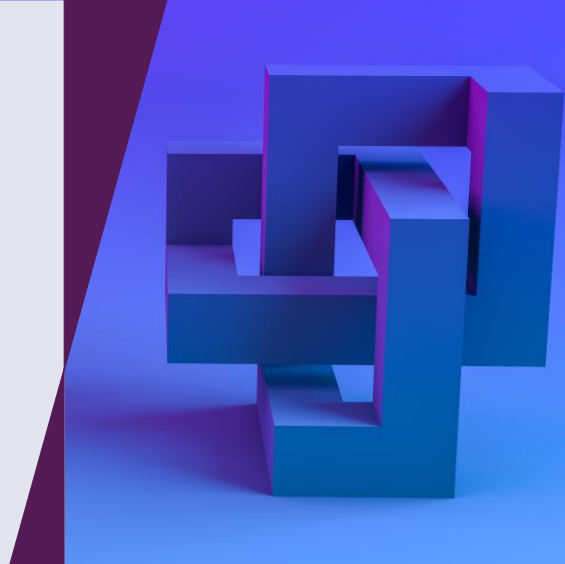


Взаимосогласительная процедура по вопросам трансфертного ценообразования (ТЦО)

kept

Обзор Kept | 30 ноября 2022 г.



Цели и задачи взаимосогласительной процедуры (ВСП)

Напомним, что взаимосогласительная процедура (далее — «ВСП») проводится в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения (далее — «СИДН») между Российской Федерацией и иностранным государством-партнером по СИДН для разрешения спорных вопросов, связанных с применением такого соглашения.

Целью проведения взаимосогласительной процедуры является устранение двойного налогообложения:

- в случаях, когда действия налогового органа одного или двух государств-партнеров по СИДН привели или могут привести к налогообложению не в соответствии с положениями соответствующего СИДН;
- при разрешении по взаимному согласию любых трудностей или сомнений, возникающих при толковании или применении соответствующего СИДН;
- при проведении консультаций между компетентными органами по вопросам, не предусмотренным соответствующим СИДН.

Для приведения положений российского законодательства в соответствие с международными стандартами разрешения споров при применении СИДН в рамках ВСП в НК РФ была введена Глава 20.3, которая определяет общий порядок проведения указанной процедуры. Более детально порядок, сроки подачи и

рассмотрения заявления о проведении ВСП определяет Минфин России¹.

Так, согласно российским правилам резиденты Российской Федерации и физические лица – граждане Российской Федерации вправе инициировать ВСП² в случае, если, по мнению таких лиц, произошло или может произойти налогообложение, противоречащее положениям СИДН³.

По результатам ВСП не осуществляются корректировки регистров налогового учета и первичных документов – корректировки подлежат отражению непосредственно в налоговых декларациях по соответствующим налогам (например, которые являлись предметом контроля в рамках ТЦО) (п. 1 ст. 105.18-1 НК РФ).

Если российская организация - налогоплательщик получает право на зачет или возврат суммы налога, эта сумма налога подлежит зачету или возврату в общем порядке (п. 2 ст. 105.18-1 НК РФ). При этом срок подачи такого заявления (п. 7 ст. 78 НК РФ, п. 3 ст. 79 НК РФ) при проведении ВСП может отличаться от установленного по НК РФ трехлетнего периода.

Следует отметить, что в соответствии с изменениями, внесенными в НК РФ, с 01.01.2023 в указанном выше случае российская организация – налогоплательщик получает право на возврат суммы денежных средств в порядке, установленном статьей 79 НК РФ, в случае положительного сальдо единого налогового счета такого налогоплательщика⁴.

¹ В частности, Минфином России на официальном сайте 30.01.2019 опубликовано Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры / Guidance on Mutual Agreement Procedure, а также выпущен приказ Минфина России от 11.06.2020 № 102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения».

² ВСП также может быть инициирована по запросу компетентного органа государства-партнера по СИДН.

³ Нерезиденты (физические и юридические лица) могут обратиться с заявлением о проведении ВСП в компетентный орган Российской Федерации, если это предусмотрено действующим СИДН с иностранным государством, резидентом которого такие лица являются.

