



АСТРА
АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ СИСТЕМА
ТРАНСФЕРТНОГО АНАЛИЗА



Обзор судебной практики

в сфере трансфертного ценообразования

МЕЖДУНАРОДНАЯ ИНФОРМАЦИОННАЯ ГРУППА

интерфакс
INTERFAX

Обзор судебной практики

в сфере трансфертного ценообразования

(выпуск 3)

Оглавление

I. Введение	3
II. Выявление необоснованной налоговой выгоды с использованием подходов трансфертного ценообразования.....	4
III. Несостоявшееся дело «Нефтяной компании Дулисьма»	8

I. Введение

В данный обзор вошли несколько дел, связанных с вопросами трансфертного ценообразования, судебные решения по которым были вынесены в ноябре-декабре 2016 года. Как и в предыдущем обзоре, в основном это судебные разбирательства, в которых оспаривались решения территориальных налоговых инспекций о получении компаниями-налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в сделках между взаимозависимыми лицами. И, как и прежде, большая часть вынесенных судами решений оказалась в пользу налогоплательщиков.

Помимо этого, один из разделов обзора посвящен делу «Нефтяной компании Дулисьма», которое, хотя и не завершилось полноценным судебным разбирательством, тем не менее, представляет интерес ввиду появления некоторых новых аспектов судебной практики в области трансфертного ценообразования.

Судебные дела в области трансфертного ценообразования (ноябрь-декабрь 2016 г.)

Реквизиты дела в первой инстанции	Истец	Ответчик	Налоговый период	Претензия и решение налоговой инспекции	Решения судебных инстанций
1	2	3	4	5	6
A32-2277/2015 (26.01.2015)	ООО «Аквапарк»	ИФНС России по городу-курорту Анапа Краснодарского края	2010-2013	Получение необоснованной налоговой выгоды в результате уменьшения налоговой базы в сделках с взаимозависимыми лицами по продаже недвижимости. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Первая апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Первая кассационная</i> - в пользу налогоплательщика; <i>Вторая апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Вторая кассационная</i> - в пользу – ИФНС; <i>Верховный Суд</i> - в пользу налогоплательщика.
A01-1790/2015 (28.09.2015)	ООО «Титул»	Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы России № 1 по Республике Адыгея	2013	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделке со взаимозависимым лицом по оказанию консультационных услуг (необоснованное заявление к вычету и включение в состав расходов затрат по консультационным услугам). Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу ИФНС; <i>Апелляционная</i> – в пользу ИФНС; <i>Кассационная</i> - в пользу ИФНС; <i>Верховный Суд</i> - в пользу ИФНС.
A53-22888/2015 (27.08.2015)	ООО «Кормилица»	Межрайонная ИФНС России № 16 по Ростовской области	2014	Получение необоснованной налоговой выгоды (возмещение НДС из бюджета) в сделке с взаимозависимым лицом по аренде сельхозтехники.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Первая апелляционная</i> – в пользу ИФНС; <i>Первая кассационная</i> - в пользу налогоплательщика; <i>Вторая апелляционная</i> –

Реквизиты дела в первой инстанции	Истец	Ответчик	Налоговый период	Претензия и решение налоговой инспекции	Решения судебных инстанций
1	2	3	4	5	6
				Доначислены налоги, штрафные санкции.	в пользу налогоплательщика; <i>Вторая кассационная</i> - в пользу налогоплательщика.
A64-7459/2015 (27.11.2015)	ОАО «АРТИ-Завод»	Инспекция ФНС РФ по г. Тамбову	2014	Получение необоснованной налоговой выгоды путем занижения дохода от реализации в сделке с взаимозависимым лицом. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Кассационная</i> - в пользу налогоплательщика.
A40-248279/2015 (21.12.2015)	ООО «Сузуки Мотор Рус»	Межрайонная ИФНС России №49 по г. Москве	2011	Завышение расходов в сделке с взаимозависимым лицом с целью занижения налогооблагаемой базы. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Кассационная</i> - в пользу налогоплательщика.
A40-111951/2012 (17.08.2012)	ООО «Сузуки Мотор Рус»	Межрайонная ИФНС России №49 по г. Москве	2009-2010	Завышение расходов в сделке с взаимозависимым лицом с целью занижения налогооблагаемой базы. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Кассационная</i> - в пользу ИФНС; <i>Вторая апелляция</i> – в пользу ИФНС; <i>Верховный Суд</i> - в пользу ИФНС.

