

**ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ
ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 70¹
27 апреля 2015 года – 10 мая 2015 года**

1. Письма Минфина России и ФНС России. 3

Сделки, одной из сторон которых является российская организация, имеющая право на осуществление внешнеторговой деятельности в отношении продукции военного назначения, не признаются контролируруемыми в соответствии с пп. 5 п. 4 ст. 105.14 НК РФ.3

Налогоплательщик обязан по требованию ФНС России представить документацию в целях налогового контроля по всем контролируемым сделкам: как по сделкам с взаимозависимыми лицами, так и по сделкам, приравненным к сделкам с взаимозависимыми лицами, перечисленным в п. 1 ст. 105.14 НК РФ.3

2. Судебная практика. 4

2.1. Применение правил определения рыночных цен в отношении сделок, совершенных до 31.12.2011 года..... 4

2.1.1. Постановления судов кассационной инстанции. 4

Суды признали правомерным определение налоговым органом рыночной стоимости арендной платы на основании данных об арендной плате этого же имущества при его последующей сдаче в субаренду контрагентами Общества.4

2.1.2. Постановления судов апелляционной инстанции. 5

Судом признана допустимым доказательством рыночной цены оценочная экспертиза, в которой рыночная цена реализации недвижимого имущества определена на основании цен предложений на объекты-аналоги с учетом сделанных оценщиком корректировок.....5

Закупка Обществом одних и тех же товаров одновременно у нескольких контрагентов по различным ценам не является основанием для исключения из состава расходов Общества разницы между ценами в данных сделках, а также не

¹ В дайджест включаются Письма Минфина России, ФНС России, законопроекты, сообщения СМИ, судебная практика по вопросам применения раздела V.1 и ст. 40 НК РФ за соответствующую неделю.

приводит к автоматическому признанию наименьшей закупочной цены рыночной для целей налогообложения.....6

Суд признал законным доначисление Инспекцией налогов Обществу исходя из установленной проведенной по заказу Общества оценочной экспертизы рыночной цены земельного участка, на котором располагались реализованные здания. При этом суд не принял довод Общества о том, что на момент реализации данного участка право собственности Общества не было зарегистрировано в ЕГРП.7

2.2. Применение правил раздела определения рыночных цен в отношении сделок, совершенных начиная с 01.01.2012 года. 8

2.2.1. Постановления судов апелляционной инстанции. 8

Осуществление территориальным налоговым органом проверки цен в сделках, совершенных в 2012 году с взаимозависимым лицом, незаконно, так как, во-первых, сам факт взаимозависимости не влечет автоматического признания выгоды по сделкам необоснованной, во-вторых, контроль соответствия цен рыночным ценам с 2012 года не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок, проводимых территориальными налоговыми органами..... 8

2.2.2. Решения судов первой инстанции. 10

Суд признал незаконным доначисление Обществу налога на прибыль с не полученных по договору безвозмездного займа процентов по правилам ТЦО, так как Инспекция не имела права проверять цену в данной сделке. Сам доход, вмененный Обществу, был неправомерно рассчитан на основании общей информации о процентных ставках по банковским кредитам, содержащейся на сайте Банка России, а не на основании сведений о конкретных сделках.10

1. Письма Минфина России и ФНС России.

Письмо Минфина России от 30 апреля 2015 г. N 03-01-18/25729.

Сделки, одной из сторон которых является российская организация, имеющая право на осуществление внешнеторговой деятельности в отношении продукции военного назначения, не признаются контролируемыми в соответствии с пп. 5 п. 4 ст. 105.14 НК РФ.

Согласно пп. 5 п. 4 ст. 105.14 НК РФ не признаются контролируемыми сделки в области военно-технического сотрудничества Российской Федерации с иностранными государствами, осуществляемого в соответствии с Федеральным законом от 19 июля 1998 года N 114-ФЗ «О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами».

Минфин России уточнил субъектный состав таких сделок.

К сделкам, совершенным во исполнение международных договоров Российской Федерации в области военно-технического сотрудничества, не являющимися контролируемыми, относятся сделки, в которых:

- 1) обе стороны - российские организации имеют право на осуществление внешнеторговой деятельности в отношении продукции военного назначения;
- 2) только одна сторона - российская организация имеет право на осуществление внешнеторговой деятельности в отношении продукции военного назначения, а другая сторона такой сделки - российская организация не имеет права на осуществление такой деятельности.

Письмо Минфина России от 29 апреля 2015 г. N 03-01-18/24885.

Налогоплательщик обязан по требованию ФНС России представить документацию в целях налогового контроля по всем контролируемым сделкам: как по сделкам с взаимозависимыми лицами, так и по сделкам, приравненным к сделкам с взаимозависимыми лицами, перечисленным в п. 1 ст. 105.14 НК РФ.

Налогоплательщик по требованию ФНС России обязан предоставить документацию относительно конкретной сделки (группы однородных сделок), указанной в требовании (п. 1 ст. 105.15 НК РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 105.15 НК РФ документация не предоставляется в отношении сделок с лицами, с которыми налогоплательщик не является взаимозависимым.

Вместе с тем Минфин России обращает внимание, что к сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются сделки, перечисленные в п. 1 ст. 105.14 НК РФ. В отношении таких сделок п. 1 ст. 105.15 применяется, и по ним ФНС России может запросить документацию.

Таким образом, в порядке, предусмотренном в п. 1 ст. 105.15 НК РФ, документация для целей налогового контроля представляется ФНС России как в отношении контролируемых сделок, так и в отношении сделок, приравненных к контролируемым.

Кроме того, финансовое ведомство отмечает, что по сделкам с независимым лицом налогоплательщик вправе представить документацию в добровольном порядке.

2. Судебная практика.

2.1. Применение правил определения рыночных цен в отношении сделок, совершенных до 31.12.2011 года.

2.1.1. Постановления судов кассационной инстанции.

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 апреля 2015 г. по делу № [А03-5799/2013](#) ООО «Елочка»² (Председательствующий судья Перминова И.В., судьи Е.В. Поликарпов, О.Ю. Черноусова).

Суды признали правомерным определение налоговым органом рыночной стоимости арендной платы на основании данных об арендной плате этого же имущества при его последующей сдаче в субаренду контрагентами Общества.

Инспекцией было установлено, что переданные в аренду взаимозависимым лицам, применяющим упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), помещения впоследствии сдавались в субаренду третьим лицам. По мнению Инспекции, цена, установленная в сделках аренды, заключенных между Обществом и контрагентами, не соответствует рыночной, а само по себе вовлечение данных контрагентов, применяющих УСН, в процесс сдачи имущества в аренду направлено на получение необоснованной налоговой выгоды.

Невозможность применения первого метода была установлена на основании ответа территориального органа статистики, а также того факта, что ни в представленной Инспекцией, ни в представленной Обществом экспертизе не было информации о сопоставимых ценах на аналогичные объекты.

В качестве рыночной цены была принята цена, по которой контрагенты Общества сдавали имущество в субаренду. Таким образом, фактически, Инспекция исключила контрагентов Общества, применяющих УСН, из цепочки сделок и

² Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 28 апреля 2015 г. № 07АП-10342/2014 было проанализировано нами в Дайджесте ТЦО № 61 за период с 09 февраля 2014 г. по 15 февраля 2015 г.

рассмотрела сделки субаренды как заключенные третьими лицами напрямую с Обществом.

Суды признали подход Инспекции к определению рыночной цены законным и обоснованным, не согласившись с доводами Общества и неправильном применении Инспекцией метода цены последующей реализации.

2.1.2. Постановления судов апелляционной инстанции.

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 апреля 2015 г. по делу N [A42-9068/2013](#) ОАО «Севервзрывпром» (Председательствующий М.Л. Згурская, судьи И.А. Дмитриева, