

Крупным планом

Анализируем важные законодательные изменения

Департамент налогов и права



[Secondary adjustment](#)

[Расширение оснований для признания лиц взаимозависимыми](#)

[Информация для проведения исследования](#)

[Использование медианного значения интервалов](#)

[Сделки с лицами, зарегистрированными в офшорных юрисдикциях](#)

[Отчетность по трансфертному ценообразованию](#)

[Соглашения о ценообразовании](#)

[Интервал безопасной гавани](#)

[Штрафы за нарушение в области трансфертного ценообразования](#)

Осенние налоговые поправки: ужесточение правил трансфертного ценообразования

В третьем чтении принят большой [закон](#) о внесении многочисленных поправок к НК РФ.

Среди них — широко обсуждаемое ужесточение регулирования в сфере трансфертного ценообразования:

- переквалификация суммы корректировки по контролируемым сделкам с нерезидентами в дивиденды с удержанием налога у источника;
- дополнение оснований для признания лиц взаимозависимыми;
- использование медианного значения интервала цен/рентабельности;
- расширение состава информации по контролируемым сделкам, которую необходимо предоставлять налоговым органам;
- увеличение штрафов за нарушения в области трансфертного ценообразования;
- изменение «интервалов безопасной гавани» в отношении процентных доходов/расходов.

Рассмотрим изменения и их последствия в нашем новом обзоре.



Secondary adjustment

Корректировка цены в контролируемой сделке будет приравниваться к дивидендам и облагаться налогом у источника, если одновременно выполняются следующие условия:

- сделка осуществлена между взаимозависимыми лицами (исходя из буквального прочтения — включая сделки, приравниваемые к сделкам с взаимозависимыми лицами);
- одной из сторон сделки является лицо, не признаваемое резидентом РФ;
- фактически примененная в сделке цена отличается от рыночной;
- такое отличие стало основанием для корректировки налоговой базы (добровольной или по результатам налоговой проверки);
- в результате корректировки у стороны сделки, не являющейся налоговым резидентом РФ, возник доход в сумме корректировки.

Налог у источника будет исчисляться по ставке 15%.

Датой получения иностранным лицом дохода, переквалифицированного в дивиденды, будет признаваться последний день календарного года, в котором совершена сделка.

За счет введения такого механизма власти, очевидно, хотят контролировать потоки перераспределения прибыли, выводимой посредством применения в контролируемых сделках нерыночных цен.

Стоит отметить, что практика взимания налога у источника на сумму корректировки цены существовала и до внесения поправок.

Так, в ряде дел налоговым органам удалось доказать, что за счет применения нерыночных (завышенных) цен во внешнеторговых сделках иностранным лицам выплачивался пассивный доход, который должен облагаться налогом у источника:

- дело № [A40-192349/2022](#) — завышение расходов на приобретение транспортно-экспедиционных услуг у «технического» иностранного контрагента;
- дело № [A60-26858/2022](#) — завышение стоимости оборудования и лекарственных субстанций, приобретаемых через транзитную компанию в Гонконге;
- дело № [A19-14604/2022](#) — завышение стоимости лекарственных препаратов, приобретаемых через транзитную кипрскую компанию.

Важно отметить, что все указанные споры касались «обычных» выездных проверок, а не специальных проверок ФНС России, проводимых по правилам трансфертного ценообразования.

При этом, помимо довода о завышении цены, одним из основополагающих аргументов являлся «технический» характер поставщика: во всех указанных спорах налоговые органы доказали, что иностранный контрагент был специально внедрен в цепочку поставки для манипуляции с ценами, получения налоговой выгоды и вывода средств в низконалоговую юрисдикцию.

Поправками же предлагается облагать налогом у источника **любую** корректировку цены в контролируемых сделках с взаимозависимыми лицами - нерезидентами, осуществленную по правилам трансфертного ценообразования, вне зависимости от намерения налогоплательщика сэкономить на налогах.

Также хотелось бы обратить внимание на некоторые детали вносимых поправок:

- формальное прочтение поправок позволяет признавать дивидендами сумму корректировки не только в сделках с взаимозависимыми лицами, но и в сделках, приравниваемых к сделкам между взаимозависимыми лицами — например, в сделках с лицами, [зарегистрированными в офшорных юрисдикциях](#), или в сделках с [товарами мировой биржевой торговли](#);
- «приравнивание» к дивидендам не будет зависеть от юридической структуры группы — например, к дивидендам могут приравнивать и корректировки по сделкам между «сестринскими» компаниями;
- не вполне понятно, можно ли будет воспользоваться льготными ставками налога у источника, предусмотренными действующими СОИДН — вероятно, в этом случае будет необходимо анализировать содержание терминов «дивиденды» и «прочие доходы», упомянутых в СОИДН;
- переквалификация в дивиденды будет возможна не только в случае приобретения у иностранных лиц товаров/работ/услуг/имущественных прав по завышенным ценам, но и в случае продажи товаров/работ/услуг/имущественных прав иностранным лицам по заниженным ценам.