II. Выявление необоснованной налоговой выгоды с использованием подходов трансфертного ценообразования

Взаимозависимость не равноценна получению необоснованной налоговой выгоды

В нескольких делах, рассмотренных в настоящем обзоре, уязвимой оказалась позиция налоговых инспекций, состоящая в том, что факт взаимозависимости компаний расценивается как достаточное условие для получения ими необоснованной налоговой выгоды. Подобная позиция не находит поддержки в судах, достаточно легко опровергается, и в результате решения принимаются не в пользу налогоплательщиков.

В разбирательствах такого рода суды обосновывают свое решение, ссылаясь на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53), в котором

говорится, что взаимозависимость участников сделки сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Для этого требуется наличие еще ряда обстоятельств, которое тоже нужно доказать.

При этом судами особо подчеркивается, что практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков, в связи с чем предполагается, что их действия, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

ООО «Аквапарк» (г. Анапа) реализовало земельные участки и объекты недвижимости нескольким физическим лицам, которые впоследствии продали эти участки и объекты двум другим компаниям - ООО «Валентина» и ООО «Золотой пляж». Физлица, упомянутые выше, имеют родственные связи с учредителями и сами являются учредителями названных компаний.

ООО «Аквапарк», ООО «Валентина» и ООО «Золотой пляж» признаны взаимозависимыми лицами для целей налогообложения, однако напрямую между ними сделок купли-продажи не производилось.

Налоговый орган пришел к выводу, что отношения фигурирующих в деле физических и юридических лиц могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности, а рассматриваемые сделки проведены по заниженным ценам, что позволило ООО «Аквапарк», ООО «Валентина» и ООО «Золотой пляж» сохранить право на применение упрощенной системы налогообложения.

По мнению суда, налоговая инспекция должна была представить сведения, бесспорно подтверждающие, что действия налогоплательщика не имели экономического обоснования, направлены исключительно на искусственное создание условий для возмещения налога из бюджета и, следовательно, являются недобросовестными. Однако подобных сведений материалы дела не содержат.

Сославшись на Постановление № 53, суд отметил, что взаимозависимость сама по себе не является безусловным основанием для вывода о необоснованном получении налогоплательщиком налоговой выгоды. **Налоговому органу необходимо было представить доказательства того, что такая выгода получена именно в результате недобросовестных действий взаимозависимых лиц, чего сделано не было.**

ООО «Кормилица» (Ростовская область) приобрело сельхозтехнику у ООО «Агро-Строительные технологии». Техника приобреталась на средства, взятые на условиях беспроцентного займа у ЗАО «Кировский конный завод», и была передана ему же в аренду. При этом ООО «Кормилица» и ЗАО «Кировский конный завод» являются взаимозависимыми лицами, поскольку имеют одного учредителя.

ИФНС сделала вывод о неправомерном применении ООО «Кормилица» налогового вычета, поскольку, как посчитала инспекция, сельхозтехника фактически приобреталась исключительно с целью возмещения НДС из бюджета и передачи ее конному заводу.

Суд первой инстанции принял сторону компании, отметив отсутствие доказательств заключения взаимозависимыми лицами сделок, направленных на получение налоговой выгоды.

Апелляционная инстанция, в свою очередь, отменила это решение, заключив, что имела место «схема» по созданию формального документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде получения вычета по НДС.

