



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 5)

Оглавление

I. Введение	3
II. ИФНС совершенствуют свою доказательную базу.....	4
III. ПАО «Уралкалий» выиграл суд против ФНС в первой инстанции.....	9

I. Введение

В данном обзоре проанализированы дела, связанные с вопросами трансфертного ценообразования, судебные решения по которым были опубликованы во втором квартале 2017 года. Большая часть дел связана, как обычно, с получением компаниями необоснованной налоговой выгоды в сделках с взаимозависимыми лицами. В некоторых случаях предметом спора являются другие правовые аспекты, в частности, вопрос отнесения сделки к разряду контролируемых.

Судебные дела в области трансфертного ценообразования (апрель-июнь 2017 г.)

Реквизиты дела в первой инстанции	Истец	Ответчик	Налоговый период	Претензия и решение налоговой инспекции	Решения судебных инстанций
1	2	3	4	5	6
A29-833/2016 (03.02.2016)	ООО «Шинторг»	ИФНС по г. Сыктывкар	2011-2013	Получение необоснованной налоговой выгоды в виде занижения налогооблагаемой базы в результате занижения доходов, полученных от реализации товаров взаимозависимым лицам. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Первая апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Кассационная</i> – в пользу налогоплательщика.
A41-9930/2016 (12.05.2016)	ООО «Фирма «Бетон-Имитирующий камень»	Межрайонная ИФНС России N 7 по Московской области	2011-2013	Получение необоснованной налоговой выгоды в виде занижения налогооблагаемой базы в сделке продажи земельного участка со зданием взаимозависимому лицу. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу ИФНС; <i>Первая апелляционная</i> – в пользу ИФНС; <i>Кассационная</i> – в пользу ИФНС.
A55-11741/2016 (17.05.2016)	ЗАО «Электрон-плюс»	Межрайонная ИФНС N 19 по Самарской области	2014	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделке по продаже объекта недвижимости взаимозависимому лицу. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу ИФНС; <i>Первая апелляционная</i> – в пользу ИФНС; <i>Кассационная</i> – в пользу ИФНС.
A66-12610/2015 (14.09.2015)	ООО «Связьсервис»	Межрайонная ИФНС N 9 по Тверской области	2011-2013	Получение необоснованной налоговой выгоды в результате занижения цены сделки при продаже оборудования взаимозависимому лицу. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Первая апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Кассационная</i> - в пользу налогоплательщика.

Реквизиты дела в первой инстанции	Истец	Ответчик	Налоговый период	Претензия и решение налоговой инспекции	Решения судебных инстанций
1	2	3	4	5	6
A63-5056/2015 (06.05.2015)	ООО «Завод Технофлекс»	Межрайонная ИФНС N 9 по Ставропольскому краю	2011-2012	Получение необоснованной налоговой выгоды при реализации продукции по заниженным ценам взаимозависимому лицу. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Первая кассационная</i> – в пользу ИФНС; <i>Вторая кассационная</i> – в пользу налогоплательщика.
A40-158446/2016 (26.07.2016)	ООО «Дискурс»	Межрайонная ИФНС N 51 по г. Москве	2011-2013	Получение необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимости по заниженным ценам взаимозависимым лицам. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу налогоплательщика; <i>Апелляционная</i> – в пользу ИФНС.
A79-6413/2016 (01.11.2016)	ООО «Хевел»	ИФНС по г. Новочебоксарску	2014	Отсутствие в уведомлении о контролируемых сделках информации о сделках, имеющих признаки контролируемых. Выставлен штраф.	<i>Первая</i> – в пользу ИФНС; <i>Апелляционная</i> – в пользу ИФНС. Кассационная – в пользу ИФНС.
A70-11415/2016 (19.09.2016)	ОАО «Ишимская обувная фабрика»	Межрайонная ИФНС N 12 по Тюменской области	2012-2014	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделке по аренде недвижимости по заниженным ценам взаимозависимому лицу. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу ИФНС; <i>Апелляционная</i> – в пользу ИФНС. Кассационная – в пользу ИФНС.
A12-18080/2016 (11.08.2016)	ООО «МАН»	Межрайонная ИФНС N 2 по Волгоградской области	2012-2013	Получение необоснованной налоговой выгоды за счет занижения доходов по займам, предоставленным взаимозависимым лицам. Доначислены налоги, штрафные санкции.	<i>Первая</i> – в пользу ИФНС; <i>Апелляционная</i> – в пользу налогоплательщика. Кассационная – в пользу налогоплательщика.

