

**интерфакс** МЕЖДУНАРОДНАЯ ИНФОРМАЦИОННАЯ ГРУППА

**астра** КОМПЛЕКСНОЕ РЕШЕНИЕ ВОПРОСОВ  
ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

**Обзор судебной практики в сфере  
трансфертного ценообразования. Выпуск 15**

**Москва, 2020**

## I. Введение

В данном обзоре проанализированы дела, связанные с вопросами трансфертного ценообразования, судебные решения по которым были опубликованы в четвертом квартале 2019 года. Предметом всех представленных судебных разбирательств является получение компаниями необоснованной налоговой выгоды в сделках между взаимозависимыми лицами.

№	Дело	Истец	Ответчик	Налоговый период	Претензия и решение налоговой Инспекции	Решения судебных инстанций
1	A40-249918/2017	ООО «Русский инженер»	ИФНС № 31 по г. Москве	2013-2015	Получение необоснованной налоговой выгоды в виде применения вычетов по НДС и отнесения в расходы затрат по сделкам с взаимозависимым лицом в рамках договоров купли-продажи товара. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
2	A76-19287/201	ООО «Торговый дом «Ашинская сталь»	Межрайонная ИФНС № 18 по Челябинской области	2013-2015	Получение необоснованной налоговой выгоды в связи с неправомерным включением в состав расходов затрат, связанных с оказанием управленческих услуг. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
3	A40-106490/2018	АО «Торговый дом «Янтарный»	МИФНС России №48 по г. Москве	2013-2015	Получение необоснованной налоговой выгоды путем применения схемы закупки семян подсолнечника через цепочку аффилированных посредников. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
4	A12-38538/2018	АО «Молсыркомбинат -Волжский»	ИФНС по г. Волжскому Волгоградской области	2015-2016	Получение необоснованной налоговой выгоды путем реализации товара через подконтрольных и взаимозависимых предпринимателей, находящихся на специальном налоговом режиме. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
5	A46-17753/2018	ООО «Бенар-Авто»	ИФНС России по Советскому административному округу г. Омска	2014-2016	Получение необоснованной налоговой выгоды путем формального проведения реорганизации и смены режима налогообложения в целях уклонения от восстановления НДС. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа

6	A29-11858/2018	ООО «Хозарсенал Плюс»	ИФНС по г. Сыктывкару	2014-2016	Получение необоснованной налоговой выгоды путем создания схемы дробления бизнеса между взаимозависимыми лицами. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
7	A24-5155/2018	ООО «Поллукс»	ИФНС по г. Петропавловску-Камчатскому	2015-2016	Получение необоснованной налоговой выгоды в результате завышения расходов при исчислении ЕСХН по договорам аренды недвижимого имущества. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа
8	A55-22224/2018	ООО «Спецавтотранс»	Межрайонная ИФНС России №18 по Самарской области	2017	Получение необоснованной налоговой выгоды путем создания схемы по приобретению транспортных средств и последующей сдачи их в аренду согласованному лицу для использования в необлагаемой деятельности с целью получения налогового вычета по НДС. Доначислены налоги, штрафные санкции.	Первая – в пользу налогового органа; Апелляционная – в пользу налогового органа; Кассационная – в пользу налогового органа

В четвертом квартале 2019 года в спорах о корректировке налоговой базы в связи с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды суды в большей степени принимали сторону налоговых органов.

Так, участились случаи применения налогоплательщиками документарной схемы ухода от налогообложения, путем увеличения затрат при фиктивном выполнении работ (оказании услуг), а также, путем завышения расходов по приобретению товарно-материальных ценностей, что привело к получению необоснованной налоговой выгоды. В делах ООО «Русский инженер», ООО ТД «Ашинская сталь» и ООО «Поллукс» в отношении спорных контрагентов Инспекцией сделан вывод о том, что они не осуществляют реальную финансово-хозяйственную деятельность; у контрагентов отсутствовали материальные и трудовые ресурсы для ведения деятельности; в сделках наблюдается многократное отклонение цены от рыночного уровня и они не обусловлены разумными экономическими или иными причинами. При этом в деле ООО ТД «Ашинская сталь» Инспекцией обоснованно применена комбинация затратного метода и метода сопоставимой рентабельности, а в деле ООО «Поллукс» принято решение о привлечении эксперта-оценщика ввиду отсутствия информации о рыночной цене права аренды на идентичные объекты.

