⁷ (председательствующий судья Маркова Т.Т., судьи Сумина О.С., Лепихин Д.Е.)

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.

⁷ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.03.2023 по делу № А40-204215/2022 рассмотрено 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 рассмотрено 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 рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года; Решение Арбитражного суда города Москвы от 15.02.2024 по делу № А40-204215/2022 рассмотрено в Дайджесте ТЦО № 192 за период с 1 января по 31 марта 2024 года.

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 соответствии обычному деловому обороту являются преждевременными и неправомерными.

В рамках нового рассмотрения дела суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, 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 сведения о структуре и методологии формирования трансфертной цены внутри группы, которые позволили бы определить участие общества в цепочке формирования материальной стоимости продукта, в данном документе отсутствуют. Расчет трансфертной цены, трансфертные цены, установленные продавцом для иных дистрибьютеров, обществом не представлены.

В качестве доказательства отсутствия влияния взаимозависимости 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.

1.4.2.5. Применение методов ТЦО при доначислениях в связи с получением необоснованной налоговой выгоды

[Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 03.05.2024 по делу № А45-25913/2023 ООО «Мир фруктов» \(судья Наумова Т.А.\)](#)

Превышение таможенной стоимости над ценой последующей реализации не свидетельствует о нерыночности последней. Для расчета необоснованной налоговой выгоды налоговый орган должен был применить методы ТЦО.

Общество осуществляет импорт плодоовощной продукции для дальнейшей продажи на территории РФ. По результатам таможенного контроля таможенный орган на основе шестого метода скорректировал таможенную стоимость ввозимой продукции в сторону увеличения, что обществом не оспаривалось. Таможенные платежи и НДС были уплачены, исходя из более высокой цены товаров.

По итогам выездной проверки налоговый орган среди прочего на основании заключения эксперта пришел к выводу о занижении обществом цены реализации, что ввиду принятия к вычету импортного НДС формировало у общества право на возмещение налога, приводя к неуплате такового и к занижению налога на прибыль. При этом налоговый орган произвел корректировку цен в сделках, фактически приравняв их к размеру таможенной стоимости, скорректированной по шестому методу.

Суд признал неправомерной корректировку цены импортированной обществом продукции, отметив, что, помимо выхода за пределы предоставленных ему полномочий, налоговый орган не представил доказательств нерыночности условий спорных сделок по реализации фруктов на территории РФ. С учетом того, что продукция является скоропортящейся и продажа осуществлялась оптом, рентабельность общества составила около 9%, ее обоснованность не опровергнута. Кроме того, превышение таможенной стоимости, рассчитанной таможенным органом, над ценой реализации не может свидетельствовать о занижении последней и о получении необоснованной налоговой выгоды. Фактически суммы НДС, уплаченные обществом при ввозе, могут быть предъявлены к вычету независимо от цены реализации.

2.

ТЦО В ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЯХ



2.1. НОВОСТИ ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ В СФЕРЕ ТЦО

2.1.1. Подготовка ТЦО-документации

Кипр обновил разъяснения в отношении подготовки ТЦО-документации.

Департамент внутренних доходов Кипра 28.03.2024 [обновил](#) ответы на часто задаваемые вопросы и опубликовал разъяснения о порядке учета различных видов операций для подготовки сводной информационной таблицы и оценки превышения порога, установленного для подготовки национальной ТЦО-документации. В частности, разъяснения касаются реализации акций и иных ценных бумаг, осуществления судоходной деятельности, облагаемой тоннажным сбором, а также порядка учета дебиторской и кредиторской задолженностей.

Сингапур обновил Руководство по ТЦО.

Администрация внутренних доходов Сингапура 14.06.2024 [обновила](#) [Руководство по ТЦО](#). Изменения, в частности, коснулись займов между взаимозависимыми лицами: если заем заключен между сторонами – резидентами Сингапура, ни одна из которых не является финансовой организацией, налогоплательщик вправе применить рыночные процентные ставки, утверждаемые администрацией, независимо от размера тела займа. В таком случае необходимости в подготовке ТЦО-документации не будет.

Также добавлены ответы на часто задаваемые вопросы, уточнены разделы Руководства в отношении подготовки ТЦО-документации, проведения ТЦО-проверки, осуществления ТЦО-корректировок.

