

интерфакс МЕЖДУНАРОДНАЯ ИНФОРМАЦИОННАЯ ГРУППА

астра КОМПЛЕКСНОЕ РЕШЕНИЕ ВОПРОСОВ
ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

**Обзор судебной практики в сфере
трансфертного ценообразования. Выпуск 11**

Москва, 2020

I. Введение

В данном обзоре проанализированы дела, связанные с вопросами трансфертного ценообразования, судебные решения по которым были опубликованы в четвертом квартале 2018 года. Предметом всех представленных судебных разбирательств является получение компаниями необоснованной налоговой выгоды, в том числе и в сделках с взаимозависимыми лицами.

№	Дело	Истец	Ответчик	Налоговый период	Претензия и решение налоговой инспекции	Решения судебных инстанций
1	A72-12851/17 (01.09.2017)*	ООО «СтройМаркет», ООО «ГиперМаркет»	ИФНС по Заволжскому району г.Ульяновска	2012-2014	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделках с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, по реализации зданий торговых центров. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогоплательщика; Апелляционная – в пользу налогоплательщика; Кассационная – в пользу налогоплательщика
2	A05-5548/18 (14.05.2018)*	ООО «Булатовский базальт»	Межрайонная ИФНС №6 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу	2013-2015	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделках с посредниками по реализации полезных ископаемых. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогоплательщика; Апелляционная – в пользу налогоплательщика
3	A29-5558/17 (10.05.2017)*	ООО «ЛокчимЛесПром»	ИФНС по г. Сыктывкар	2014	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделках с формальными посредниками по реализации лесопродукции. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
4	A14-5553/16 (26.04.2016)	АО «КБХ»	Межрайонная ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Воронежской области	2013-2014	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделках со взаимозависимым лицом по закупке криогенной продукции. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогоплательщика; Кассационная – в пользу налогоплательщика
5	A40 - 213158/17 (13.11.2017)	ФГУП «УСЗ» при Минсельхозе России	ИФНС №8 по г. Москве	2013-2015	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделках со взаимозависимым лицом по аренде недвижимого имущества. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
6	A56-78517/17 (09.10.2017)	ООО «Технопоиск»	Межрайонная ИФНС №23 по Санкт-Петербургу	2012-2014	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделках со взаимозависимыми лицами по импорту бытовой техники через посредников. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
7	A13-1360/18 (05.02.2018)	ЗАО «Австрофор»	Межрайонная ИФНС №11 по Вологодской области	2013-2015	Получение необоснованной налоговой выгоды в сделках с взаимозависимым лицом по сдаче в аренду универсальных железнодорожных платформ. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогоплательщика; Апелляционная – в пользу налогоплательщика

* - Взаимозависимость не установлена

В четвертом квартале 2018 года в судебных делах относительно корректировки налоговой базы в связи с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды суды принимали сторону как налогоплательщика, так и налоговых органов, в зависимости от обстоятельств дела.

Суд отметил, что налогоплательщик вправе устанавливать цену, отличную от рыночной, в сделках с независимыми лицами, при отсутствии признаков получения им необоснованной налоговой выгоды. В судебных делах ООО «СтройМаркет» и ООО «Булатовский базальт» также отмечено, что у налогового органа нет оснований и полномочий проверять экономическую обоснованность таких цен.

Однако в деле ООО «ЛокчимЛесПром» факт отсутствия взаимозависимости не помешал занять суду позицию налогового органа, т.к. было доказано, что взаимоотношения налогоплательщика со спорными контрагентами носили формальный характер, не имели разумной деловой цели, и были направлены исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды. Аналогичная ситуация представлена в судебных делах ФГУП «УСЗ» при Минсельхозе России и ООО «Технопоиск», но в этом случае налоговым органом была доказана взаимозависимость и подконтрольность контрагентов с налогоплательщиком.

II. Краткий обзор судебных дел

1. Дело № А72-12851/17: ООО «СтройМаркет» (Ульяновская область) и ООО «ГиперМаркет» осуществляли реализацию объектов недвижимости, в частности зданий торговых центров и земельного участка (не облагается НДС), в адрес независимых лиц. В результате проведения выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о занижении ООО «СтройМаркет» и ООО «ГиперМаркет» налогооблагаемой базы по НДС в результате существенного занижения стоимости реализованных объектов недвижимости в адрес контрагентов. Данные выводы инспекции были подкреплены соответствующими заключениями оценщика.

