

Здравствуйте!

Налоговые специалисты ADE Professional Solutions рады представить Вашему вниманию обзор последних новостей в сфере трансфертного ценообразования за период с января по июнь 2023 года.

В этом обзоре Вы найдете:

МЕЖДУНАРОДНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ.....	2
ЕС включил РФ в «черный» список.....	2
Инициатива приостановки СОИДН с недружественными странами	2
Минфин России расширил список офшорных зон.....	3
Новые договоренности с дружественными государствами.....	4
МОНИТОРИНГ ДЕЙСТВУЮЩЕГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В РФ	6
Ограничен размер дисконта на российскую нефть марки Urals для расчета НДС и акциза на нефтяное сырье.....	6
СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА	7
Включение в таможенную стоимость франчайзинговых платежей, уплачиваемых не импортером и не поставщику товаров	7
ДРУГИЕ НОВОСТИ	10
Банк России оставил без изменения ключевую ставку в первом полугодии 2023 г.	10



МЕЖДУНАРОДНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

ЕС включил РФ в «черный» список

14 февраля 2023 года Европейский союз (далее — ЕС) включил Россию в так называемый **«черный» список** стран — государств, не сотрудничающих в налоговой сфере.

Попадание в данный список означает, что Россия не соблюдает определенные требования в отношении международных налоговых стандартов. Так, по [сообщению Совета ЕС](#), Россия не выполнила обязательства по «устранению вредных аспектов специального режима для международных холдинговых компаний». На это повлияло обновление налогового законодательства в 2022 году, в частности, в части требований к специальным административным районам (далее — САР). Помимо этого, по мнению Совета, диалог с Россией прекратился после 24 февраля 2022 года.

Наряду с Россией список пополнился тремя государствами: Британские Виргинские острова, Коста-Рика и Маршалловы острова, и весь перечень стал состоять, таким образом, из 16 стран.

Список пересматривается два раза в год, в феврале и октябре. Если государство намерено покинуть список, оно должно взять на себя определенные обязательства, для мониторинга исполнения которых также требуется время.

При этом вечером 14 февраля 2023 года Минфин РФ выпустил [комментарии](#) о том, что «в феврале 2022 года были внесены изменения в Налоговый Кодекс РФ, которыми усовершенствован режим САР в соответствии с замечаниями ЕС», в том числе была предоставлена возможность переезжать в САР также российским компаниям, усилены требования для фактического присутствия в САР, ограничен период действия «дедушкиной» оговорки 2025 годом.

Включение России в «черный» список ЕС означает, что каждая страна может устанавливать определенные «защитные» меры на своем уровне. Среди таких мер следует отметить следующие:

- Отмена льготных ставок на дивиденды, полученные от зарубежных компаний;
- Невозможность учитывать определенные виды расходов для налогового учета;
- Отмена льготных ставок по налогу у источника.

Чуть позже российский законодатель опубликовал Приказ о расширении списка офшорных зон и включении в него, в том числе, стран ЕС. Эту меру принято считать «ответной» на включение РФ в вышеуказанный «черный» список.

Об этом читайте далее в нашем ТЦО-обзоре.

Инициатива приостановки СОИДН с недружественными странами

В течение первого полугодия 2023 года активно обсуждалась инициатива МИД и Минфина России приостановить действие соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — СОИДН) с недружественными странами.

15 марта на сайте Министерства иностранных дел РФ появилось [сообщение](#) о том, что Министерство совместно с Министерством Финансов предлагают Президенту РФ принять ответные меры на включение России в «черный список ЕС», поскольку «введение ограничительных мер в одностороннем порядке является нарушением норм международного права».

Несмотря на то что многие операции и платежи с недружественными странами на практике уже были затруднены, данная инициатива, вероятно, окажет существенное влияние на структурирование и планирование трансграничной деятельности.

По сообщениям СМИ, данный шаг не направлен на повышение доходов бюджета РФ от приостановки, он носит скорее политический характер.

Минфин анализировал информацию от бизнеса о возможном негативном эффекте отмены льгот. Так, деловые объединения и торговые палаты направляли свои соображения, в том числе предлагая сгладить негативный эффект на бизнес от приостановки поправками к Налоговому кодексу и предусмотреть исключения для отдельных случаев.

Финальное решение за главой государства и до конца июня окончательного решения принято не было. В качестве одного из механизмов рассматривалась приостановка не всего СОИДН, а отдельных статей, устанавливающих пониженные ставки налогов на дивиденды, роялти и другие пассивные доходы. То есть мера должна отразиться на «недружественных» инвесторах, при этом для физических лиц останется возможность зачета, так как само соглашение будет продолжать действовать. Для защиты бизнеса могут быть предусмотрены «адаптационные механизмы» в российском законодательстве, например, направленные на неударождение обслуживания внешних кредитов и займов.