Однако все последующие инстанции (а их было 3) подтвердили несостоятельность доказательств ИФНС. Так, кассационный суд отметил, что операции по приобретению сельхозтехники носят реальный характер, для подтверждения права на налоговый вычет представлены все необходимые документы, а **взаимозависимость участников сделок не**

является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

ОАО «АРТИ-Завод» (Тамбовская область) реализовывало противогазы собственного производства в адрес взаимозависимого лица - ОАО «АРТИ». В ходе налоговой проверки ИФНС пришла к выводу о получении заводом необоснованной налоговой выгоды путем занижении дохода, поскольку цены реализации были ниже рыночных, и приняла решение о доначислении соответствующих сумм налогов, пеней и штрафа.

Однако судебные инстанции не согласились с утверждением налогового органа и, также сославшись на положения Постановления № 53, отметили, что при проведении налоговой проверки не было установлено, помимо взаимозависимости лиц – участников сделок, иных обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии разумных экономических оснований совершения хозяйственных операций, направленных на искусственное создание условий получения необоснованной выгоды.

Таким образом, налоговым инспекциям зачастую не хватает убедительных аргументов. Вместе с тем, следует заметить, что в случае использования сильной доказательной базы им удается достичь желаемого результата. Такую ситуацию иллюстрирует, например, дело **ООО «Титул»**. В данном случае налогоплательщик не предоставил суду надлежащих документов и проиграл дело.

ООО «Титул» (Республика Адыгея) заключило договор с управляющей компанией ООО «Волховец УК», который предполагал создание системы эффективного управления ООО «Титул» и достижение целевых показателей его финансово-хозяйственной деятельности.

ООО «Титул» и ООО «Волховец УК» являются взаимозависимыми лицами. Налоговый орган посчитал, что данная взаимозависимость оказала влияние на условия и результаты сделки: в частности, проведенная управляющей компанией работа по продажам и продвижению продукции ООО «Титул» неэффективна, так как товар, произведенный ООО «Титул», продавался через взаимозависимых лиц, а не напрямую потребителям. В доказательство ИФНС был представлен анализ покупателей ООО «Титул», который показал, что 97,5% их числа составляют организации, входящие в группу компаний «Волховец».

Поскольку выяснилось, что из представленных ООО «Титул» документов невозможно определить, какую конкретно услугу оказал консультант, ее объем, характер и результаты, какие конкретно услуги оплачены и из какого расчета сложилась окончательная цена оказанной услуги, суд согласился с доводами налоговой инспекции и принял ее сторону.

Весьма показательны также судебные разбирательства по искам **ООО «Сузуки Мотор Рус»** к Межрайонной ИФНС №49 по г. Москве. В одном из них компании удалось оспорить претензии налоговой инспекции, в другом – нет.

В обоих случаях инспекция инкриминировала компании завышение расходов в сделке с взаимозависимым лицом – ее материнской компанией Itochu Corp. ООО «Сузуки Мотор Рус», являясь официальным дистрибьютором японского производителя автомобилей Suzuki Motor, импортирует автомобили Suzuki и продает их в России через сеть официальных дилеров.

В первом деле (А40-248279/2015) налоговая инспекция сделала вывод, что компания, действуя без цели получения прибыли, нарушила принцип определения цены приобретаемых у иностранного поставщика автомашин, и тем самым завысила расходы

для целей налогообложения. Расчет был произведен по каждому автомобилю по правилам ст. 40 НК РФ (метод цены последующей реализации) на основании данных о размере валовой рентабельности других дистрибьюторов иностранных автомобилей, занимающих, по мнению инспекции, сопоставимое с ООО «Сузуки Мотор Рус» положение на рынке.

Суд не согласился с выводами инспекции о том, что машины были проданы ниже себестоимости без цели получить доход, поскольку данный вывод был сделан без проведения должного экономического анализа. В частности, инспекция фактически предъявила претензии к закупочной цене незначительной части из всех сделок (около 1,5% от всех машин, реализованных в 2011 году), и проигнорировала тот факт, что закупочные цены в валюте были одинаковыми для всех автомобилей одного модельного ряда, которые компания закупала в 2011 году. Таким образом, претензии предъявлены не к закупочной цене (которая была одинаковой и для автомашин, проданных с убытком и для автомашин, проданных с прибылью), а к рентабельности отдельных сделок. При этом инспекция не учла, что рентабельность конкретной сделки зависит от большого количества самостоятельных экономических факторов, которые никак не связаны с взаимозависимостью ООО «Сузуки Мотор Рус» и его поставщика.