1. Суды всех инстанций не поддержали позицию налоговых органов указав, что налоговая база по НДС была определена в соответствии с законодательством РФ, договоры купли-продажи недвижимости являются реальными, а приобретенные объекты недвижимости приняты контрагентами налогоплательщиков к учету в установленном законом порядке, стороны имеют право на применение налоговых вычетов. В соответствии с п. 1 ст. 105.3 НК РФ цены, применяемые в сделках между не взаимозависимыми лицами, признаются рыночными.

2. В рассматриваемой ситуации налоговый орган не предоставил судам установленные налоговым законодательством признаки, свидетельствующие о подконтрольности, аффилированности, взаимозависимости сторон. Отчеты оценщика не были приняты судами поскольку не отвечают принципам существенности, обоснованности, однозначности и достаточности. Также налоговым органом не был подтвержден факт многократного отклонения цен по спорным сделкам.

Таким образом, суды пришли к выводу, что действия сторон сделки не были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды, налогоплательщик справедливо определил размер налоговой базы по НДС, а контроль за ценообразованием сделок независимых лиц выходит за пределы компетенции инспекции. Суды отметили, что определять соответствие цен рыночным и производить соответствующие доначисления налога, налоговый орган вправе в установленных законом случаях и при доказанной взаимозависимости участников сделки, которая привела к нерыночному ценообразованию.

2. Дело № А05-5548/18: ООО «Булатовский базальт» (Архангельская область)

осуществляет реализацию добытых полезных ископаемых в адрес взаимозависимых лиц ООО «ТД Булат-СБС» г. Рязань, ООО «НПФ Промышленные технологии», ООО «ТД Булат-СБС» г. Москва и является плательщиком НДС. Налоговый орган в ходе выездной проверки пришел к выводу о занижении налогоплательщиком дохода от реализации щебня, установив, что щебень фактически напрямую отгружался конечным покупателям с карьера по месту нахождения налогоплательщика. Для оценки обязательств налогоплательщика, налоговым органом был применен метод цены последующей реализации.

1. Поскольку налоговым органом не была опровергнута реальная хозяйственная деятельность спорных контрагентов и факты, что данное сотрудничество было экономически выгодно для налогоплательщика, суд признал обоснованными посреднические сделки. В ходе разбирательства было установлено, что контрагенты самостоятельно осуществляли поиск конечных потребителей щебня - строительных организаций, заключали государственные контракты на открытых конкурсах, обеспечили стабильность поставок по заявкам, для общества были исключены риски неоплаты щебня со стороны конечных потребителей. Контрагенты выполняли функции управления перевозками щебня: осуществляли поиск вагонов для железнодорожных перевозок, отслеживали перевозку щебня, перевалку щебня с железнодорожного на автомобильный транспорт.

2. Также было установлено, что налогоплательщик не являлся взаимозависимым с контрагентами на момент налоговой проверки. Доказательств относительно последствий взаимозависимости лиц, которая повлияла на условия или экономические результаты сделок налогоплательщика налоговый орган не предоставил.

Таким образом, судом было установлено, что организации - контрагенты осуществляли реальную финансово-хозяйственную деятельность, применяли общую систему налогообложения, представляли в налоговые органы налоговую отчетность, декларировали выручку от реализации щебня. Суд также отметил что налоговым органом был некорректно применен метод цены последующей реализации с нарушением положения ст. 105.10 НК РФ, а также отсутствовало обоснование его приоритетности перед методом цены сопоставимых рыночных цен.

3. Дело № А29-5558/17: ООО «ЛокчимЛесПром» (Республика Коми) осуществляло реализацию лесопродукции в адрес формальных посредников. В результате проведения проверок инспекция пришла к выводу о занижении ООО «ЛокчимЛесПром» доходов от реализации лесопродукции вследствие создания налогоплательщиком незаконной схемы ухода налогообложения с участием формальных посредников - ООО «ЭкоЛесПром», ООО «КомиОпТорг», ООО «Регион».

1. В ходе разбирательства было установлено, что документы, полученные в ходе выездной налоговой проверки, не подтверждают реальность хозяйственных операций со спорными контрагентами. Так, контрагенты налогоплательщика не имели возможности осуществлять операции, связанные с приобретением, обработкой и дальнейшей реализацией лесопродукции в силу отсутствия необходимых условий (транспорта, персонала, ресурсов для обработки древесины и т.д.). Также были установлены обстоятельства вывода средств из хозяйственного оборота.