2.1.2. Подготовка страновой отчетности

Австралийский парламент рассматривает возможность введения публичной страновой отчетности.

На рассмотрении Парламента Австралии находится [законопроект](#), предусматривающий обязательную публикацию страновых отчетов. В отношении Австралии и отдельных юрисдикций информация должна публиковаться в разрезе стран, в отношении остальных юрисдикций допускается публикация сведений в сводной форме. Исключение предусматривается для материнских компаний, годовой оборот которых составляет менее 10 млн австралийских долларов. В случае принятия соответствующего закона указанные требования будут распространяться на отчетные периоды, начинающиеся с 01.07.2024.

Австрия, Италия и Эстония имплементируют Директиву ЕС о публичной страновой отчетности.

С целью имплементации Директивы ЕС 2021/2101, предусматривающей обязанность по публикации страновой отчетности, 03.04.2024 Министерством юстиции Австрии в Национальный совет был внесен Законопроект [CBCR-VG \(327/ME\)](#), положения которого соответствуют Директиве. Предусматривается, что страновая отчетность будет публиковаться в Коммерческом реестре. Дополнительно предусматривается право откладывать публикацию отдельной коммерчески важной информации на срок до пяти лет. В случае принятия соответствующего закона требования будут применяться в отношении финансовых лет, начинающихся с 21.06.2024.

В Государственном вестнике Эстонии 02.05.2024 опубликован [Закон, вносящий изменения в Закон об обмене налоговой информацией](#), согласно которому налоговый орган наделяется полномочием публиковать на своем официальном веб-сайте информацию, представленную в рамках страновой отчетности в отношении финансовых лет, начинающихся с 22.07.2024. Такой нестандартный подход к имплементации положений Директивы ЕС 2021/2101 [объясняется](#) его целесообразностью, поскольку число компаний в Эстонии, подпадающих под требования данной Директивы, невелико и эти компании уже представляют в налоговый орган страновые отчеты.

Совет министров Италии [одобрил](#) проект постановления о введении требований публичной страновой отчетности. Положения проекта соответствуют Директиве и предусматривают публикацию сведений, содержащихся в страновой отчетности в отношении стран – членов ЕС и юрисдикций, включенных в перечень стран, не сотрудничающих в сфере налогообложения. Также для упрощения соблюдения новых требований проект постановления допускает публикацию страновой отчетности в полном объеме. За нарушение указанных требований предусмотрены штрафы от 10 000 до 50 000 евро. В некоторых случаях их размер может быть увеличен вдвое. В случае принятия постановления его действие будет распространяться на финансовые годы начиная с 22.06.2024.

ОЭСР обновила Руководство по страновой отчетности.

ОЭСР [опубликовала](#) новую версию Руководства по страновой отчетности, утвержденную 24.05.2024. В ней даны разъяснения относительно порядка учета дивидендов для заполнения в таблице 1 графы «Прибыль (убыток) до вычета налога». Отмечается, что указанный показатель не включает полученные платежи, которые рассматриваются как дивиденды в налоговой юрисдикции плательщика, а также разъясняется, как определить, рассматривается ли такой платеж в качестве дивиденда.

ОЭСР рекомендует начать использование нового Руководства как можно раньше. В любом случае его надлежит применять к отчетным годам, начинающимся с 01.01.2025.

2.1.3. Обмен страновой отчетностью

Греция обновила перечень юрисдикций для обмена страновыми отчетами в 2024 году.

Независимое управление государственных доходов Греции опубликовало Циркуляр от 21.05.2024 № [A.1083](#), утверждающий перечень юрисдикций, которые будут обмениваться с Грецией страновыми отчетами за 2022 финансовый год в 2024 году. На взаимной основе обмениваться ими будут 48 юрисдикций, включая Россию, еще 16 юрисдикций направят Греции страновые отчеты в одностороннем порядке. Также отмечается, что сама Греция будет осуществлять обмен страновыми отчетами с государствами – членами ЕС в соответствии с Директивой о таком обмене и с США на основании двустороннего соглашения.

2.1.4. Обмен финансовой информацией

Польша обновила перечень юрисдикций, не сотрудничающих в сфере налогообложения.

