

# ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ.

## СОДЕРЖАНИЕ

▪ <u>Преамбула</u>	<u>1</u>
▪ <u>I Спорные вопросы</u>	<u>9</u>
▪ <u>II Статус сделки</u>	<u>14</u>
▪ <u>III Выбор метода определения цены</u>	<u>18</u>
▪ <u>IV Выводы и рекомендации</u>	<u>24</u>

**Федеральным законом № 227-ФЗ от 18.07.2011г. в Налоговый кодекс РФ введен раздел V.1 (статьи 105.1-105.25) «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».**

Следует отметить, что до вступления указанных дополнений в НК РФ вопрос ценообразования между взаимозависимыми лицами регламентировался статьей 40 НК РФ, а именно:

В соответствии с п. 2 статьи 40 налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в случаях:

- Между взаимозависимыми лицами.
- При отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

При этом, пунктом 3 указанной статьи установлено, что в случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), **налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.**

Следует учитывать, что все внешнеэкономические сделки между взаимозависимыми лицами попадают под действие раздела V.1 НК РФ вне зависимости от их размера.

## **ВЫВОД**

**Компания должна для себя четко определять,  
какие сделки попадают под понятие  
«трансфертное ценообразование»,  
а на какие распространяется действие статьи 40 НК РФ.**

## КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

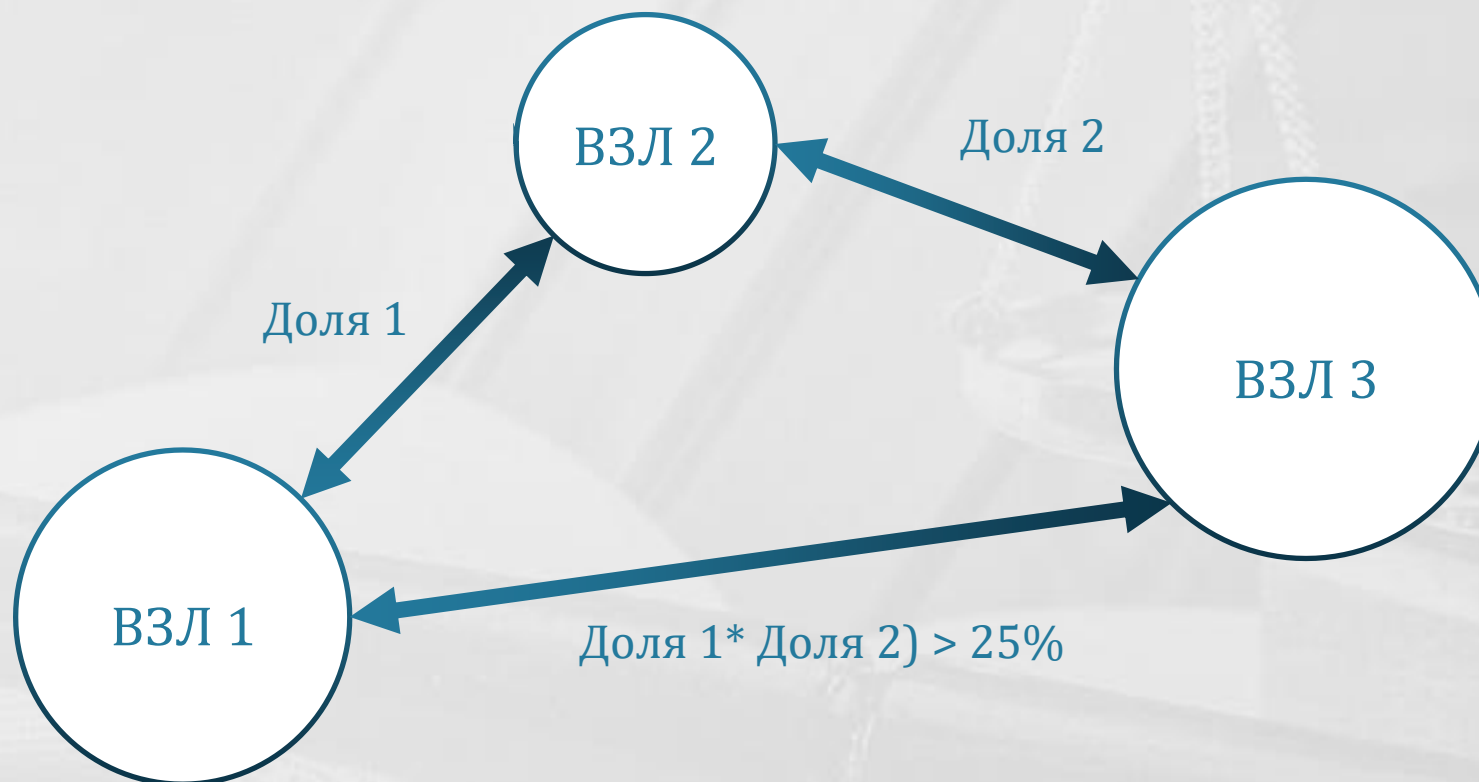
– сделки по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг) между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных статьей 105.14 НК РФ).

## ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА

Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения. (п.1 ст.105.1 НК РФ).

# СХЕМЫ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ

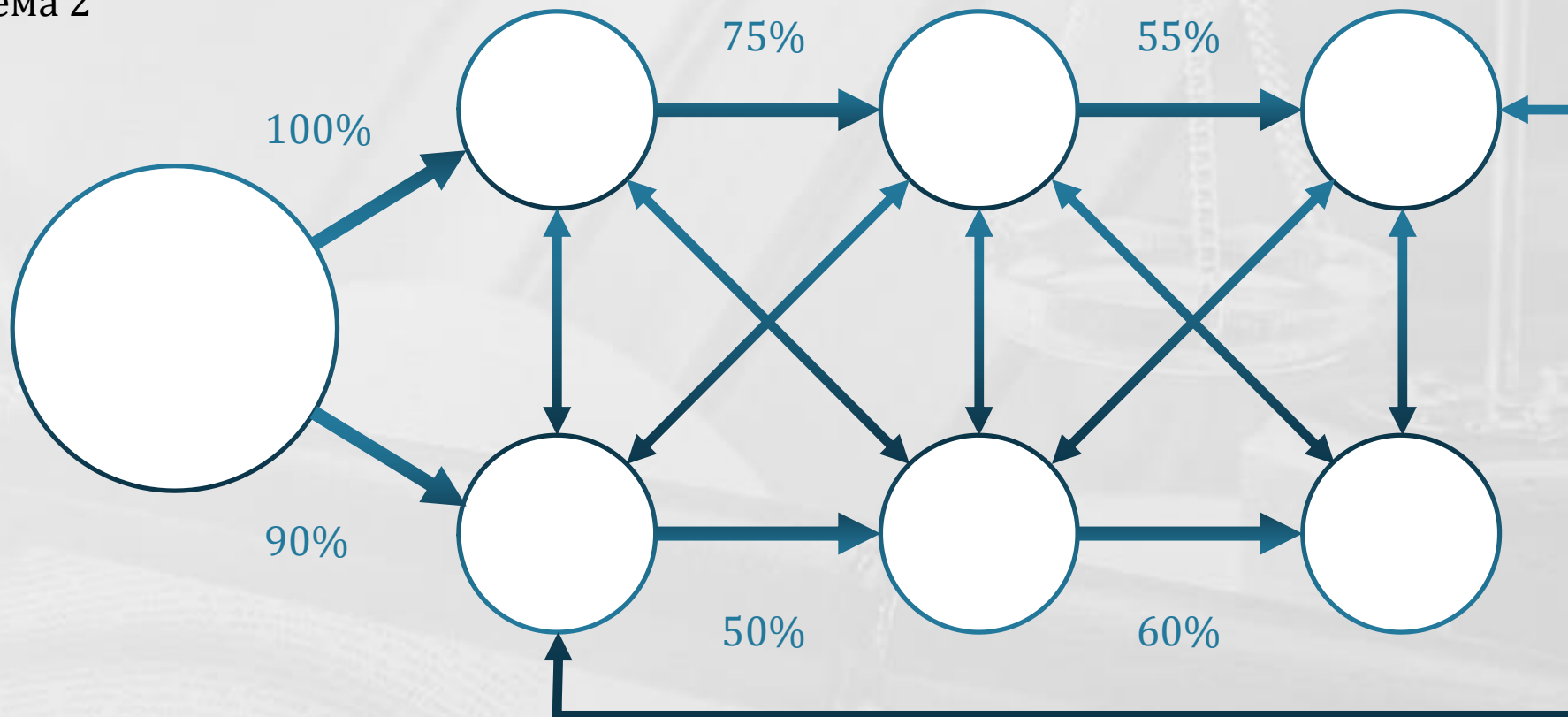
Схема 1



- Прямое участие одной организации в другой организации, и доля такого участия составляет более 25%.
- Косвенное участие одной организации в другой организации, и доля такого участия составляет более 25%.
- Прямое участие физ. лица в организации при доле участия более 25%.
- Косвенное участие физ. лица в организации при доле участия более 25%.