2. Было подтверждено, что налогоплательщик самостоятельно осуществлял доставку сортиментной продукции (готовой) в адрес конечных покупателей, ни один из спорных контрагентов не подтвердил факт наличия взаимоотношений с налогоплательщиком. Решением инспекции размер налоговых обязательств налогоплательщика был определен как разница между ценой реализации древесины конечным покупателям и ценой, по которой товар был реализован спорным контрагентам.

Суд апелляционной инстанции не принял дополнительные доводы налогоплательщика об отсутствии взаимозависимости и аффилированности между контрагентами. Таким образом, судом установлено, что взаимоотношения налогоплательщика со спорными контрагентами носили формальный характер, не имели разумной деловой цели, а были направлены исключительно на создание благоприятных налоговых последствий - налоговая выгода была признана необоснованной.

4. Дело № А14-5553/16: АО «КБХА» (Воронежская область) осуществляло закупку криогенной продукции (азот, жидкий азот, кислород и т.д.) у взаимозависимого лица – ООО «Криосервис». В результате проведения проверок инспекция пришла к выводу о завышении цены приобретения криогенной продукции в сделках налогоплательщика с взаимозависимым контрагентом, и о получении налоговой экономии путем завышения расходов.

По совокупности фактов, суд первой инстанции поддержал позицию налоговых органов. В ходе разбирательства была доказана взаимозависимость налогоплательщика и ООО «Криосервис», повлиявшая на результаты сделок по реализации продукции. Также было установлено, что ООО «Криосервис» заключало договоры поставок аналогичной продукции другим покупателям по ценам, значительно ниже чем в спорных сделках с налогоплательщиком.

1. Однако, апелляционный суд посчитал выводы суда первой инстанции ошибочными, установив, что отличие цены, применяемой налогоплательщиком в своих сделках от рыночного уровня не является основанием о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Суд не усмотрел многократного отклонения цен в спорных сделках, указал, что в рамках выездной проверки налоговый орган вышел за пределы своих компетенций и не мог осуществлять контроль цен налогоплательщика в сделках с взаимозависимым лицом. Также суд поставил под сомнение корректность применения метода сопоставимых рыночных цен, т.к. налоговый орган не учел все потенциально сопоставимые сделки, к которым необходимо применить корректировки на стоимость доставки продукции, часть отобранных сделок не были сопоставимы по объему со спорными сделками, не проводилось сравнение цен налогоплательщика с ценами, опубликованными в общедоступных источниках.

По мнению апелляционного суда, ввиду некорректного применения метода сопоставимых рыночных цен, инспекция не доказала отклонение цены по спорным сделкам налогоплательщика. Доводы суда апелляционной инстанции были полностью поддержаны судом кассационной инстанции.

5. Дело № А40-213158/17: ФГУП «УСЗ» при Минсельхозе России (г. Москва) осуществляло передачу на правах аренды государственного недвижимого имущества (нежилого здания) в адрес взаимозависимого лица – ООО «Нувель Меридиан». В ходе налоговой проверки установлено занижение доходов от сдачи в аренду государственного недвижимого имущества взаимозависимому лицу по цене существенно ниже рыночной.

1. Арендаторами налогоплательщика являлись ООО «Нувель Меридиан» и ОАО «Россельхозбанк». ООО «Нувель Меридиан» является правопреемником ООО «Меридиан Проект», с которым налогоплательщик заключал договора долгосрочной аренды. Налоговым органом доказана взаимозависимость и подконтрольность контрагентов (ООО «Меридиан Проект» и ООО «Нувель Меридиан») налогоплательщику (наличие номинальных учредителей и руководителей, находящихся в родственных отношениях).

2. Размер средних арендных ставок за квадратный метр между налогоплательщиком и взаимозависимым лицом ООО «Нувель Меридиан» занижен, примерно, в 3 раза по сравнению со средними арендными ставками между налогоплательщиком и независимым лицом ОАО «Россельхозбанк».

3. Налоговым органом установлено, что на момент заключения договора между налогоплательщиком и ООО «Меридиан Проект», последнее не вело ФХД, а также не имело ни технического, ни управленческого персонала.

4. В ходе судебного разбирательства установлено, что более 67% от суммы доходов ООО «Нувель Меридиан» формируются от неосновной деятельности путем последующего существенного завышения арендных ставок. В дальнейшем полученные денежные средства перечислялись: на счета организаций, обладающих признаками фирм - «однодневок»; на счет ОАО АКБ «Связь-Банк» в виде погашения задолженности ООО «Меридиан Проект» по кредитному договору.