Также распространенной схемой получения необоснованной налоговой выгоды является осуществление операций через цепочку аффилированных посредников, при которой часть денежных средств перечисляется в адрес контрагентов, применяющих специальные налоговые режимы и не уплачивающих НДС. Так, в деле ООО «Хозарсенал Плюс» и АО «Торговый дом Янтарный» налоговый орган доказал факт отсутствия совершения хозяйственных операций у налогоплательщика со спорными контрагентами, наличие умысла в действиях налогоплательщика и правомерно осуществил корректировку налогооблагаемой базы.

**1. Дело № А40-249918/2017: ООО «РУССКИЙ ИНЖЕНЕР».** По результатам проверки Инспекция установила получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в связи с неправомерным включением Обществом в состав расходов по налогу на прибыль организаций и отнесение в налоговые вычеты суммы НДС по взаимоотношениям с ООО «ЭнергоИнжиниринг» и ООО «ПромБазис».

1. Общество использовало документарную схему ухода от налогообложения с целью получения необоснованной налоговой выгоды, путем увеличения затрат при фиктивном выполнении работ (оказании услуг), а также, путем завышения расходов по приобретению товарно-материальных ценностей через ООО «Энергоинжиниринг», ООО «ПромБазис». В отношении спорных контрагентов Инспекцией сделан вывод о том, что они не осуществляют реальную финансово-хозяйственную деятельность; у контрагентов отсутствовали материальные и трудовые ресурсы для ведения деятельности; установлена подконтрольность спорных контрагентов заявителю; кроме того, операции не были учтены в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

2. Довод налогоплательщика о неправомерном осуществлении контроля цен в ходе налоговой проверки, обоснованно был отклонен судом, поскольку основанием для принятия решения явилось не только завышение стоимости ТМЦ, спорных работ, но и иные обстоятельства, свидетельствующие о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды. Наличие совокупности таких обстоятельств позволило налоговому органу в рамках выездной налоговой проверки опровергнуть реальность хозяйственных операций, а также стоимости, заявленной в первичных документах.

Таким образом, суды пришли к выводу о том, что в результате согласованных действий взаимозависимых лиц создана схема формального документооборота с использованием ООО «ЭнергоИнжиниринг» и ООО «ПромБазис» с целью искусственного завышения цен на приобретаемый товар и получения необоснованной налоговой выгоды, выразившейся в завышении налоговых вычетов по налогу НДС и расходов по налогу на прибыль.

**2. Дело А76-19287/2018: ООО «ТОРГОВЫЙ ДОМ «АШИНСКАЯ СТАЛЬ».** Инспекцией установлено, что налогоплательщик неправомерно включил в состав расходов затраты, связанные с оказанием ему управленческих услуг (бухгалтерские, юридические, маркетинговые, кадровые и иные услуги) предпринимателем (ИП Елизарьевым А.А.), в результате чего Обществу доначислен налог на прибыль, соответствующие суммы пеней и штрафа.

1. Общество сообщило, что расчет размера вознаграждения, калькуляции, сметы затрат за оказанные ИП Елизарьевым А.А. управленческие услуги отсутствуют, поскольку оплата услуг осуществлялась сторонами на договорной основе. Инспекцией сделан правомерный вывод о формальном характере представленных Обществом и ИП Елизарьевым А.А. расчетов оказанных услуг, а также о том, что в указанных документах не прослеживается зависимость стоимости услуг, оказываемых любым из подразделений ИП Елизарьева А.А., от результатов деятельности ООО «ТД «Ашинская сталь» (выручка, объемы поставок, составленные документы и прочее).

2. В данном случае, при определении стоимости спорных услуг предпринимателя, Инспекцией правомерно использован метод рентабельности затрат ИП Елизарьева А.А. в сравнении с рентабельностью затрат иных аналогичных организаций, исходя из данных их бухгалтерской и налоговой отчетности. При этом себестоимость оказанных заявителю услуг ИП Елизарьева А.А. определена на основании данных его бухгалтерского учета, а именно карточек счетов бухгалтерского учета и данных расчетного счета, в размере затрат третьего лица, пропорционально доле его дохода, полученного от заявителя, в общем объеме доходов, полученных предпринимателем за спорные услуги, в виду отсутствия отдельного учета расходов по услугам, оказанным различным контрагентам.