⁴ Начиная с 01.01.2023, согласно п. 1 ст. 79 НК РФ, налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент вправе распорядиться суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо его единого налогового счета, путем возврата этой суммы на открытый ему счет в банке в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

ВСП в части ТЦО: актуальные новости

Следует отметить, что согласно статистическому обзору ОЭСР за 2020 год в части ВСП, в мире доля процедур по вопросам ТЦО составляет более половины всех случаев подачи ВСП⁵. Указанное распределение релевантно и для России. При этом приведенные ОЭСР данные свидетельствуют о немногочисленных завершенных ВСП в России⁶.

Кроме того, до последнего времени в широком доступе отсутствовала информация о том, на что Минфин России обращает внимание при рассмотрении заявлений на ВСП по вопросам ТЦО.

В этой связи примечательным является письмо Минфина России от 12 сентября 2022 г. № 03-08-05/88695 (далее — «Письмо Минфина») касательно обращения налогоплательщика о проведении ВСП, недавно опубликованное в правовых базах данных⁷, в котором впервые были подробно разъяснены вопросы рассмотрения ВСП в части ТЦО и даны соответствующие рекомендации.

В Письме Минфина излагаются факты из непосредственного обращения налогоплательщика, поданного 9 июня 2022 г., касательно результатов налоговой проверки, проведенной налоговыми органами Республики Корея, предметом которой являлись вопросы уплаты налога на прибыль организаций корейской компанией – контрагентом российского общества по сделкам, признаваемым контролируруемыми для целей ТЦО, за период 2014 – 2016 гг. (далее – «Проверка»).

Проверка проводилась в соответствии с локальными правилами ТЦО Республики Корея. В результате корейской компании – контрагенту были доначислены суммы налога на прибыль организаций, т.к. при применении метода сопоставимой рентабельности было выявлено превышение рыночного уровня операционной рентабельностью продаж тестируемой стороны (российского общества) в контролируемых сделках. При этом суммы доначислений были рассчитаны исходя из медианного значения рыночного интервала операционной рентабельности продаж.

В связи с вышеизложенным, российское общество обратилось в Минфин России с заявлением о проведении ВСП, где указывает на действия налоговых органов Республики Корея, которые привели к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции между Правительством РФ и Правительством Республики Корея об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 19 ноября 1992 г. (далее – «Конвенция»).

Другими словами, по мнению российского общества, уплата дополнительных сумм налога на прибыль организаций в Корею корейской компанией – контрагентом по контролируемым сделкам в результате проведенной Проверки свидетельствует о том, что в России у российского общества имеется переплата по налогу на прибыль организаций, которая может быть зачтена или возвращена в рамках ВСП⁸.

Рассмотрев обращение российского общества, Минфин России сделал заключение о необходимости предоставления дополнительных сведений для принятия решения о начале ВСП или для выявления фактов и обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии действий налоговых органов Республики Корея, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции.

Так, у российского общества была запрошена дополнительная информация, которая касается не только уточнения отдельных фактов Проверки, но также и оценки методологии налоговых органов Республики Корея с точки зрения российских правил ТЦО (в частности, обоснование показателя рентабельности с учетом норм п. 4 ст. 105.12 НК РФ).

Кроме того, в Письме Минфина также выделен ряд существенных условий, соблюдение которых является важным при принятии решения об обращении с заявлением о начале ВСП.

Среди таких условий следует выделить необходимость соблюдения географического критерия (при проведении сравнительного исследования) и проведения анализа применимости методов ТЦО согласно иерархии методов в соответствии с НК РФ.

⁵ [2020 Mutual Agreement Procedure Statistics - OECD](#)

⁶ [Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 - Russia \(oecd.org\)](#)

⁷ В виде, представленном в правовых базах данных, документ опубликован не был.

⁸ Согласно положениям п. 10 ст. 105.12 НК РФ, применение для целей налогообложения минимального или максимального

значения интервала рентабельности в соответствии с п. 9 ст. 105.12 НК РФ производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ, если иное не предусмотрено по результатам ВСП в соответствии с СИДН.

Выводы

Опубликование Письма Минфина можно охарактеризовать как положительную тенденцию, свидетельствующую о начале более открытого и активного процесса рассмотрения обращений о ВСП в части ТЦО в России.

Следует отметить, что исходя из прочтения Письма Минфина для целей всестороннего рассмотрения вопроса анализируются не только действия налоговых органов государств - партнеров по СИДН, приведшие к двойному налогообложению (результаты ТЦО-проверки по локальным правилам), но также оцениваются результаты ТЦО-анализа с учетом правил НК РФ.