Избежать начисления налога у источника будет возможно при условии осуществления добровольной корректировки налоговой базы и возврата дохода в сумме корректировки иностранным лицом на российский счет налогоплательщика не позднее срока уплаты налога за период, в котором осуществлена контролируемая сделка.

Если же возврат дохода был произведен после истечения установленного срока уплаты налога, то избежать начисления налога у источника можно при условии, что:

- доход возвращен на российский счет налогоплательщика до вынесения решения о назначении проверки уплаты налогов в контролируемых сделках;
- налогоплательщик при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль/НДФЛ учел вмененный процентный доход иностранного лица за пользование денежными средствами, рассчитываемый исходя из 1/300 ключевой ставки Банка России.

При проверке контролируемых сделок налоговыми органами одновременно будет проверяться и уплата такого налога у источника.



Расширение оснований для признания лиц взаимозависимыми

Теперь взаимозависимыми лицами будут признаваться также:

- контролирующее лицо и его КИК;
- КИКи одного контролирующего лица.

На практике это будет означать, что доля участия для признания лиц взаимозависимыми снизится с действующих 25% до 10% в том случае, если речь идет об иностранной компании, контролируемой российскими лицами, совокупная доля участия которых в капитале иностранной компании превышает 50%.

Также взаимозависимыми лицами теперь будут признаваться две организации в том случае, если

физическое лицо, которое участвует в одной из них более чем на 25% и/или имеет полномочия по назначению их единоличного исполнительного органа или не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров, и физическое лицо, которое участвует в другой организации более чем на 25% и/или имеет аналогичные полномочия, признаются взаимозависимыми [по основанию родства или брака](#).

Таким образом, например, две компании, в одной из которых участником является супруг, а в другой супруга, будут считаться взаимозависимыми лицами.



Информация для проведения исследования

Для определения интервала рыночных цен, помимо «внутренних сопоставимых» цен, допускается использование информации о сопоставимых сделках, совершенных взаимозависимыми с налогоплательщиком лицами с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми.

Таким образом, интервал рыночных цен можно будет определять, используя информацию о сопоставимых сделках с независимыми лицами, совершенными компаниями группы.

Одновременно исключен пункт об обязательном использовании налоговыми органами внутренних сопоставимых цен при проведении проверки.



Использование медианного значения интервалов

В дополнение к использованию минимального и максимального значения интервалов рыночных цен/рентабельности теперь будет применяться и медианное значение.

Оно будет определяться следующим образом — число значений построенного интервала необходимо будет поделить на два и если:

- получилось целое число, то медиана равна среднеарифметическому значению цены/рентабельности, соответствующему полученному порядковому номеру, и

следующему за ним в порядке возрастания;

- получилось нецелое число, то медиана равна значению интервала цены/рентабельности, соответствующему порядковому номеру целой части полученного значения, увеличенному на один.

Использование медианного значения интервала на практике может привести к существенному росту суммы корректировок.

Помимо этого, вводится «интерквантильное» определение интервала при использовании биржевых котировок и данных информационно-ценовых агентств: если сейчас интервалом рыночных цен признается интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, совершенных на бирже/опубликованных информационно-ценовыми агентствами, то теперь придется определять минимальную и максимальную цену с использованием общего правила «интерквартилей».



Сделки с лицами, зарегистрированными в офшорных юрисдикциях

Расширяется перечень сделок с лицами, расположенными в офшорных юрисдикциях, которые приравниваются к сделкам с взаимозависимыми лицами — теперь к ним также будут относиться сделки с иностранными структурами без образования юридического лица, если местом регистрации/налогового резидентства таких структур или одного из участников (пайщиков, доверителей, иных лиц и бенефициаров), в интересах которых иностранная структура без образования юридического лица осуществляет свою деятельность, является страна, включенная в «черный» список.

Одновременно смягчается негативный эффект от недавнего пополнения «черного» списка всеми недружественными странами.