Суд отметил, что инспекция сравнила рентабельность конкретных сделок компании с валовой рентабельностью других автодистрибьюторов без установления сопоставимости условий ведения хозяйственной деятельности и прочих существенных экономических факторов (так, была проигнорирована такая причина получения ООО «Сузуки Мотор Рус» убытка от продажи конкретных автомашин в 4 квартале 2011 года, как изменение курса валют).

В результате суд встал на сторону налогоплательщика.

В другом же деле (А40-111951/2012) доводы ИФНС оказались более убедительными. Инспекция также использовала метод цены последующей реализации, но алгоритм этого расчета налогоплательщик не пытался опровергнуть, а суд пришел к выводу, что деятельность ООО «Сузуки Мотор Рус» полностью контролировалась материнской компанией (которая определяла закупочные цены, цены последующей реализации, маркетинговую политику), поэтому взаимозависимость ООО «Сузуки Мотор Рус» и иностранного производителя повлияла на цену спорных сделок. В попытках доказать свою правоту компания дошла до Верховного Суда, однако успехом они не увенчались.

Неправомерность и некорректность проведения проверок – причины неудач инспекций в судах

Как и в некоторых делах, фигурирующих в наших предыдущих обзорах, причинами для отмены судом решений налоговых инспекций стали **неправомерная проверка рыночности цен в сделках между взаимозависимыми лицами**, а также некорректное применение **методов трансфертного ценообразования**.

Так, в уже упомянутом деле ОАО «АРТИ-Завод» налоговый орган произвел корректировку цен, примененных сторонами сделок, с использованием метода сопоставимых рыночных цен. Однако суды пришли к выводу, что, во-первых, анализ был проведен некорректно - сравнивались цены реализации по несопоставимым сделкам, в частности, не была учтена срочность договоров и объем продаж в сделках между

взаимозависимыми лицами и разовых сделках по государственным контрактам. Поэтому основания для принятия решения о доначислении соответствующих сумм налогов, пеней и налоговых санкций отсутствовали. (При этом было отмечено, что аналогичная ситуация наблюдалась в деле ООО «СтавГазоборудование» - см. первый выпуск «Обзора судебной практики», <http://tp.interfax.ru/rbr.asp?rbr=2>).

А во-вторых, согласно судебным постановлениям, при проведении выездной налоговой проверки инспекция вообще вышла за пределы предоставленных ей полномочий, поскольку подобный контроль цен не может быть предметом выездных и камеральных проверок. В этой связи нужно сказать, что в настоящее время в судебных решениях часто встречается формулировка, что по сравнению с ранее действовавшей статьей 40 НК РФ, после вступления в силу раздела V.1 НК РФ сужен круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами, а сфера проведения такого контроля ограничена специальным перечнем сделок, отвечающих определенным в законе критериям (контролируемые сделки).

Проверку рыночности цен проводила и ИФНС по г. Анапа в отношении сделок ООО «Аквапарк». Полагая, что цены реализации объектов недвижимости занижены относительно рыночного уровня, инспекция применила положения статьи 40 и раздела V.1 Налогового кодекса, пересчитав размер подлежащего налогообложению дохода по этим сделкам. ИФНС были привлечены эксперты-оценщики, выводы которых были представлены суду, но не убедили его. Суд установил, что экспертами были использованы одни и те же аналоги для расчета рыночной стоимости всех объектов оценки (земельных участков), тогда как эти объекты значительно различаются по своим параметрам. При этом был использован сравнительный подход, который подразумевает проведение корректировок к аналогам по всем различающимся параметрам с целью приведения стоимости аналогов к рыночной стоимости объекта оценки, однако необходимые корректировки не производились.