Планировалось, что указ Президента будет опубликован в июне, но в итоге его опубликовали только в начале августа.

Минфин России расширил список офшорных зон

15 июня 2023 был опубликован Приказ Минфина РФ от 05.06.2023 об утверждении обновленного Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (далее — Перечень).

В так называемый список офшоров была добавлена 61 страна, а именно, все недружественные государства, включая страны ЕС, Соединенные Штаты Америки, Великобританию и Канаду.

Таким образом, к компаниям, добавленным в Перечень, будут применяться аналогичные критерии, что применялись ко всем другим офшорам. В частности, основные изменения касаются следующего:

- отменяется ставка 0% по дивидендам, полученным от компаний в государствах из Перечня (сейчас такая ставка применима при владении более года свыше 50% капитала компании);
- отменяется ставка 0% на прирост капитала при продаже акций / долей после 5 лет владения;
- не применяется освобождение для прибыли активных холдинговых и субхолдинговых КИК, находящихся в государствах из Перечня;
- отменяются льготы в отношении МХК;
- пропадает возможность применять льготы для субъектов МСП, если доля участия в капитале такой компании составляет более 49%;
- **сделки с независимыми компаниями в государствах из Перечня будут приравниваться к контролируемым для целей ТЦО, если сумма доходов по ним за календарный год превышает 120 млн рублей.**

На последнем пункте остановимся подробнее. Что это означает для российских налогоплательщиков?

Включение недружественных стран в Перечень приведет к признанию всех сделок с компаниями из этих стран контролируемыми в случае превышения суммового порога по таким сделкам 120 млн рублей в год, согласно пп.3 п.1 и п. 3 ст. 105.14 НК РФ.

Фактически это существенно расширяет ТЦО-контроль и налагает дополнительную административную (и не только) нагрузку на налогоплательщиков.

Во-первых, налогоплательщики могут столкнуться с трудностями получения информации от своих контрагентов, необходимой для подготовки отчетности по ТЦО.

Во-вторых, необходимо проанализировать сделки с точки зрения рентабельности российской стороны. Поскольку ранее сделки совершались с независимыми контрагентами, то есть на рыночных условиях, особых вопросов не возникало. Теперь, возможно, следует рассмотреть варианты пересмотра существующих подходов с учетом ТЦО-регулирования.

Наконец, кроме изменений, касающихся непосредственно сделок с резидентами недружественных стран, следует учесть, что может измениться подход к обоснованию уровня цен / рентабельности в традиционных контролируемых сделках. Например, если сделки с компаниями из обновленного Перечня ранее использовались как сопоставимые в данном случае, то может потребоваться изменение имеющегося подхода.

Специалисты из ADE Professional Solutions готовы проконсультировать вас по возникающим вопросам налогообложения, структурирования и по другим связанным аспектам.

Новые договоренности с дружественными государствами

В июне 2023 года Минфин РФ активно работал над достижением новых договоренностей в налоговой сфере со странами Ближнего Востока.

1. Так, 8 июня в столице Омана Маскате состоялось подписание **Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее — СОИДН) между Россией и Оманом**. По сообщению Минфина РФ, СОИДН не только учитывает особенности двустороннего экономического сотрудничества и уровня экономического развития двух стран, но и отвечает цели по предотвращению вывода капитала из России и отражает рекомендации Плана BEPS.

СОИДН с Оманом устанавливает следующие льготные налоговые ставки по налогу у источника:

- на доходы в виде **дивидендов**:
 - общая ставка в 15%,
 - пониженная ставка 10% — на доходы в виде дивидендов компаний, которые в течение года владеют не менее чем 20% долей участия в капитале компании — плательщика дивидендов;
- на **процентные доходы** общая ставка 10%,
- на доходы в виде **роялти** 10%.

При этом СОИДН предусматривает освобождение от налога у источника на доходы в виде дивидендов и процентов для государственных структур, госкомпаний и других форм государственных инвестиций.

В соглашение включены положения об уплате налогов с доходов от отчуждения акций или аналогичных прав, представленных недвижимым имуществом, по месту его нахождения. Также определен порядок налогообложения доходов от международных перевозок с четким определением перечня доходов, на которые распространяется регулирование.

В случае если ратификация протокола пройдет до конца текущего года, то положения СОИДН начнут применяться с 1 января 2024 года.