# СХЕМЫ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ

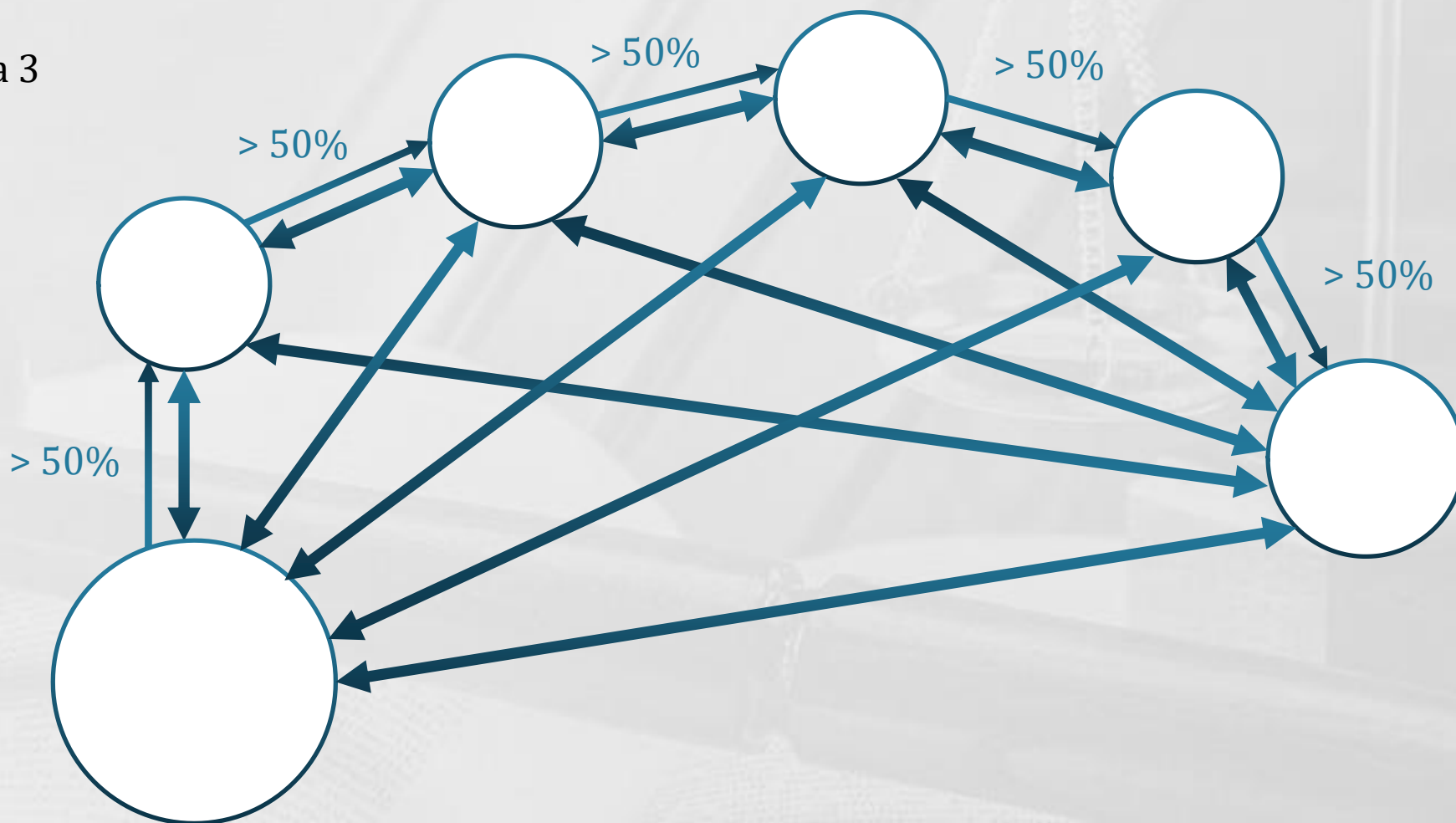
Схема 2



- Взаимозависимыми будут являться организации между собой при наличии прямого участия в каждой одного и того же лица, и доля участия более 25%.
- Взаимозависимыми будут являться организации между собой при наличии косвенного участия в каждой одного и того же лица, и доля участия более 25%.

# СХЕМЫ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ

Схема 3



- В соответствии п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимость будет иметь место и при наличии «мажоритарной цепочки», т.е. взаимозависимыми будут признаваться организации и физические лица, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в последующей организации составляет более 50%.



Кроме того, согласно п. 7. Ст. 105.1 НК РФ  
Суд может признать лица взаимозависимыми  
по иным основаниям,  
если отношения между этими лицами  
обладают признаками, указанными в пункте 1  
статьи 105.1 НК РФ.

## ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ.

# ... I – СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ

Из вышеизложенного следует понимать, что сделки, которые отвечают критериям трансфертных, должны отвечать требованиям раздела V.1 НК РФ, все остальные сделки между взаимозависимыми лицами должны отвечать требованиям статьи 40 НК РФ. На практике в отношении таких сделок при проверке налоговыми органами применяются как требования главы V.1, так и требования статьи 40 НК РФ.