На основании вышеизложенного, суд пришел к выводу о создании налогоплательщиком схемы совершения финансово-хозяйственных операций с целью получения необоснованной налоговой выгоды, путем занижения доходов от сдачи в аренду государственного недвижимого имущества и дальнейшим выводом денежных средств из под налогового контроля через погашение обязательств по фиктивному кредитному договору и перечислению денежных средств на счета «фирм-однодневок».

6. Дело № А56-78517/17: ООО «Технопоиск» (Ленинградская область)

осуществляло приобретение импортных товаров у подконтрольных контрагентов. По результатам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о неправомерности применения вычетов по НДС по причине создания налогоплательщиком формального документооборота с использованием спорных контрагентов. Размер налоговых обязательств налогоплательщика был определен расчетным методом на основе данных о таможенной стоимости товара.

1. Инспекцией при проведении выездной проверки установлено, что спорные контрагенты налогоплательщика не имели возможности осуществлять заявленные поставки товара в силу отсутствия у них трудовых ресурсов, транспортных средств складских помещений. Соответствующие товарно-транспортные накладные и путевые листы также не были предоставлены налогоплательщиком.

2. Полученные от налогоплательщика денежные средства через расчетные счета «фирм-однодневок» транзитом переводились на счета импортёров, подлежали обналичиванию через физических лиц или переводились на счета «фирм-однодневок» с последующим выводом за пределы Российской Федерации.

3. На основании банковских выписок было установлено, что товар, ввозимый на территорию Российской Федерации импортерами, приобретался на денежные средства ООО «Технопоиск». Показания свидетелей подтвердили, что закупка товаров за рубежом осуществлялась непосредственно налогоплательщиком, транспортировка товара на склады осуществлялась под контролем его логистического отдела.

4. Также у налогоплательщика были обнаружены печати спорных контрагентов, что свидетельствовало о возможности сотрудников ООО «Технополис» изготовить документы спорных контрагентов и сопровождать сделки от их имени.

На основании вышеизложенного, суды пришли к выводу, что налогоплательщиком была занижена налоговая база по налогу на прибыль в результате завышения расходов по товарам, приобретаемым у спорных контрагентов. Организацией и ее контрагентами был создан фиктивный документооборот, направленный на получение необоснованной налоговой выгоды. Суд отметил, что реальность хозяйственной операции определяется не только фактическим наличием и движением товара, но и реальностью исполнения договора, указанным в нем контрагентом.

7. Дело № А13-1360/18: ЗАО «Австрофор» (Вологодская область)

осуществляло передачу в субаренду универсальные железнодорожные платформы, в адрес взаимозависимого лица – АО «ВЛП». По результатам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды путем занижения налоговой базы по налогу на прибыль организаций и НДС вследствие учета для налогообложения операций с взаимозависимым лицом, не обусловленных разумными экономическими причинами.

1. В связи с ростом профицита вагонов и железнодорожных платформ в 2012 году на рынке грузовых перевозок взаимозависимое лицо уведомило налогоплательщика о возврате универсальных железнодорожных платформ. ЗАО «Австрофор» не нашло потенциальных контрагентов для дальнейшей передачи возвращенных платформ на правах субаренды и для предотвращения простоя заключило договор с взаимозависимым лицом об использовании его платформ, но с применением приемлемых ставок. Арендные ставки периодически пересматривались сторонами исходя из условий на рынке.

2. Инспекцией было установлено, что взаимозависимое лицо арендовало железнодорожные платформы у других независимых лиц. По результатам анализа сделок между налогоплательщиком и АО «ВЛП» и сделок между АО «ВЛП» и независимыми арендаторами было установлено существенное занижение стоимости аренды (8 раз). Инспекция осуществила соответствующую корректировку цен, применяя метод сопоставимых рыночных цен.

Изучив материалы дела, суды пришли к выводу, что налоговый орган не доказал совокупность обстоятельств, подтверждающих получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и дискредитирующей деловую цель сделки. Инспекцией не представлено доказательств наличия у налогоплательщика возможности в спорный период сдать в аренду платформы иным контрагентам на более выгодных условиях. Одно лишь отличие примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня не позволяет утверждать о направленности его действий на уклонение от налогообложения.