2. В конце июня стало известно, что 12 июня **представители России и Объединенных Арабских Эмиратов пришли к согласованию новых условий СОИДН**. Планируемые изменения в соглашении будут следующие: установление ставок налога у источника до 15% на дивиденды и **до 10% на процентные доходы**. По ставке налога, применимой к выплатам роялти, стороны пока не пришли к соглашению.

Напомним, что на текущий момент у России есть [действующее Соглашение «О налогообложении дохода от инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных](#)

учреждений» с ОАЭ, которое имеет достаточно узкую сферу применения: действует ставка 0% на доходы самих государств и государственных структур. Похожая норма присутствует, например, в соглашении с Саудовской Аравией и в недавно согласованном СОИДН с Оманом.

Также в действующем Соглашении с ОАЭ значится полное освобождение от налогообложения дивидендов: дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства (РФ), другому Договаривающемуся государству (ОАЭ) или его финансовым или инвестиционным учреждениям, облагаются налогом только в этом другом Договаривающемся государстве (ОАЭ).

Тем не менее распространение условий СОИДН на другие сферы, в том числе на налог у источника в отношении пассивных доходов, будет иметь благотворное влияние на бизнес. Это особенно актуально в свете растущего экономического взаимодействия между двумя странами.

МОНИТОРИНГ ДЕЙСТВУЮЩЕГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В РФ

Ограничен размер дисконта на российскую нефть марки Urals для расчета НДС, НДД и акциза на нефтяное сырье

23 февраля 2023 года Президентом подписан федеральный закон № 36-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», вносящий изменения в порядок расчета цен на нефть для целей исчисления НДС, НДД и акциза на нефтяное сырье.

Справка: налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, — K_c , который определяется налогоплательщиком самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта «Юралс» (далее — уровень цен «Юралс»), выраженного в долларах США, за баррель (Ц), уменьшенного на 15, на среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации (Р), и деления на 261.

При этом уровень цен «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Законом введено дополнительное положение, ограничивающее размер уровня цен «Юралс» при расчете ставки по НДС, НДД и размера акциза на нефтяное сырье: так, определенный налогоплательщиком самостоятельно уровень цен «Юралс» не может учитываться в размере меньшем, чем показатель ЦНСД, уменьшенный на:

- 34 доллара США (если истекший налоговый период начался с 1 по 30 апреля 2023 года включительно);
- 31 доллар США (если истекший налоговый период начался с 1 по 31 мая 2023 года включительно);
- 28 долларов США (если истекший налоговый период начался с 1 по 30 июня 2023 года включительно);
- 25 долларов США (если истекший налоговый период начался с 1 июля 2023 года);
- 20 долларов США (если истекший налоговый период начался 1 сентября 2023 года) — размер дисконта на данный период определен Федеральным законом от 31.07.2023 № 389-ФЗ.

Справка: ЦНСД — средний за налоговый период уровень цен нефти North Sea Dated (котировка Argus на основе цены пяти североморских сортов нефти, в том числе Brent) на рынке Северного моря, выраженный в долларах США за баррель, определяемый как сумма средних арифметических цен на рынке Северного моря за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде (п. 27 ст. 200 НК).

По комментариям Алексея Сазанова ([цитирует Интерфакс](#)), мера введена для облегчения перехода налогоплательщиков на российский биржевой индикатор, поскольку 1 января 2024 года Argus перестанет публиковать котировку Urals на базисе CIF.

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

Включение в таможенную стоимость франчайзинговых платежей, уплачиваемых не импортером и не поставщику товаров

Предлагаем вашему вниманию новое судебное дело [№ А19-14604/2022](#) (далее — Дело), которое может изменить практику перекалфикации «пассивного дохода».

Действующие лица

- ООО «Профарм» (далее — Общество) — налогоплательщик, перепродавец лекарственных препаратов.
- Landers Trading LTD (далее — КипрКо) — иностранная организация, поставляла лекарственные препараты в адрес Общества (сделка по данному договору и стала предметом спора), взаимозависимая с Обществом.
- АО «Фармсинтез» (далее — МКо) — материнская компания Общества, единственный акционер — Пуния В.С.
- Пуния В.С. (далее — Учредитель) — участник Общества, одобрял притворные сделки с КипрКо, взаимозависимое физическое лицо.
- BiosynteZ Laboratories Private Limited (далее — ИндКо) — производитель лекарственных препаратов из Индии, взаимозависимое лицо, поставляла лекарственные препараты в адрес МКо.

Что интересно

Налоговым органом был применен термин **«незаконная торговая наценка»**.