Польша опубликовала [Уведомление Минфина от 28.02.2024](#) о внесении изменений в перечень юрисдикций, не сотрудничающих в сфере налогообложения. В данный перечень включены Американское Самоа, Фиджи, Гуам, Палау, Россия, Тринидад и Тобаго. Изменения направлены на дополнение списка юрисдикциями, включенными в последнюю редакцию перечня не сотрудничающих юрисдикций ЕС.

2.1.5. Соглашения о ценообразовании

Израиль подписал первое двустороннее соглашение о ценообразовании.

Налоговая администрация Израиля 18.03.2024 [сообщила](#) о заключении первого двустороннего соглашения о ценообразовании (СОЦ). Его сторонами стали компания – член международной группы компаний и компетентный орган одного из государств, имеющих с Израилем налоговое соглашение. В рамках СОЦ стороны определили методологию ценообразования отдельных внутригрупповых операций и порядок распределения прибыли в каждую юрисдикцию в течение следующих пяти лет.

В Индии за 2023–2024 финансовый год заключено рекордное количество соглашений о ценообразовании.

Центральное управление по прямым налогам Индии 16.04.2024 [отчиталось](#) о заключении рекордного количества соглашений о ценообразовании за 2023–2024 финансовый год – 125 СОЦ, в том числе:

- 86 односторонних;
- 39 двусторонних.

Данный показатель на 31% выше показателя предыдущего финансового года, за который было заключено всего 95 СОЦ.

Кроме того, рекордным является количество заключенных двусторонних соглашений. Такие СОЦ были заключены Индией в результате проведения взаимосогласительных процедур в рамках международных договоров с Австралией, Канадой, Данией, Японией, Сингапуром, Великобританией и США.

Налоговая администрация Ирландии обновила руководство по заключению двусторонних соглашений о ценообразовании.

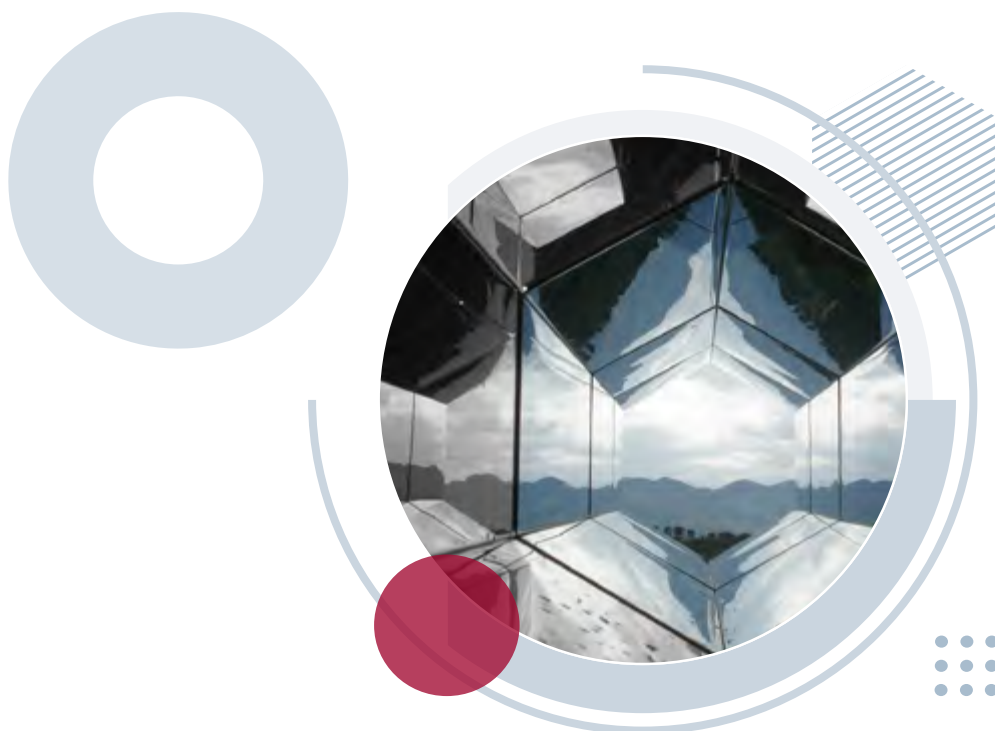
Налоговая администрация Ирландии 26.04.2024 [уведомила](#) об обновлении руководства по заключению двусторонних соглашений о ценообразовании в соответствии с наилучшим международным опытом, отслеживаемым ОЭСР. В числе основных изменений:

- возможность продления действия СОЦ на срок от двух до пяти лет, если к моменту достижения соглашения между компетентными органами государств большинство лет, на которые изначально распространялось СОЦ, истекли;
- представление налогоплательщиком налоговых деклараций с учетом позиции, отраженной в его заявлении о заключении СОЦ, с момента подачи такого заявления и до достижения соглашения между компетентными органами;
- установление срока продолжительностью 60 дней для принятия налоговым органом решения о допустимости заключения СОЦ по поданному заявлению;
- обновление требований, предъявляемых к ежегодному отчету о реализации заключенного СОЦ;
- установление срока продолжительностью 30 дней для извещения налогоплательщиком налогового органа о прекращении применения СОЦ;
- внесение налогоплательщиком изменений в ранее поданные налоговые декларации в связи с отменой СОЦ;
- соотношение ТЦО-проверок и заключения СОЦ.

2.1.6. Другие новости

Европарламент одобрил предложение о гармонизации правил ТЦО в рамках ЕС.

Европейский парламент 10.04.2024 принял [Законодательную резолюцию](#), в которой одобрил выдвинутое 12.09.2023 Европейской комиссией предложение о подготовке директивы, гармонизирующей правила ТЦО в рамках ЕС, с некоторыми поправками. Данная директива должна будет способствовать повышению налоговой определенности, борьбе с двойным налогообложением, а также ограничивать возможность налогоплательщиков использовать ТЦО для уклонения от уплаты налогов. Обратим внимание, что не все страны ЕС поддержали такой подход: несогласие выразила Швеция, отметившая его неэффективность⁸.



⁸ Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 191 за период с 1 октября по 31 декабря 2023 года.

2.2. СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ

Решение Верховного Суда Италии от 20.03.2024 по делу [№ 10499/2024 UFI Filters против Италии](#)⁹

При отборе сопоставимых компаний для определения рыночного диапазона рентабельности необходимо учитывать сопоставимость самого товара и географических рынков его реализации.

Итальянская компания UFI FILTERS SPA (далее – UFI FILTERS) в 2009 году приобрела у взаимозависимых китайских организаций фильтры. Расходы по данным операциям были учтены в целях налогообложения.

Налоговый орган для проверки рыночности условий сделок использовал затратный метод. В качестве сопоставимых компаний были выбраны шесть китайских организаций на основе следующих критериев:

- они имели одинаковый код деятельности (даже если фактически производили разные товары, например кабины, резервуары, а не высокотехнологичные фильтры);
- не имели нематериальных активов;
- относились к одному географическому региону;
- достигли аналогичного объема оборота средств.

Налоговый орган отмечал, что для сравнения требуется не идентичность товаров / услуг, а сопоставимость функций, рисков или инвестиций. Наценки взаимозависимых китайских организаций превысили установленный рыночный диапазон, в связи с чем в учете расходов было отказано.

Суд отклонил расчет налогового органа, указав, что использование для определения рыночного диапазона показателей компаний, производящих отличные виды товаров, является неправомерным. Также суд учел географическую удаленность отобранных компаний от портового района Шанхая, в котором располагались взаимозависимые организации. Более того, налоговым органом не представлены доказательства наличия сопоставимых функций, рисков или инвестиций у отобранных компаний.

Решение Центрального районного суда г. Лода от 05.04.2024 по делу [№ AM 47399-04-18, AM 54654-05-19 eBay Marketplace Israel Ltd. против Израиля](#)

Включение в состав вознаграждения израильского исполнителя маркетинговых услуг комиссий, получаемых взаимозависимым с ним швейцарским маркетплейсом при продаже товаров, правомерно в части оборота по продажам в Израиле, осуществленным сопровождаемыми продавцами.

eBay Marketplace Israel Ltd. (далее – eBay Marketplace) является частью группы компаний eBay, развивающей интернет-технологии, позволяющие сравнивать цены и товары различных продавцов. В частности, группой компаний eBay была создана специальная платформа, права на которую были переданы швейцарской организации AG International eBay (далее – eBay Switzerland).