II. ИФНС совершенствуют свою доказательную базу

Во втором квартале 2017 года тенденция к росту количества судебных разбирательств, выигранных территориальными налоговыми инспекциями, сохранилась. В процессе доказывания получения компаниями необоснованной налоговой выгоды инспекции стали более внимательно подходить к вопросу формирования системы аргументации своих претензий, что закономерно сказалось на судебных решениях. Надо отметить, что год назад, в начале публикации данного

цикла обзоров, мы предполагали, что подобные изменения будут происходить по мере формирования практики применения правил трансфертного ценообразования.

Как обычно, предметом многих спорных сделок, рассмотренных в обзоре, является недвижимость. Взаимозависимые лица – как юридические, так и физические – приобретают и сдают в аренду земельные участки и помещения по ценам, заниженным относительно рыночного уровня. В целях определения последнего налоговые органы зачастую привлекают независимые оценочные организации, которые выдают свои экспертные заключения, впоследствии фигурирующие в судебных процессах. При этом, указывая на нерыночный характер подобных сделок, ИФНС стали значительно чаще, чем раньше, исследовать и представлять судам другие обстоятельства, свидетельствующие о намерении налогоплательщиков незаконным путем сэкономить на налогах.

ООО «Фирма «Бетон-Имитирующий камень» («Фирма «БИК», Московская обл.) являлось собственником здания базы по производству изделий из бетона, а также земельного участка. В 2013 году «Фирма «БИК» заключила с ООО «АрсСтрой» договор купли-продажи данного участка со зданием, уступив их за 4,5 млн рублей, а позднее между этими предприятиями был заключен договор, согласно которому «Фирма «БИК» арендовала у «АрсСтрой» ранее проданную недвижимость.

Между тем, согласно представленному суду отчету оценщика, рыночная цена вышеназванного имущества на дату продажи составляла свыше 36,3 млн рублей.

Учредители «Фирмы БИК» - те же физические лица, которые являются руководителем и учредителем «АрсСтрой». Оба предприятия располагаются по одному адресу, используют одни и те же номера телефонов, осуществляют одинаковый вид деятельности.

По итогам анализа этих обстоятельств суды трех инстанций признали обоснованность выводов инспекции о том, что заключение «Фирмы «БИК» договора с «АрсСтрой» преследовало намерение получить необоснованную налоговую выгоду в виде занижения налогооблагаемой базы.

ЗАО «Электрон-плюс» (г. Тольятти) реализовало объект недвижимого имущества (нежилое помещение) физическому лицу, являющемуся его руководителем и учредителем. Инспекция в целях установления действительного уровня дохода по данной сделке назначила оценочную экспертизу, по итогам проведения которой выяснилось, что цена, по которой была продана недвижимость, в несколько раз ниже рыночного уровня (согласно экспертной оценке, рыночная стоимость проданной недвижимости составляет 3,23 млн рублей тогда как цена сделки составила 400 тыс. рублей).

Разбирая это дело, суды трех инстанций согласились с выводами налоговой инспекции, что в данном случае имела место совокупность обстоятельств, которая позволяет утверждать о направленности действий ЗАО «Электрон-плюс» на уклонение от налогообложения.

ООО «Дискурс» (г. Москва) продало объекты недвижимости (земельный участок, административно-складское здание, помещения) взаимозависимым лицам - ООО «Ресурсинвест», а также трем физическим лицам. В ходе выездной проверки налоговая инспекция пришла к выводу о получении необоснованной налоговой выгоды в результате занижения цены этой сделки относительно рыночного уровня.