Данный вывод подтверждается Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 07.07.2015 N Ф05-8163/2015 по делу N А40-33180/14 в отношении ООО «Газпром торгсервис». Инспекция указала, что её действия были инициированы в целях применения статьи 40 НК РФ. Суд определил, что цена сделки признается рыночной в случае, если применение методов, предусмотренных ст. 40 НК РФ невозможно, т.е. решение суда может иметь значение для применения методов, предусмотренных разделом V.1 НК РФ.

Требование ООО «Газпром торгсервис» о отмене решения налогового органа удовлетворено, так как налоговым органом неправомерно применен затратный метод при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

**Решение в пользу налогоплательщика**

Наряду с этим, налоговые органы достаточно успешно при проведении выездных налоговых проверок по сделкам между взаимосвязанными лицами применяют положения статьи 40 НК РФ. Так, например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.10.2015 N Ф05-12948/2015 по делу N А40-50654/13 - налогоплательщик оспаривал решение налогового органа о привлечении к ответственности за уменьшение исчисленных по данным налогового учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль убытков, поскольку им приобретены автомобили у взаимозависимой компании по ценам, отклоняющимся от рыночных цен более чем на 20 процентов, что послужило основанием для определения результатов сделок исходя из применения рыночных цен в соответствии с положениями статьи 40 НК РФ. Суд в удовлетворении требования отказал, поскольку налоговым органом доказано приобретение налогоплательщиком у взаимозависимой компании автомобилей по завышенным ценам.