⁹ Данному Решению аналогично Решение Верховного Суда Италии от 18.04.2024 по делу [№ 10577/2024 UFI FILTERS SPA против Италии](#).

В 2012 году в Израиле был создан департамент eBay Marketplace (далее – департамент), который стал оказывать eBay Switzerland маркетинговые услуги: консультирование, проведение опросов, исследование рынка Израиля, организация конференций и тренингов, а также поддержка и организация тренингов для продавцов в Израиле. Вознаграждение, выплачиваемое департаменту eBay Switzerland, формировалось на основе затратного метода путем компенсации понесенных затрат с надбавкой 7%.

Налоговый орган по результатам проверки налоговых периодов 2012–2015 годов пришел к выводу, что департамент не только поставляет маркетинговые услуги, но и осуществляет функции дистрибьютера: его деятельность была сфокусирована на увеличении объема сделок, осуществляемых в Израиле с помощью платформы. Соответственно, вознаграждение должно исчисляться с учетом всего цикла продаж, то есть с учетом комиссий, получаемых eBay Switzerland от сделок, совершаемых в Израиле с помощью платформы. Для определения рыночного размера вознаграждения налоговый орган прибавил к вознаграждению, рассчитанному группой eBay, вознаграждение, рассчитанное на основе метода сопоставимой рентабельности на основе оборота группы по продажам в Израиле. Неполученная часть вознаграждения была квалифицирована как заем, выданный eBay Switzerland по средней процентной ставке аналогичных займов, выданных eBay Marketplace американской компании группы eBay.

Не согласившись с подходом налогового органа, eBay Marketplace отметила, что в спорный период департамент имел штат численностью до 12 человек и был сконцентрирован на предоставлении услуг только продавцам, пользующимся услугами менеджеров департамента (далее – сопровождаемые продавцы). При этом большинство покупателей использовали платформу еще до образования департамента. Сотрудники департамента не обладали квалификацией в сфере продаж и не вознаграждались за продажи, осуществленные в Израиле. Данные обстоятельства, по мнению eBay Marketplace, не позволяют признать департамент дистрибьютором.

Суд частично поддержал подход налогового органа, указав на необходимость различать деятельность департамента, направленную на широкую целевую аудиторию несопровождаемых продавцов и покупателей, и деятельность в отношении сопровождаемых продавцов.

Несопровождаемые продавцы пользовались ограниченным объемом поддержки департамента: последний организовывал общие конференции, встречи, рассылку материалов. Такая деятельность должна квалифицироваться как маркетинговая. В то же время для сопровождаемых продавцов проводилось консультирование по вопросам их деятельности непосредственно, в частности давались рекомендации по виду используемых «магазинов». Кроме того, в данной части были установлены следующие признаки дистрибьюторской деятельности:

- предоставление продукта новым клиентам (директор департамента встречался с крупными израильскими продавцами с целью информирования о его создании и предложения помощи с оптимизацией работы на платформе);
- информирование клиентов о различных изменениях;
- понимание потребностей клиента с фокусом на индивидуальные данные (сотрудники департамента знали методы работы с платформой и имели доступ к собираемой ею информации о сопровождаемых продавцах);
- удержание сопровождаемых продавцов в качестве клиентов.

В связи с этим суд пришел к выводу, что рыночный размер вознаграждения будет определяться как вознаграждение, рассчитанное департаментом, а также вознаграждение, рассчитанное налоговым органом с использованием метода сопоставимой рентабельности на основе оборота группы по продажам в Израиле, осуществленным сопровождаемыми продавцами.

Суд признал правомерным осуществление корректировок на предоставление третьими лицами дополнительных гарантий независимому займодавцу для приведения сделок займа в сопоставимый вид.