Торговая наценка — это часть стоимости товара, представляющая разницу между конечной ценой товара и себестоимостью.

Сделка фактически была исполнена не контрагентом, заявленным по договору — КипрКо, а **иным лицом и по иной цене**. Так как Общество, МКо и КипрКо были взаимозависимы, то и наценка незаконна: природа денежных перечислений внутри группы в действительности **не связана с процессом определения цены товара**, обусловленным деловыми причинами. Следовательно, сумма выплат, произведенных Обществом в адрес иностранного контрагента, не является наценкой, а сделка с иностранным трейдером — притворна.

Метод налогового органа

1. Выявление у Общества сделки по перепродаже лекарственного препарата от иностранного трейдера — КипрКо, исследование на предмет соблюдения положений ст.54.1 и 309 НК РФ.
2. Исследование **корпоративной структуры компании**, выявление цепочки взаимозависимых лиц (МКо, учредитель, КипрКо, ИндКо) в силу положений 105.1 НК РФ.
3. Установление цепочки поставки лекарственного препарата от реального производителя фактическому потребителю, анализ денежных потоков среди всех участников корпоративной

структуры производимого взаимозависимой ИндКо через взаимозависимое с материнской компанией Общество (анализ первичных документов, договоров, технических заданий, книг покупок, продаж).

4. Изучены Устав Общества, Протокол об одобрении сделки для целей понимания того, была ли сделка на нерыночных условиях одобрена руководством (была ли она совершена умышленно).
5. Проведен анализ деятельности КипрКо, а именно:
 - 1) наличия документов, подтверждающих реальность деятельности иностранного трейдера – Общество не смогло предоставить документы, подтверждающие налоговое резидентство КипрКо, вид деятельности и факт регистрации на Кипре;
 - 2) контрагентов КипрКо — все они являются компаниями Группы.
6. Исследование содержания, условий, предмета договоров между фактическим производителем лекарственных средств и МКо, Обществом и КипрКо — установлена сопоставимость сделок, но выявлено завышение цены с иностранным трейдером (в 16 раз).
7. Произведен анализ движения денежных средств по банковским счетам, кредиторской и дебиторской задолженности между Обществом, КипрКо и МКо, установлено, что большая часть средств возвращалась обратно в МКо, задолженность иностранного трейдера не исследовалась.
8. Принимая во внимание факты и выводы, раскрытые в ходе контрольных мероприятий, сделка с КипрКо была признана налоговым органом **притворной**. Следовательно, был нарушен п. 1 ст. 54.1 (занижение налоговой базы в результате **искажение фактов хозяйственной жизни**), затраты по данной сделке неправомерно были включены в налоговую базу по налогу на прибыль.

Притворная сделка — искусственная ситуация, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность налогоплательщика, совершается для прикрытия другой сделки, в том числе сделки на иных условиях.

Также было установлено нарушение ст. 309 НК РФ — неисчисление, неудержание суммы налога на прибыль с источника доходов.

9. Сделка с КипрКо являлась **притворной** и была совершена с целью прикрытия сделки с взаимозависимым иностранным производителем и по меньшей стоимости. «Излишек» («торговая наценка») не имела никакой связи с товаром и реальной сделкой по его приобретению. Установлено нарушение п. 1 ст. 54.1 НК РФ в связи с неправомерным включением в состав расходов по налогу на прибыль затрат по притворной сделке доначислен налог у источника.

Суд полностью поддержал выводы налогового органа.

Принимая во внимание аргументацию суда, а также детали Дела, хотели бы обратить внимание на следующие моменты (факторы), которые привели к тому, что судом было принято решение в пользу налогового органа:

- **необоснованно высокая торговая наценка** посредника (в 16 раз больше, чем цена по сопоставимой сделке);
- **отсутствие документов**, подтверждающих факт налогового резидентства и местонахождения на территории Республики Кипр;
- **неуплата получателем налога на прибыль** в стране своего местонахождения;

- **отличие условий договоров** от обычаев делового оборота (отсутствие предоплаты, длительная отсрочка платежа и др.);
- **товар следовал напрямую из Индии** в РФ без передачи товара посреднику, минуя трейдера (подтверждено ГТД, номера инвойсов, накладных совпадали).
- **одобрялись и согласовывались** невыгодные условия (следует из содержания Устава Общества, доказано по протоколам);
- **ценообразование и взаимоотношения** между звеньями цепочки контролировались Учредителем.