Инспекция установила взаимозависимость и согласованность действий налогоплательщика и других участников сделок и провела экспертизу с привлечением ООО «Центр развития

промышленных технологий и безопасности предприятий САФЕТИ». Согласно экспертной оценке, рыночная стоимость реализованного «Дискурсом» имущества в несколько раз превысила цену, по которой это имущество фактически было продано. Помимо этого, были установлены и другие обстоятельства, позволяющие сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения, налоговой экономии. Так, суд отметил, что «Ресурсинвест» был создан за один день до совершения сделки купли-продажи объектов недвижимого имущества и фактически не имело ни деловой репутации, ни активов в целях реализации взятых на себя по договору купли-продажи обязательств. Несмотря на то, что суд первой инстанции встал на сторону налогоплательщика, апелляционный суд признал требования налогового органа обоснованными и отменил предыдущее решение.

ООО «Ишимская обувная фабрика» (Тюменская обл.) пыталась оспорить решение налоговой инспекции, которая проводила выездную проверку компании и пришла к выводу о получении ею необоснованной налоговой выгоды в результате применения нерыночных цен в сделках с взаимозависимым лицом.

«Ишимской обувной фабрике» принадлежали нежилые помещения, которые она сдавала в аренду ООО «Аверс», применяющему упрощенную систему налогообложения. При этом эти предприятия являются взаимозависимыми, поскольку руководитель и учредитель «Аверс» является близким родственником генерального директора и учредителя «Ишимской обувной фабрики».

Суды всех инстанций согласились с мнением налоговой инспекции о нерыночном характере сделок, основанном на заключении независимого эксперта, согласно которому рыночная стоимость аренды объектов, о которых идет речь в деле, существенно выше той, которая фактически имела место в данных сделках.

Налогоплательщик, в свою очередь, пытался привести доводы о неправомерности проверки соответствия цены рассматриваемых сделок рыночному уровню территориальным налоговым органом, однако суды отклонили эти доводы, поскольку в действиях «Ишимской обувной фабрики» была выявлена направленность на получение необоснованной налоговой выгоды.

В тех же случаях, когда ИФНС не удавалось отстоять свою позицию, это, как правило, было обусловлено следующими причинами:

- инспекция не предоставила других доказательств, помимо факта взаимозависимости участников сделок, которые позволяли бы сделать вывод о стремлении компании получить необоснованную налоговую выгоду;
- суд не устроило качество проведенной экспертизы;
- инспекция в ходе выездной проверки вышла за пределы предоставленных ей полномочий.

ООО «Шинторг» (Республика Коми) реализовало товары (автошины, колесные диски) взаимозависимым лицам - ИП Васильев Н.Г., ООО ТК «Автотранс» и ООО «СеверТрансЛогистика». Налоговая инспекция в ходе выездной налоговой проверки пришла к выводу о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в виде занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость в результате занижения доходов в этих сделках.

Взаимозависимость сторон сделок сомнению не подвергалась. Так, Н.Г. Васильев является учредителем и руководителем перечисленных хозяйственных обществ с долей участия в размере 100% уставного капитала.

Изучив материалы дела, суды первой и апелляционной инстанции, ссылаясь, в том числе, на

постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», пришли к выводам, что **налоговый орган не представил иных доказательств, помимо факта взаимозависимости участников сделок, которые свидетельствовали бы об отсутствии разумных экономических причин совершения операций.** Реализация товаров лицам, находящимся на специальном налоговом режиме, а также соответствие цены товара величине его себестоимости или ниже ее, сами по себе не могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды; налоговый орган не доказал существенного отклонения цен на товары, реализованные взаимозависимым лицам, от рыночного уровня цен, которые имели бы место в сопоставимых с условиями спорных сделок обстоятельствах по поставке товаров иным лицам. Кассационный суд решения судов низших инстанций поддержал.

ООО «Связьсервис» (Тверская обл.) в 2011-2013 гг. продало оборудование взаимозависимому лицу (ООО «Амтел») и впоследствии арендовало у него это оборудования. В ходе выездной проверки ИФНС пришла к выводу о получении предприятием необоснованной налоговой выгоды в результате занижения цены сделки при продаже.

Инспекция посчитала, что особенности отношений «Связьсервис» и «Амтел» могут оказать влияние на условия договоров и результаты совершенных между ними сделок.