Примененный налоговым органом способ определения затрат не противоречит налоговому законодательству, поскольку отсутствие отдельного учета расходов по услугам, оказанным различным контрагентам, позволяет наиболее достоверно установить себестоимость услуг, оказываемых ИП Елизарьевым А.А. именно ООО «ТД «Ашинская сталь». В целях отбора аналогичных (сопоставимых) налогоплательщиков Инспекцией проанализирована деятельность организаций и ИП, оказывающих на территории Челябинской области услуги, аналогичные управленческим услугам третьего лица. В ходе анализа Инспекцией отобраны налогоплательщики по видам деятельности, заявленным Елизарьевым А.А. В качестве сопоставимых организаций Инспекцией выбраны соответствующие вышеуказанным требованиям компании, которые соответствуют видам, деятельности, фактически осуществляемым ИП Елизарьевым А.А., а также сопоставимые по финансовым показателями деятельности (доходы, расходы, прибыль) с предпринимателем.

По результатам анализа финансовых показателей указанных организаций, Инспекцией сделан правильный вывод, что стоимость спорных услуг не соответствует рыночному уровню, поскольку рентабельность затрат третьего лица (в 2013 году - 187,5%, в 2014 году - 211,2%, в 2015 году - 517,5%) значительно выше максимального значения рентабельности, рассчитанного по сопоставимым организациям (за 2013 год - 25,2%, за 2014 год - 47,8%, за 2015 год - 54,2%), а потому для целей налогообложения Инспекцией принята цена по анализируемой сделке, которая определена исходя из фактической себестоимости реализованных услуг и рентабельности затрат, соответствующих максимальному значению интервала рентабельности по сопоставимым организациям.

Инспекцией доказано получение Обществом необоснованной налоговой выгоды в результате создания формального документооборота, опосредующего экономически необоснованные расходы на управленческие услуги, с целью завышения расходов Общества по налогу на прибыль и обналичивания денежных средств, под видом оплаты завышенной стоимости управленческих услуг через расчетный счет предпринимателя.

**3. Дело А40-106490/2018: АО «ТОРГОВЫЙ ДОМ ЯНТАРНЫЙ».** Инспекцией установлено, что Обществом создана схема закупки семян подсолнечника через цепочку аффилированных посредников, при которой часть денежных средств, направленных на приобретение семян перечислялась в адрес сельхозпроизводителей, применяющих специальные налоговые режимы и не уплачивающих НДС, а часть выводилась через технических контрагентов и обналичивалась через их расчетные счета.

1. Инспекцией доказан факт создания Обществом многоступенчатой схемы формального перехода права собственности на товар с увеличением его стоимости и суммы предъявленного покупателю НДС, без фактической уплаты налога в бюджет, создания формального документооборота, не связанного с движением товара (семян подсолнечника) между Обществом и его контрагентами (ООО «Дуэт», ООО «Мираж», ООО «Базис», ООО «Ларец», АО «ТД Янтарный», ООО «Агротрейд»), недостоверности сведений, содержащихся в представленных Обществом документах в обоснование налоговой выгоды.

2. В указанную схему также были включены фиктивные операции, направленные исключительно на обналичивание денежных средств, документооборот по которым имел формальный характер, не связанный с движением товара семян подсолнечника. Выводы Инспекции о нереальности участия технических компаний в сделках налогоплательщика по закупке семян подтверждаются и результатами мероприятий оперативно-розыскной деятельности в отношении АО «ТД Янтарный», проведенных МВД России.

3. Судом установлено, что АО «ТД Янтарный» напрямую приобретало семена подсолнечника у сельхозпроизводителей, а промежуточные «фирмы-однодневки» использовались для схемы минимизации уплаты НДС и налога на прибыль. При этом АО «ТД Янтарный» имело прямые взаимоотношения с производителями сельхозпродукции. Инспекция не применяла расчетный метод, а определила размер налоговой базы по налогу на прибыль и НДС исходя из обналиченных сумм, которые обоснованно исключены из состава расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Таким образом, Инспекция доказала получение Обществом необоснованной налоговой выгоды, путем применения схемы закупки семян подсолнечника через цепочку посредников, при которой часть денежных средств перечислялась в адрес сельхозпроизводителей, применяющих специальные налоговые режимы и не уплачивающих НДС, а часть выводилась через технических контрагентов, которые обналичивали денежные средства со своих расчетных счетов.

**4. Дело А12-38538/2018 АО «МОЛСЫРКОМБИНАТ-ВОЛЖСКИЙ».** Инспекцией установлено, что в проверяемом периоде Общество применяло схему, направленную на минимизацию налоговых обязательств, путем реализации товара через подконтрольных и взаимозависимых предпринимателей, находящихся на специальном налоговом режиме.