Вывод

Детали, факты, аргументы и доводы, освещенные в Деле, представляют ценность для анализа потенциальных налоговых рисков, которые могут возникнуть в процессе взаимодействия с иностранными взаимозависимыми лицами по «активным» импортным операциям. Как показывает Дело, в процессе проверки экономической обоснованности расходов по импортной сделке с иностранным трейдером налоговый орган может исследовать торговую наценку контрагента и ее роль во всей цепочке хозяйственных операций.

Это новый подход к анализу сделок — ранее завышение стоимости приобретаемых товаров «техническим» посредником оспаривалось только в части учета расходов в базе по налогу на прибыль. Полагаем, что теперь налоговые органы будут детальнее анализировать договоры по импортным сделкам, исследовать наценку посредника, его роль в цепочке хозяйственных операций. Надо полагать, что контролирующие органы могут рассматривать наценку еще и как безвозмездную передачу имущества, то есть как «пассивный» доход иностранного лица, возникающий в РФ и представляющий собой базу для налога у источника.

Такой метод анализа экономической целесообразности понятен в виду вектора, который был задан в основных направлениях налоговой политики на 2023–2025 (далее — ОННП). Так, согласно ОННП на 2023-2025 годы запланировано обсуждение поправок к НК РФ, которые позволили бы облагать налогом у источника в РФ доходы иностранных лиц в результате произведенной корректировки цены по сделке, совершенной с российским взаимозависимым лицом.

Более того, не исключено, что в процессе анализа цепочки операций инспекция может также запросить ТЦО-документацию, регламент по ценообразованию. Поэтому мы заранее рекомендуем провести диагностику контролируемых сделок, при необходимости подготовить налоговую документацию для целей ТЦО.

ADE Professional Solutions всегда будет рада помочь решить вопросы в области корпоративного налогообложения и трансфертного ценообразования.

ДРУГИЕ НОВОСТИ

Банк России оставил без изменения ключевую ставку в первом полугодии 2023 г.

В течение первых шести месяцев 2023 года Банк России несколько раз принимал решение сохранить ключевую ставку неизменной, на уровне 7,50% годовых: на заседании Совета директоров [10 февраля](#), [17 марта](#), [28 апреля](#) и [9 июня](#) 2023 года.

Практически на всех заседаниях Банк России отмечает, что будет принимать дальнейшие решения по ключевой ставке с учетом фактической и ожидаемой динамики инфляции относительно цели и процесса структурной перестройки экономики, а также оценивая риски со стороны внутренних и внешних условий и реакции на них финансовых рынков. При этом в течение второго квартала происходило повышение инфляционных ожиданий одновременно со снижением курса рубля.

Это привело, в свою очередь, к существенному повышению ключевой ставки во второй половине года. Так, Совет директоров Банка России принял решение повысить ключевую ставку с 15 августа 2023 года до 12,00% годовых.

Авторы ТЦО-обзора за I полугодие 2023 года:



Татьяна Воронина
Директор, ТЦО и услуги в области
налогообложения



Ника Славинская
Менеджер, ТЦО и услуги в области
налогообложения



София Машкова
Младший менеджер, ТЦО и услуги в
области налогообложения



Софья Морозова
Консультант, ТЦО и услуги в области
налогообложения

ADE Professional Solutions

- Создана в 2004 году
- Консультационные услуги в области финансов предприятиям различных отраслей в России и за рубежом
- Tier 3 по направлению «Трансфертное ценообразование», в список компаний в сфере налогообложения по направлению «Налоговые споры» по результатам международного рейтинга World Transfer Pricing 2021
- 2 место по аутсорсингу подготовки финансовой отчетности по МСФО (РА Эксперт, 2022)
- 50 аттестованных высокопрофессиональных сотрудников в штате
- Статус одобренный ACCA (ACCA Platinum Approved Employer)
- С 2021 года член HLB Global 10-й по величине альянс в мире

Основные направления:

- Подготовка отчетности по МСФО/Методология
- Автоматизация отчетности по МСФО, управленческой отчетности
- Налоговый консалтинг
- Управленческий консалтинг
- Аудит отчетности по МСФО

Москва

109028, г. Москва, Хохловский пер. 16 стр. 1

Телефон: +7 (495) 984 75 90

Электронная почта: mail@ade-solutions.com

Реквизиты:

ООО «А.Д.Е. Профешнл Солушнз»

ИНН 7714577580

КПП 770901001

ОГРН 1047796871760

Юридический адрес: 109028, Москва, Хохловский переулок, д.16, стр.1

Веб-сайт:

www.ade-solutions.com

ТЦО-портал:

www.ade-solutions.com/tp-portal/