Была назначена экспертиза по оценке рыночной стоимости реализованного имущества, с учетом результатов которой инспекция не установила факта занижения уровня рыночных цен при продаже имущества в 2012 году, однако посчитала, что цена сделок, осуществленных в 2011 и 2013 годах, была ниже рыночной. Это обстоятельство, а также тот факт, что «Связьсервис» продало а затем арендовало имущество, которое ему самому необходимо для ведения хозяйственной деятельности, послужили основанием для претензий инспекции.

Между тем, суд первой инстанции пришел к выводу, что **инспекция в ходе выездной проверки вышла за пределы предоставленных ей полномочий**, произведя корректировку цен по спорным сделкам, а также не установила наличие согласованных действий контрагентов, направленных на уклонение от уплаты налога. Кроме того, суд первой инстанции посчитал, что представленное налоговым органом **заключение эксперта не может быть признано надлежащим доказательством**, поскольку эксперт, вопреки положениям налогового законодательства, произвел оценку рыночной стоимости двух объектов по состоянию на 01.01.2011 и 29.11.2011 исходя из норм статьи 105.7 НК РФ, действующей с 01.01.2012, а не положений статьи 40 НК РФ.

Апелляционный суд указал, что сама по себе взаимозависимость сторон сделки, а также факт последующей сдачи покупателем оборудования в аренду налогоплательщику не свидетельствуют об отсутствии деловой цели сделок и не позволяют сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии.

Кассационная инстанция поддержала эти доводы, отметив, что налоговым органом не доказано получение необоснованной налоговой выгоды: **инспекция, выявив в ходе выездной налоговой проверки факт взаимозависимости сторон сделки, ограничилась констатацией данного факта**, а совокупность условий, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды, не установила.

ООО «Минводы-Кровля» (ныне – ООО «Завод Технофлекс», Ставропольский край), являясь производителем гидроизоляционных, рулонных и кровельных материалов, всю свою продукцию реализовало ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» (точнее, его филиалу «Кавказ»). По мнению налоговой инспекции, «Минводы-Кровля» и «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» являются взаимозависимыми лицами, в связи с чем в ходе проверки инспекция проверила соответствие цены сделок рыночному уровню в порядке статьи 40, а также положений раздела V.I Налогового кодекса РФ. Для определения рыночной цены выпускаемой обществом продукции инспекция обратилась в Пятигорскую ТПП с запросом определить среднерыночную оптовую стоимость товаров за 2011-2012 гг. и получила соответствующее экспертное заключение. Однако суд первой инстанции пришел к выводу, что ни по одному из критериев, определенных в

ст. 40 НК РФ, «Минводы-Кровля» и «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» в 2011 году **не попадали под понятие взаимозависимых лиц**. При этом суд установил, что экспертное заключение Пятигорской ТПП не содержит сведений об источниках информации о сделках, заключенных с идентичными (однородными) товарами, на основании которых установлен интервал цен, и сделал вывод о том, что **экспертное заключение является результатом маркетинговых исследований**, в котором фигурирует только цена предложения, что не соответствует требованиям статьи 40 НК РФ.

Кроме того, суд первой инстанции установил, что к сделке, заключенной между «Минводы-Кровля» и «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» в 2012 году, инспекция применила метод цены последующей реализации, предусмотренный статьей 105.10 НК, обосновав это правом налоговых органов самостоятельно устанавливать взаимозависимость, а также рассматривать манипулирование налогоплательщиком ценами в сделках как получение необоснованной налоговой выгоды. Суд не поддержал позицию инспекции о наличии у нее права квалифицировать данные сделки как контролируемые, указав, что с 2012 года проверка полноты и исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

По мнению суда, действовавший в 2012 году договор поставки между «Минводы-Кровля» и «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» не является ни контролируемой сделкой, ни сделкой, приравненной к контролируемой, в связи с чем сделал вывод об **отсутствии у инспекции законных оснований для проверки соответствия примененных обществом цен**.

Впоследствии это дело рассматривалось в нескольких инстанциях, причем суды иногда соглашались с аргументами налоговой инспекции, однако в итоге Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановил оставить в силе решение суда первой инстанции.