**Решение в пользу налогового органа**

По делу № А40-28065/2013 Обществом выплачивались роялти за ноу-хау в пользу ирландской компании, зарегистрированной в низконалоговой юрисдикции. Налоговым органом, посредством международного обмена информацией была установлена цепочка взаимозависимых лиц, участников лицензионных договоров, посредством которых передавалось спорное ноу-хау. Было выявлено отсутствие самого ноу-хау, наличие согласованности действий участников и факт перечисления лицензиаром денежных средств под контроль материнской компании. Кроме того, было установлено, что российская компания несет часть издержек иностранной материнской компании, что не допускается российским налоговым законодательством.

**Решение в пользу налогового органа**

## **ВЫВОД**

**На настоящий момент налоговыми органами при осуществлении контроля сделок, заключенных между взаимозависимыми лицами, применяются положения как статьи 40, так и главы 105 НК РФ.**

## ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ.

# ■ ■ ■ II – СТАТУС СДЕЛКИ

Вопрос об определении статуса сделки, т.е. относится она к трансфертным или попадает под действие статьи 40 НК РФ, является для налогоплательщика достаточно актуальным. Это связано с вопросом, на каком уровне (региональном или федеральном) налоговые органы имеют право контролировать сделки между взаимозависимыми лицами.

Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.10.2014 N Ф06-15959/2013 по делу N А72-16907/2013 об иске к ООО «Инзатекс» о доначислении налога на прибыль, НДС, пени и штрафов, вследствие необоснованного занижения налогоплательщиком внереализационных доходов. Суд, исходя из положений абзаца 3 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ установил, что контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, **не может быть предметом выездных и камеральных проверок территориальных налоговых органов.**



В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2015 N Ф07-4769/2015 по делу N А26-7861/2014 по иску налоговых органов к ООО «ГРАНИТДОМДОРСТРОЙ» суд отметил отсутствие оснований считать сопоставимыми условия анализируемых договоров, поскольку в ходе проверки Инспекция не определила идентичность (однородность) товара, контроль цен в сделках между взаимозависимыми лицами противоречит пункту 3 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым устанавливается презумпция соответствия цены договора уровню рыночных цен, а также невозможность ее опровержения в рамках камеральной и выездной налоговых проверках.

## ВЫВОД

**Суды при принятии решения руководствуются пунктом 3 статьи 105.3 НК РФ. При определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное, либо, если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога.**

Таким образом, налогоплательщик обязан для подтверждения принятых им цен предоставить контролирующему органу **обоснованный расчет**.

**ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ.**

# ■ ■ ■ **III – ВЫБОР МЕТОДА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЦЕНЫ**

Исходя из судебной практики, выбор метода определения рыночной стоимости и обоснование его применения является определяющим при возникновении спора с налоговыми органами:

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2015 N Ф05-6630/2015 по делу N А40-4381/13: иск к ООО «Мазда Мотор Рус».

Налоговые органы, исходя из положений пункта 6 статьи 40 НК РФ пришли к выводу, что автомобили иных иностранных брендов нельзя признать идентичными (однородными) по отношению к автомобилям марки «Mazda». Суд пришел к выводу, что в связи с отсутствием рынка идентичных автомобилей для автомобилей марки «Mazda» на уровне оптовой закупки у иностранных производителей, необходимо применение метода цены последующей реализации, а не метода сопоставимых рыночных цен.

**Решение в пользу налогового органа**

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.07.2015 N Ф05-8163/2015 по делу N А40-33180/14: иск к налоговым органам о признании недействительным решения налогового органа. Налоговым органом доначислены суммы неуплаченных (излишне возмещенных) налогов, начислены пени и штраф в связи с неправомерным занижением заявителем налоговой базы по налогу на прибыль организаций, НДС, налогу на имущество организаций. Судом требование удовлетворено, так как налоговым органом неправомерно применен затратный метод при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

**Решение в пользу налогоплательщика**

Обоснованность рыночных цен также подтверждается решением суда по делу № А40-7536/15. Суд установил, что сравнение оптовых цен с розничными, а также с таможенной стоимостью товаров является некорректным и законодательно необоснованным.