1. Налогоплательщик осуществлял реализацию молочной продукции в адрес ИП Маслова П.П. и ИП Масловой О.А., которые являлись сотрудниками Общества и супругами (применяли систему налогообложения – УСН). Судами правомерно установлено формальное участие взаимозависимых предпринимателей в имевшем месте «посредническом» процессе реализации. У предпринимателей отсутствовали персонал, основные средства, производственные активы, складские помещения, транспортные средства, перечисления за аренду имущества, транспортные услуги, найм работников, ведение бухгалтерского учета, также предпринимателем Масловым П.П. в качестве офиса использовалось помещение главного склада Общества, в том числе для хранения продукции.

2. Поскольку Общество и предприниматели фактически выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта, Обществу обоснованно вменено получение дохода от реализации товара конечному потребителю через указанных предпринимателей, не являющихся плательщиками НДС. Так, судом правомерно произведен расчет НДС с применением расчетной ставки 10/110 процентов.

Таким образом, суд поддержал позицию налогового органа о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде разницы в налоговых обязательствах по налогу на прибыль организаций и налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

**5. Дело А46-17753/2018 ООО «БЕНАР-АВТО».** Налоговый орган установил, что действия налогоплательщика и его взаимозависимых лиц (ЗАО «Бизнес-Авто») свидетельствуют о получении необоснованной налоговой выгоды путем формального проведения реорганизации и смены режима налогообложения с общего на УСН в целях уклонения от восстановления налога на добавленную стоимость.

В ходе проверки Инспекция установила, что реорганизация проведена формально, указывая на взаимозависимость организаций, что всеми активами и имуществом как до реорганизации, так и после нее управляло одно и то же лицо; Общество продолжает оказывать услуги своим основным заказчикам по договорам, заключенным ранее ЗАО «Бизнес-Авто»; сотрудники ЗАО «Бизнес-Авто» в полном составе переведены в Общество; заявитель продолжает сотрудничать с теми же организациями, оказывающими бухгалтерское, налоговое, юридическое и кадровое сопровождение, с которыми ранее сотрудничало ЗАО «Бизнес-Авто».

Таким образом, суд поддержал позицию налогового органа о доначислении спорных сумм налога и пени. Обществом получена необоснованная налоговая выгода в результате неисполнения обязанности по восстановлению принятого к вычету НДС, в связи с совершением взаимозависимыми организациями ООО «Бизнес-Авто» и ООО «Бенар» согласованных действий по реорганизации указанных организаций в форме слияния, с целью перехода вновь созданного лица (ООО «Бенар-Авто») на упрощенную систему налогообложения и не восстановления НДС по ранее приобретенным основным средствам.

**6. Дело А29-11858/2018 ООО «ХОЗАРСЕНАЛ ПЛЮС».** Налоговый орган установил создание схемы дробления бизнеса между взаимозависимыми лицами с целью получения необоснованной налоговой выгоды путем неправомерного применения Обществом специального налогового режима в виде упрощенной системы налогообложения.

1. В проверяемом периоде хозяйственная деятельность Общества, ООО «ХозАрсенал», ООО «ХозАрсенал Регион» и ИП Кляус Л.В. не носила самостоятельный характер; возобновление и прекращение деятельности контрагентов было сопряжено с предоставлением общих помещений, в том числе складских, движимого имущества и трудовых ресурсов. Суды установили, что Общество и спорные контрагенты имеют общий адрес государственной регистрации, общий сайт в сети Интернет и единые номера телефонов, осуществляют деятельность под единым логотипом и реализуют единый ассортимент товаров, расчетные счета организаций открыты в одном банке. Вместе с тем формальное осуществление спорными лицами предпринимательской деятельности через отдельные магазины позволило Обществу контролировать поступление выручки от реализации товара, путем вывода части доходов под упрощенную систему налогообложения, используемую взаимозависимыми лицами.

2. Инспекция произвела расчет налоговых обязательств ООО «ХозАрсенал Плюс» исходя из, установленных проверкой, фактов и, представленных налогоплательщиком, документов, а также на основании сведений о налогоплательщике и взаимозависимых лицах. Расчет доходов и расходов Общества осуществлен налоговым органом с использованием сведений о движении денежных средств на расчетных счетах взаимозависимых лиц и сведений, полученных в результате истребования документов. При расчете фактически полученных доходов и произведенных расходов не учитывались доходы и расходы от реализации товаров в рамках заключенных договоров внутри группы. Общая сумма дохода в целях налогообложения прибыли определена налоговым органом за вычетом налога на добавленную стоимость. В составе расходов Общества учтены затраты, понесенные ООО «ХозАрсенал», ООО «ХозАрсенал Регион» в 2014 – 2016 годах и ИП Кляус Л.В. в четвертом квартале 2014 года по методу начисления.