Не будут признаваться контролируруемыми следующие сделки:

- сделки с независимыми экспортно-кредитными агентствами и/или банками, местом регистрации/налогового резидентства которых является страна, СОИДН с которой приостановлен августовским [указом](#) Президента РФ;
- сделки, в результате которых у налогоплательщика возникли долговые обязательства, связанные с выпуском еврооблигаций;
- сделки с организациями, местом



Отчетность по трансфертному ценообразованию

В Расширяется **состав документации по трансфертному ценообразованию** — дополнительно будет необходимо предоставить:

- сведения о доходах и расходах, численности сотрудников, сумме прибыли/убытка, стоимости основных средств и нематериальных активов иностранного лица, являющегося стороной контролируемой сделки (если речь идет о сделке между взаимозависимыми лицами);

Важно отметить, что возможность применять минимальное/максимальное значение интервала вместо медианы по-прежнему сохранится, если налогоплательщик проводит корректировку добровольно.

Таким образом, добровольная корректировка позволит снизить сумму потенциальных доначислений (в отсутствие добровольной корректировки налоговые органы начислят налоги, используя медианное значение интервалов).

регистрации/налогового резидентства которых является страна, СОИДН с которой приостановлен августовским [указом](#) Президента РФ, при одновременном выполнении следующих условий:

- договоры/соглашения, на основании которых совершены указанные сделки, заключены до 1 марта 2022 года;
- порядок определения цен и/или методик (формул) ценообразования, применяемый в указанных сделках, не изменялся после 1 марта 2022 года;
- такие сделки не соответствуют действовавшим по состоянию на 1 марта 2022 года условиям признания сделок контролируемыми.

Напомним, что с [расширением](#) «черного» списка все сделки с независимыми лицами, расположенными в недружественных странах, считаются контролируемыми, если их сумма за год превышает 120 млн руб.

Согласно последним [разъяснениям](#) Минфина России обновленный «черный» список начнет применяться только с 1 января 2024 года.

Вносимыми законопроектом поправками, по сути, уточняется, что и после 1 января 2024 года ряд сделок не подпадет под контроль, включая сделки по «старым» договорам, ранее не признаваемые контролируемыми.

- документы, подтверждающие указанные выше сведения, включая финансовую отчетность, если ее составление предусмотрено личным законом иностранного лица (если финансовая отчетность не может быть представлена вместе с документацией, то ее необходимо предоставить в срок не позднее 12 месяцев с даты окончания финансового года, в котором совершена контролируемая сделка);

- документы, подтверждающие сведения о функциях/рисках сторон сделки;
- документы, содержащие регистрационные данные иностранного лица, являющегося стороной контролируемой сделки, и сведения о лицах, выступающих от имени указанного лица, предоставленные налогоплательщику при заключении контролируемой сделки;
- анализ коммерческих и/или финансовых условий контролируемой сделки (его проведение становится обязательным).

Уточняется, что документацию необходимо готовить в том числе и по сделкам, которые приравниваются к взаимозависимым (включая, например, сделки с независимыми лицами, расположенными в офшорных юрисдикциях).

Предусматривается, что документация по трансфертному ценообразованию может быть истребована налоговым органом вне проверки — она должна быть представлена в течение 30 дней с даты запроса (при этом общее положение о том, что документация не может быть истребована ранее 1 июня следующего года, сохраняется).

Также важное изменение — документацию по контролируемым сделкам, предметом которых являются товары мировой биржевой торговли (за исключением сделок между российскими лицами) будет необходимо предоставлять, не дожидаясь запроса налоговых органов, — одновременно с уведомлением о контролируемых сделках. В качестве некоторого переходного периода документацию по таким сделкам, осуществленным в 2024 году, можно будет предоставить до 1 декабря 2025 года.

Также значительно расширится **состав уведомления о контролируемых сделках** — в нем придется указывать:

- сведения об условиях совершения сделки;
- в отношении сделки, предметом которой являются товары — сведения об условиях и о базисе поставки товаров, дате отгрузки товаров (дате перехода права собственности на товары, дате признания дохода/расхода по сделке);
- сведения об использованных методах трансфертного ценообразования, предусмотренных НК РФ, и об источниках информации о сопоставимых сделках;
- в отношении контролируемых сделок с взаимозависимыми лицами, предметом которых выступают товары мировой биржевой торговли (за исключением сделок между российскими лицами) — сведения о сделках последующей

реализации/предшествующей покупке и их условиях (сведения о цепочке создания стоимости). Согласно поправкам налогоплательщик должен принять меры по получению от своих взаимозависимых лиц таких сведений, сослаться на отказ взаимозависимого лица в их предоставлении не получится.

Налогоплательщики — юридические лица смогут подавать уведомление о контролируемых сделках только в электронном виде.

В части подготовки **страновых сведений** международными группами компаний (МГК) также вносятся поправки.

Так, дополняется основание для признания группы МГК — теперь не обязателен факт составления консолидированной отчетности, достаточно выполнения условия о том, что такая отчетность составлялась бы, если бы ценные бумаги любой компании группы котировались.