**Решение в пользу налогоплательщика**

По делу № А55-25768/2014 суд указал на то, что налоговый орган необоснованно применил метод сопоставимых рыночных цен, сопоставляя договоры займа с банковскими депозитами, так как между сделками банковского вклада (депозита) и договора займа имеются существенные различия.

**Решение в пользу налогоплательщика**

## **ВЫВОД**

**Для обоснования рыночной стоимости как при применении статьи 40 , так и при использовании главы V.1 главным является правильный выбор метода определения стоимости и его обоснование.**

# НАПОМНИМ

Пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ установлены методы определения рыночных цен. Очередность методов указана в НК РФ в приоритетном порядке. Т.е. при выборе следующего по очередности метода определения рыночной стоимости налогоплательщик обязан обосновать свой выбор.

## 1 – МЕТОД СОПОСТАВИМЫХ РЫНОЧНЫХ ЦЕН

Метод определения соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен, определенным в порядке, предусмотренном п.п. 2-6 ст.105.9 НК РФ.

## 2 – МЕТОД ЦЕНЫ ПОСЛЕДУЮЩЕЙ РЕАЛИЗАЦИИ

Метод определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене, на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности, определенным в порядке, предусмотренном ст.105.8 НК РФ.

### 3 – ЗАТРАТНЫЙ МЕТОД

Метод определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном ст. 105.8 НК РФ.

### 4 – МЕТОД СОПОСТАВИМОЙ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ

Сопоставление операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном ст. 105.8 НК РФ.

### 5 – МЕТОД РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ

Заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок.



**ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ.**

**... ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ**

Исходя из сложившейся на настоящий момент практики, налоговики проверяют цены **по любым сделкам** с целью доказать, что стороны благодаря заниженным или завышенным ценам получают **необоснованную налоговую выгоду** (письма ФНС России от 16.06.15 № ЕД-2-13/710@ и от 16.09.14 № ЕД-4-2/18674@, определения Верховного суда РФ от 11.04.16 № 308-КГ15-16651, решения Верховного суда РФ от 01.02.16 № АКПИ15-1383, письма Минфина России от 05.04.16 № 03-01-18/19396 и от 19.06.15 № 03-01-18/35527).

У территориальных налоговых органов **отсутствуют права на контроль цен в сделках между взаимозависимыми лицами по контролируемым сделкам** (решения в пользу налогоплательщиков). Дело № А72-16907/2013; дело № А03-24522/2014); дело № А26-7861/2014; дело № А41-16275/15.

# В ЭТОЙ СВЯЗИ С ЦЕЛЮ МИНИМИЗАЦИИ РИСКОВ:

1

Не рекомендуем применять в сделках явно заниженные цены. В любом случае в Обществе приказом руководителя должна быть утверждена ценовая (маркетинговая) политика, содержащая внутреннюю методику ценообразования. Она подтвердит, что компания берет цену не произвольно, а по своим внутренним правилам и правилам Концерна, дочерней компанией которого она является.

2

Метод ценообразования, применяемый компанией в контролируемых сделках, должен быть обоснован и описан согласно рекомендациям ФНС (Письмо ФНС от 22.01.2014 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля» установлены необходимые сведения для составления документации в целях налогового контроля»).

**БЛАГОДАРИМ ЗА ВНИМАНИЕ.  
ВСЕГДА ГОТОВЫ К СОТРУДНИЧЕСТВУ.**



**Григорьева  
Ольга Владимировна**

Генеральный директор.  
Ведущий аудитор. Налоговый консультант.

**ООО «Штернгофф Аудит»  
Аудит. Налоговые консультации.**

г. Москва, Большой Тишинский пер., 38  
+7 499 346 86 32  
audit@sterngoff.com  
www.sterngoff.com