В 2009 году группа компаний BlackRock (далее – группа) приобрела международный бизнес Barclays Global Investors (далее – BGI), в том числе американское подразделение (далее – BGI США), которое было передано посредством приобретения акций американской компанией группы LLC6. Цена сделки составила 13,5 млрд долларов США, часть суммы была выплачена денежными средствами, часть – акциями компании группы. Денежная часть была оплачена американской компанией LLC5, являющейся налоговым резидентом Великобритании, однако денежные средства были предоставлены ей ее единственным участником – американской компанией LLC4 посредством займа. При этом LLC4 и LLC5 стали также участниками LLC6 с процентным соотношением голосов 90% и 10% соответственно.

LLC5 учитывала проценты выданному ей LLC4 займу в расходах для целей налогообложения. В отсутствие дохода у LLC5 возник убыток, который она могла передать другим компаниям группы в счет их налогооблагаемого дохода.

Налоговый орган пришел к выводу, что заем на аналогичных условиях не мог быть согласован между независимыми организациями, и отказал в принятии процентов по займу в качестве расходов.

Трибунал первой инстанции на основании показаний привлеченных экспертов установил, что аналогичный заем мог быть заключен между независимыми сторонами при условии предоставления независимому займодавцу дополнительных гарантий возврата займа, например ограничения на выдачу иных займов, условия о смене контроля. В связи с этим решение налогового органа было признано незаконным.

Вышестоящий трибунал поддержал позицию налогового органа, указав, что при оценке рыночности условий сделки не могут приниматься во внимание гипотетические гарантии, предоставляемые третьими лицами. В противном случае будут сравниваться несопоставимые сделки, так как дополнительные гарантии меняют природу сравниваемых положений.

Апелляционный суд, отменяя решение вышестоящего трибунала в рассматриваемой части, обратил внимание на следующее: согласно Руководству ОЭСР по ТЦО при определении рыночности условий сделки между взаимозависимыми сторонами и сопоставлении их с условиями сделок между независимыми лицами допускается проведение обоснованных корректировок для приведения значимых экономических условий сравниваемых сделок в сопоставимый вид. При этом положения, предписывающие полностью игнорировать влияние третьих лиц на условия сравниваемых сделок, отсутствуют. Соответственно, осуществление корректировок на предоставление независимому займодавцу дополнительных гарантий возврата займа является правомерным.

В данном случае займодавцем выступала компания группы LLC4, которая вследствие прямого контроля над LLC6, приобретшей BGI США, не нуждалась в дополнительных гарантиях. Кроме того, при гипотетическом исключении групповой взаимозависимости между LLC4 (займодателем) и LLC5 (займодавцем) LLC4 все равно сохраняет контроль над LLC6 и, как следствие, над BGI США. Значит, независимый займодавец мог вступить в договор займа на аналогичных условиях при предоставлении ему дополнительных гарантий, которые в настоящем случае не являлись необходимыми вследствие наличия корпоративного контроля, что подтверждает рыночность условий спорной сделки.

Решение Государственного совета Колумбии¹⁰ от 18.04.2024 по делу № 25000-23-37-000-2014-00372-01 (26674) Industria Nacional de Gaseosas S.A. – INDEGA против Колумбии

Суд подтвердил правомерность применения корректировки в виде учета спорных вне-реализационных доходов налогоплательщика в качестве реализационных, когда такая корректировка позволяет добиться большего уровня сопоставимости бухгалтерской отчетности сравниваемых компаний.

Колумбийская компания Industrial de Gaseosas S.A. – Indega (далее – Indega) заключила с взаимозависимой организацией Coca-Cola Servicios de Colombia S.A. (далее – Coca-Cola) соглашение о совместном участии в рекламной деятельности, согласно которому они вместе несут расходы на маркетинг и рекламу, связанные с позиционированием брендов на рынке Колумбии. В рамках данного соглашения в 2010 году Coca-Cola компенсировала Indega соответствующие расходы, которые в силу положений национального законодательства были учтены последней в качестве вне-реализационных доходов.

Для определения рыночного уровня выплачиваемых ей компенсаций Indega использовала метод сопоставимой рентабельности на основе рентабельности себестоимости (ROTC), рассчитываемой как отношение операционной прибыли к операционным расходам. В подтверждение расчета Indega представила ТЦО-документацию.