Это означает, что в большем количестве случаев группы с иностранными структурами будут признаваться МГК и в отношении них придется исполнять обязанность по подготовке страновых сведений.

ФНС России опубликовала [проект](#) перечня стран, допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами.

В проект попали 21 государство (Австрия, Австралия, Бельгия, Германия, Греция, Дания, Ирландия, Испания, Италия, Кипр, Люксембург, Нидерланды, Норвегия, Польша, Португалия, Румыния, Словения, Финляндия, Франция, Швеция, Япония) и одна территория (Бермуды).

В случае утверждения списка российским обществам, входящим в МГК с материнскими компаниями в странах из данного списка, также придется готовить и представлять российским налоговым органам страновые отчеты.

Поправками вводится отдельная обязанность по предоставлению в некоторых случаях **сведений из консолидированной финансовой отчетности МГК и финансовой отчетности участников МГК**.

Если хотя бы один участник МГК, более 50% активов которой находится на территории РФ, совершил контролируемые внешнеторговые сделки, предметом которых являются товары мировой биржевой торговли, то материнская компания/уполномоченный участник такой МГК обязаны предоставить:

- сведения из консолидированной финансовой отчетности такой МГК;
- сведения из финансовой отчетности участников такой МГК, совершивших указанные контролируемые сделки, а также сделки по последующей реализации таких товаров и/или связанные с контролируемой сделкой (перевозка, хранение, упаковка, страхование,

финансирование, маркетинг).

Такие сведения должны быть предоставлены в ФНС России в электронном виде в срок не позднее 12 месяцев с даты окончания финансового года, в котором были совершены контролируемые сделки (формат предоставления таких сведений будет утвержден позднее).



Соглашения о ценообразовании

Обратиться за заключением соглашения о ценообразовании смогут не только налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, но и налогоплательщики, являющиеся сторонами контролируемых сделок с товарами мировой биржевой торговли, сумма доходов/расходов по которым превысила по итогам календарного года 2 млрд руб.

Расширяется период, на который можно заключить соглашение — совокупно его можно будет подписать на пять лет: календарный год, в котором

представлено заявление на заключение соглашения, а также на два предшествующих и два последующих года.

При этом соглашение о ценообразовании с участием компетентного иностранного органа можно будет заключить совокупно только на три года: календарный год, в котором подано заявление, и на два последующих года.

Государственная пошлина за заключение соглашения снижается с 2 до 1 млн руб.



Интервал безопасной гавани

НК РФ предусматривает для займов, являющихся контролируемыми сделками, так называемые безопасные коридоры процентных ставок.

Налогоплательщики вправе признать процентный доход/расход исходя из фактической ставки по таким займам в том случае, если:

- в отношении расходов — фактическая процентная ставка меньше максимального значения интервала;

- в отношении доходов — фактическая процентная ставка выше минимального значения интервала.

При невыполнении этих условий налогоплательщикам необходимо подтверждать ставку документацией по трансфертному ценообразованию.

В 2022–2023 годах действовали более широкие границы интервала безопасной гавани, с 1 января 2024 года они будут пересмотрены.

Валюта	Интервал на 2022-2023 годы	Интервал с 2024 года
Рубль	От 0% до 180% от ключевой ставки	От 10% до 150% от ключевой ставки, минимальное значение интервала не может быть менее 2%
Евро	От 0% до STR + 7%	От 1% до STR + 7%
Китайский юань	От 0% до SHIBOR + 7%	От 1% до SHIBOR + 7%
Фунты стерлингов	От 0% до SONIA в фунтах стерлингов + 7%	От 1% до SONIA в фунтах стерлингов + 7%
Швейцарские франки или японские иены	От 0% до SARON в швейцарских франках или TONAR в японских иенах + 5%	От 1% до SARON в швейцарских франках или TONAR в японских иенах + 5%
Иные валюты	От 0% до SOFR в долларах США + 7%	От 1% до SOFR в долларах США + 7%



Штрафы за нарушение в области трансфертного ценообразования

Существенно увеличиваются штрафы за нарушения в области трансфертного ценообразования.