С учетом изложенного суды пришли к обоснованному выводу о доказанности материалами дела создания Обществом схемы дробления бизнеса между взаимозависимыми лицами с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

**7. Дело А24-5155/2018 ООО «ПОЛЛУКС».** По результатам проверки Инспекцией сделан вывод о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды в результате завышения расходов при исчислении ЕСХН по договорам аренды недвижимого имущества, заключенным с взаимозависимым ИП Жеваловым М.В.

1. В проверяемом периоде между ООО «Поллукс» (арендатор) в лице генерального директора Жевалова М.Н. и ИП Жеваловым М.Н. (арендодателем) заключен договор аренды. Арендные платежи ООО «Поллукс» были включены в расходы уменьшающие доходы при исчислении ЕСХН. Налоговой проверкой установлено, что генеральным директором ООО «Поллукс» являлся Жевалов М.В. согласно решению общего собрания участников ООО «Поллукс», избранный на данную должность сроком на три года.

2. Поскольку информация о рыночной цене права аренды на идентичные объекты у организаций, запрашиваемых Инспекцией, отсутствовала, налоговым органом принято решение о привлечении эксперта-оценщика. Инспекцией назначена оценочная экспертиза стоимости арендной платы за пользование имуществом по договорам аренды имущества, заключенными между ООО «Поллукс» и ИП Жеваловым В.М. (взаимозависимыми лицами) на предмет соответствия рыночным ценам. Согласно экспертному заключению налогоплательщик значительно завысил сумму расходов в 7 раз за период с 01.06.2015 по 25.06.2015, в 51 раз за период с 26.06.2015 по 31.12.2015 и в 23 раза за 2016 год.

Таким образом, суд пришел к выводу о доказанности Инспекцией факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, путем уменьшения налоговой базы, посредством манипулирования суммой арендных платежей по рассматриваемым договорам аренды, и правомерности действий Инспекции по доначислению разницы между ценой сделки по договорам аренды и установленному уровню рыночных цен.

**8. Дело А55-22224/2018 ООО «СПЕЦАВТОТРАНС».** Основанием для доначисления налога послужил вывод налогового органа о применении Обществом схемы по приобретению транспортных средств и последующей сдаче в аренду приобретенной спецтехники и транспорта согласованному лицу для использования в необлагаемой деятельности с целью получения налогового вычета по НДС.

1. В ходе проверки суды установили, что заключение Обществом договоров на приобретение автомобилей и последующего договора аренды транспортных средств не имеют разумной деловой цели для налогоплательщика, поскольку заявитель (арендодатель) и ООО «АТЭК» (арендатор) являются взаимозависимыми лицами, приобретенные транспортные средства и техника используются на территории Республики Казахстан, что исключает для взаимозависимого лица возможность применения налоговых вычетов в случае покупки транспортных средств напрямую. Кроме того, судами отмечено, что Общество создано незадолго до совершения указанных сделок, арендуемый товар закупался на заемные средства, полученные по цепочке взаимозависимых лиц.

2. Также Инспекцией установлено, что фактически адрес местонахождения ООО «Спецавтотранс» совпадает с адресом ООО «АТЭК»; численность ООО «Спецавтотранс» составляет 1 человек; ООО «Спецавтотранс» создано незадолго до совершения сделки по приобретению транспортных средств; транспортные средства были приобретены ООО «Спецавтотранс» на заемные средства, выданные АО «АЛЬФАБАНК»; доходы ООО «Спецавтотранс» составляют арендные платежи ООО «АТЭК» в виде размера основного долга и процентов за пользование кредитными средствами, которые ООО «Спецавтотранс» перечисляет ежемесячно АО «АЛЬФА-БАНК» в соответствии с графиком погашения кредита.

Таким образом, суды правомерно установили, что заключение договоров на приобретение автомобилей и последующего договора аренды этих транспортных средств не имеют разумной деловой цели для налогоплательщика, фактически эти действия направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде налогового вычета по НДС по сделкам купли-продажи не от использования данных транспортных средств, а исключительно за счет федерального бюджета.