ООО «МАН» (Волгоградская обл.) в 2012-2013 гг. предоставляло взаимозависимым физлицам - учредителю общества и его отцу - займы по ставке 6% годовых. При этом иным лицам, не являющимся взаимозависимым с ним, компания предоставляла займы по ставке 8-12%. Налоговая инспекция пришла к выводу о необоснованном занижении «МАН» доходов по займам с взаимозависимыми лицами, а также произвела расчет процентов по займам в соответствии с главой V.1 НК РФ, начислив на установленный доход налог на прибыль.

Суд первой инстанции признал эти выводы обоснованными. Однако апелляционный суд установил, что при проведении проверки **инспекция вышла за пределы своих полномочий**. ИФНС пыталась доказать получение «МАН» необоснованной налоговой выгоды, приводя в качестве основного аргумента взаимозависимость сторон сделки, однако суд указал, что сама по себе она не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение, только если используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленными разумными экономическими или иными причинами. При этом суд согласился с объяснением, представленным «МАН» в подтверждение экономической целесообразности предоставления займов по пониженной ставке, согласно которому, предлагая контрагентам более выгодные условия предоставления заемных денежных средств, компания впоследствии рассчитывала на получение от них встречных льгот и сохранение сложившихся хозяйственных отношений.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами апелляционного суда, удовлетворив требования налогоплательщика.

Еще одно дело, представленное в обзоре, - ООО «Хевел» - касается неправомерных действий налогоплательщика при подготовке уведомления о контролируемых сделках. В итоге компания проиграла судебный спор, хотя пыталась доказать свою правоту в трех инстанциях.

ООО «Хевел» (Чувашская Республика) на основании статьи 105.16 Налогового кодекса представило в налоговый орган уведомление о контролируемых сделках с ООО «НТЦ

тонкопленочных технологий в энергетике при ФТИ им. А.Ф. Иоффе», совершенных в 2014 году. При проведении проверки достоверности отражения данных в представленном уведомлении налоговая инспекция установила, что налогоплательщик неправомерно не отразил в уведомлении сделки с компанией BELUNA INVESTMENTS LIMITED (Кипр), имеющие признаки контролируемых в соответствии со статьей 105.14 Налогового кодекса, и приняла решение о привлечении «Хевел» к налоговой ответственности в виде штрафа. Это решение было оспорено компанией в судах трех инстанций.

Спорные сделки представляли собой сделки процентных займов, которые BELUNA INVESTMENTS LIMITED выдавала «Хевел».

Суды установили, что BELUNA INVESTMENTS LIMITED является учредителем «Хевел» с долей участия в размере 51%, и пришли к выводу, что эти организации являются взаимозависимыми лицами, вследствие чего у «Хевел» возникла обязанность отразить сделки с иностранной компанией в уведомлении о контролируемых сделках.

III. ПАО «Уралкалий» выиграл суд против ФНС в первой инстанции

Как упоминалось в предыдущем обзоре, в феврале 2017 года в Арбитражный суд Москвы поступило исковое заявление от ПАО «Уралкалий» к Федеральной налоговой службе, которая по результатам налоговой проверки доначислила компании 980 млн рублей налога на прибыль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

1 июня Арбитражный суд Москвы вынес решение в пользу «Уралкалия», отменив решение налогового органа. На момент подготовки обзора опубликована только резолютивная часть решения суда, в которой не приводится аргументация сторон спора. При этом можно предположить, что рассмотрение данного дела не ограничится первой инстанцией, и об окончательном итоге этого разбирательства судить пока рано. Тем не менее, для формирования практики применения новых правил налогового контроля в области трансфертного ценообразования важна позиция суда на всех этапах рассмотрения этого дела.

Это пока что всего лишь второй прецедент судебного разбирательства между налогоплательщиком и центральным аппаратом ФНС в области трансфертного ценообразования. Предыдущее - дело «Нефтяной компании «Дулисьма» - окончилось в пользу налоговой службы. Тогда компания отказалась от иска, выполнив все требования налоговой службы. Тем не менее, суд рассмотрел дело по существу и признал правоту ФНС.