Отдельно стоит упомянуть и о квалификации привлеченных в рамках этого дела **экспертов**. Как выяснилось в ходе судебного разбирательства, привлеченный инспекцией эксперт не имеет высшего профессионального образования, а указанные в заключении сведения о получении им диплома об образовании являются недостоверными. В итоге суд решил, что инспекцией не доказано отклонение цены сделки от рыночного уровня в частности, потому, что в основу ее решения положены выводы экспертов-оценщиков, не обладающих должной квалификацией, образованием и правовым статусом для осуществления такой деятельности.

III. Несостоявшееся дело «Нефтяной компании Дулисьма»

Заслуживающим внимания прецедентом, о котором также необходимо сказать в настоящем обзоре, является история с делом ЗАО «Нефтяная компания Дулисьма» (№ А40-123426/16-140-1066). Отличительной особенностью этого дела является то, что компания намеревалась оспорить решение центрального аппарата ФНС (а не региональной инспекции), вынесенного по результатам налоговой проверки на основании представленного налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках за 2012 год. Сделки по продаже нефти были совершены с взаимозависимым иностранным лицом - компанией Concept OilServices Limited (Гонконг), и по результатам их проверки ФНС решило взыскать с компании 177,3 млн рублей налога и пеней.

На основании этого решения налоговый орган по месту учета налогоплательщика (ИФНС России № 8 по г. Москве) выставил требование об уплате налога и пеней, которые первоначально «Нефтяная компания Дулисьма» уплачивать не стала, в результате чего инспекция подала на нее заявление в Арбитражный суд г. Москвы, которое было принято к производству. При этом сама компания также обратилась в суд с заявлением к ФНС России, содержащим требование о признании недействительным ее решения. Оба эти дела были объединены в одно производство.

Однако, не дожидаясь рассмотрения судом дела по существу, нефтяная компания свой иск отозвала и уплатила все причитающиеся недоимки и пени. Таким образом, первый опыт фактического разбирательства дел подобного рода пока не случился.

Между тем, в отношении этого дела хотелось бы обратить внимание на следующие моменты, которые должны представлять интерес для компаний-налогоплательщиков. Учитывая все обстоятельства дела, Арбитражный суд посчитал необходимым проверить законность решения ФНС о доначислении «Нефтяной компании Дулисьма» недоимки и пеней. Поэтому в опубликованном решении суда приводится подробное изложение как методологии ФНС, которую ведомство применило в своих расчетах рыночной цены на нефть, так и причины, из-за которых компания не согласилась с этой методологией. Надо отметить, что ФНС была проведена значительная работа по подготовке доказательной базы, и ее аргументы выглядят значительно более убедительными, чем те, которые, как правило, предоставляют судам региональные налоговые инспекции. Налоговая служба применила первый метод трансфертного ценообразования (метод сопоставимых рыночных цен) и воспользовалась сведениями, полученными от информационно-ценового агентства Platt's, в том числе, направив агентству дополнительные запросы.

В свою очередь, «Нефтяная компания Дулисьма» не смогла найти достаточно веских доводов при отстаивании своей позиции, и вовремя не уделила должного внимания минимизации налоговых рисков. Так, в уведомлении о контролируемых сделках метод ценообразования указан не был, а документацию в целях трансфертного ценообразования компания не готовила, и, соответственно, не предоставила, когда налоговая служба ее потребовала.

В результате суд пришел к выводу, что решение ФНС законно, полностью соответствует требованиям раздела V.I НК РФ, в том числе в отношении примененного метода определения рыночной цены и использования данных котировок агентства Platt's, а все доводы «Нефтяной компании Дулисьма», исследованные и оцененные судом, признаны необоснованными.

Учитывая такую формулировку, можно предположить, что если бы нефтяная компания не стала отзываться иск, судебное решение все равно было бы вынесено не в ее пользу.