Налоговый орган по результатам проверки налоговой декларации Indega за 2010 год не согласился с выбором показателя рентабельности, отметив, что при расчете показателя ROTC в качестве знаменателя используется показатель операционных расходов, на который оказывает влияние значительный уровень расходов Indega по операциям приобретения сырья и услуг взаимозависимых иностранных лиц. В связи с этим расчет на основе ROTC не является объективным. Рыночный уровень компенсации был рассчитан налоговым органом на основе новой выборки сопоставимых компаний методом сопоставимой рентабельности на основе рентабельности задействованного капитала (ROCE) (отношение операционной прибыли к используемому капиталу).

Indega не согласилась с расчетом налогового органа, обратив внимание на то, что при расчете индикатора ROCE он не учел различия в отнесении спорных доходов к операционным или неоперационным в бухгалтерской отчетности налогоплательщика и сопоставимых компаний. Indega учитывала полученную компенсацию как вне-реализационный доход, а сопоставимые компании применяли МСФО или ПБУ США, в соответствии с которыми доход учитывался в качестве доходов от реализации. Это может привести к существенным различиям в итоговых показателях рентабельности, в связи с чем Indega предложила в качестве корректировки учесть полученную ею спорную компенсацию в качестве дохода от реализации. При применении такой корректировки рентабельность Indega попадает в рыночный интервал рентабельности даже при использовании индикатора, предложенного налоговым органом.

Налоговый орган отклонил предложенную корректировку в связи с ее неподтверждением ТЦО-документацией и отсутствием ее обоснований на этапе проверки.

Суд поддержал позицию Indega, указав следующее. Разница в порядке учета спорных доходов Indega и сопоставимых организаций была подтверждена показаниями привлеченных экспертов. Таким образом, учет компенсаций, полученных Indega от Coca-Cola в качестве операционных доходов, является оправданным. Расчеты, осуществленные с применением описанной корректировки, подтверждают рыночный уровень спорных доходов как на основании индикатора ROCE, так и на основании индикатора ROTC. Следовательно, доначисления налогового органа неправомерны.

¹⁰ Верховный трибунал Колумбии по административным вопросам.

Для определения рыночного уровня процентной ставки допустима оценка кредитного рейтинга посредством программного обеспечения, не предоставляющего возможность внесения изменений в его параметры.

В 2011 году Willink SAS выпустила конвертируемые облигации со сроком погашения 10 лет и годовой процентной ставкой 8%. Облигации были приобретены непосредственными участниками Willink SAS. Проценты, выплаченные по облигациям, учитывались Willink SAS в расходах.

Налоговый орган установил, что процентная ставка, применяемая Willink SAS по облигациям, превышает среднегодовую среднюю эффективную ставку, используемую кредитными учреждениями по корпоративным кредитам со сроком действия более двух лет. На этом основании был сделан вывод о ее нерыночности и отказано в принятии расходов в части, превышающей расходы по ставке, определенной налоговым органом.

Для подтверждения рыночного уровня применяемой ставки Willink SAS провела исследование своего кредитного рейтинга с помощью программного обеспечения Riskcalc, дочерней организации рейтингового агентства Moody's. Компания отмечала, что данный рейтинговый инструмент не предоставляет возможность изменения его параметров и широко используется компаниями финансового сектора для определения профиля риска заемщика. Для определения кредитного рейтинга Willink SAS использовала данные из своей консолидированной финансовой отчетности за спорный период. Кредитный рейтинг был определен на уровне B1, квалифицируемом как высоко спекулятивный.

Также посредством базы данных Standard & Poor's Capital IQ с учетом установленного кредитного рейтинга были определены сопоставимые операции по выпуску облигаций за соответствующий период. Средние ставки составили 8,875% для одной облигации и 7,75% для другой. Кроме того, дополнительно кредитный рейтинг был определен на основе автоматического рейтингового ПО Standard and Poor's Credit Analytics, согласно которому он не превысил показателя B2.

Суд, поддерживая позицию Willink SAS, указал, что использование инструмента оценки кредитного риска может позволить в отсутствие рейтинга, проводимого непосредственно рейтинговым агентством, обосновать ставку, которую по аналогичному кредиту, вероятно, предоставила бы независимая финансовая организация, принимая во внимание только собственные характеристики компании.



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