Положения НК РФ	Нарушение	Сумма штрафа	
		Текущая редакция НК РФ	Редакция с учетом поправок
Ст. 129.3	Неполная уплата налога в результате применения нерыночных цен в контролируемых сделках с нерезидентами РФ	40% от суммы неуплаченного налога, но не менее 30 тыс. руб. Наличие документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен, освобождает от ответственности.	Сумма неуплаченного налога с дохода, полученного иностранным лицом по корректировке*, но не менее 500 тыс. руб. Наличие документации от ответственности не освобождает.
	Неполная уплата налога в результате применения нерыночных цен во внутрироссийских контролируемых сделках	40% от суммы неуплаченного налога, но не менее 30 тыс. руб. Наличие документации освобождает от ответственности.	40% от суммы неуплаченного налога, но не менее 30 тыс. руб. Наличие документации освобождает от ответственности.
Ст. 129.4	Непредставление в срок уведомления о контролируемых сделках, а также представление уведомления, содержащего недостоверные сведения	5 тыс. руб.	100 тыс. руб.
Ст. 129.9	Непредставление в срок уведомления об участии в МГК, а также представление уведомления, содержащего недостоверные сведения	50 тыс. руб.	500 тыс. руб.
Ст. 129.10	Непредставление в срок странового отчета, а также представление отчета с недостоверными сведениями	100 тыс. руб.	1 млн руб.
Ст. 129.11	Непредставление национальной документации	100 тыс. руб.	1 млн руб.
	Непредставление глобальной документации	100 тыс. руб.	1 млн руб.
	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком документации, касающейся конкретной сделки (группы однородных сделок)	Штрафа нет	500 тыс. руб.
	Непредставление в установленный срок сведений из консолидированной отчетности МГК, из финансовой отчетности участников МГК, а также предоставление недостоверных сведений	Нет обязанности предоставлять такие сведения	1 млн руб.

* Полагаем, что речь в данном случае идет о недоплаченной сумме налога на доходы у источника, исчисленного в отношении корректировки цены в контролируемой сделке с нерезидентом. Таким образом, сумма штрафа составит 15% от суммы корректировки (ранее обсуждалось возможное повышение штрафа до 40% от суммы корректировки). Учитывая, что в отдельных случаях есть возможность избежать уплаты налога у источника с суммы корректировки (если, например, сумма полученного контрагентом по сделке дохода возвращена на счет налогоплательщика), то, соответственно, есть шанс избежать и уплаты штрафа.

Ужесточение правил трансфертного ценообразования, конечно же, существенно поменяет подход налогоплательщиков к выявлению контролируемых сделок и анализу примененных в них цен.

Безусловно, теперь использование нерыночных цен в контролируемых сделках «обойдется» значительно дороже.

Поправки будут применяться к сделкам, доходы/расходы по которым признаются начиная с 1 января 2024 года вне зависимости от даты договора (иной порядок действия поправок может быть установлен указом Президента РФ).

Мы рекомендуем:

- проанализировать возможное расширение периметра контролируемых сделок (в том числе ввиду включения всех недружественных стран в перечень офшорных юрисдикций);
- продумать стратегию подготовки документации по сделкам с независимыми лицами;
- принимая во внимание возможные риски (в том числе штрафные санкции), определиться, по каким сделкам будет проводиться исследование по трансфертному ценообразованию и составляться документация по трансфертному ценообразованию;
- оценить расширение состава информации, предоставляемой налоговым органам, продумать способы сбора такой информации;
- внедрить в учетные системы новые/обновленные формы и форматы предоставления информации (по мере их утверждения);
- продумать возможности для автоматизации заполнения новых/обновленных форм;
- взвесить все «за» и «против» в части возможности проведения добровольной корректировки по трансфертному ценообразованию с учетом новых положений о медиане;
- по сделкам, цены в которых подтверждались с использованием данных биржевых котировок/информационно-ценовых агентств, оценить потенциальные риски и необходимость пересмотра подходов к ценообразованию в связи с сужением интервалов;
- рассмотреть возможность заключения соглашений о ценообразовании.

Мы будем рады обсудить с вами произошедшие изменения и оказать содействие в решении любых вопросов.

В связи со значительным изменением регулирования в сфере трансфертного ценообразования мы подготовили [краткий опрос](#) и будем признательны, если вы примете в нем участие.

Заполнение анкеты займет у вас не более двух минут.

Партнеры ДРТ

Контакты



Дмитрий Кулаков

Партнер

Руководитель группы
трансфертного
ценообразования

dkulakov@delret.ru



Дмитрий Машаров

Старший менеджер

Группа
трансфертного
ценообразования

dmasharov@delret.ru



Татьяна Кофанова

Партнер

tkofanova@delret.ru



Наталья Кузнецова

Партнер

nkuznetsova@delret.ru



Юлия Орлова

Партнер

yorlova@delret.ru

delret.ru

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом компании, действующие под брендом «Деловые Решения и Технологии» (Группа ДРТ, delret.ru/about), не предоставляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одна из компаний Группы ДРТ не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.

Группа ДРТ