При этом, принимая во внимание общие цели проведения ВСП, можно заключить о необходимости сближения ТЦО-правил государств – партнеров по СИДН для целей устранения двойного налогообложения в рамках ВСП, что обуславливает возможные исходы ВСП по вопросам ТЦО.

Так, согласно положениям НК РФ, в результате ВСП могут быть согласованы следующие механизмы для устранения двойного налогообложения, которые могут отличаться от предусмотренных НК РФ:

- порядок учета доходов (прибыли, выручки) в рамках контроля ТЦО (п. 1 ст. 105.3 НК РФ);
- применение для целей налогообложения минимального или максимального значения рыночного интервала в рамках контроля ТЦО (п. 7 ст. 105.9, п. 7 ст. 105.10, п. 6 ст. 105.11, п. 10 ст. 105.12, п. 14 ст. 105.13 НК РФ).

С учетом вышеизложенного, а также принимая во внимание комментарии Минфина России о необходимости использования максимального значения рыночного интервала операционной рентабельности продаж, можно предположить, что в результате ВСП потенциально может быть переоценена сумма к зачету / возврату в России, однако на текущий момент делать выводы о финальном исходе рассматриваемой ВСП рано.

Кроме того, в текущей геополитической ситуации ставится под вопрос возможность оперативного взаимодействия компетентных органов Российской Федерации и отдельных иностранных государств.

Следует отметить, что порядок и сроки рассмотрения заявления на ВСП определяются Минфином России с учетом положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения. Исходя из анализа утвержденного порядка⁹ и рекомендаций.¹⁰ Минфина России, можно заключить, что непосредственное проведение ВСП предполагает участие компетентного органа иностранного государства.

Однако, согласно международной практике и статистике ОЭСР, одностороннее рассмотрение возможно и практикуется¹¹. Кроме того, такая возможность не исключается формулировкой положений п. 2 ст. 24 Конвенции, где указывается, что компетентный орган будет стремиться, если он сам не сможет прийти к удовлетворительному решению, решить вопрос по взаимному согласию с компетентным органом иностранного государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего Конвенции.

В этой связи не исключена потенциальная возможность одностороннего рассмотрения обращения на ВСП Минфином России без прямого взаимодействия с компетентным органом иностранного государства.

Также следует отметить, что в рамках рассмотрения Минфином России обоснованности обращения на ВСП, бремя предоставления дополнительных сведений для решения о начале ВСП лежит на налогоплательщике, при этом доступ к запрашиваемым сведениям потенциально может быть ограниченным по ряду не зависящих от налогоплательщика причин.

⁹ Приказ Минфина России от 11.06.2020 N 102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения» (Порядок), п. 1 Порядка

¹⁰ Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры (опубликовано на сайте Минфина России), п. 8

¹¹ [2020 Mutual Agreement Procedure Statistics - OECD](#). Доля односторонних ВСП в общем количестве ВСП за 2020 г. составило 16%.

Рекомендации

Рекомендации и комментарии Минфина России в рассматриваемом Письме могут быть использованы группами компаний с иностранными участниками для оценки целесообразности обращения на ВСП в части ТЦО.

При этом такие общие рекомендации Минфина России, как необходимость анализа применимости методов ТЦО согласно иерархии по НК РФ, обоснования выбора показателя рентабельности, определения функционального профиля сторон, корректного расчета показателя рентабельности

тестируемой стороны (по контролируемым сделкам / группам однородных сделок, а не по деятельности в целом), соблюдения географического критерия при проведении сравнительных исследований, должны соблюдаться налогоплательщиками также в целом при отслеживании ТЦО-рисков в контролируемых сделках, а также при разработке методик ТЦО и при заключении соглашений о ценообразовании.

Контакты



**Иларион
Леметюйнен**
Партнер
ilemetyuinen@kept.ru



**Ольга
Плетнева**
Партнер
opletneva@kept.ru



**Наталья
Вальковская**
Партнер
NValkovskaya@kept.ru

В случае если вы хотите обратиться к нам с запросом об обновлении ваших контактных данных, их изменении или исключении из нашей рассылки, просьба направить его по адресу ru-fmcontactreviewer@kept.ru

Данная информация подготовлена Кэпт, носит общий характер и не должна рассматриваться как применимая к конкретным обстоятельствам какого-либо лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

Аудиторским клиентам и их аффилированным или связанным лицам может быть запрещено оказание некоторых или всех описанных в настоящем документе услуг.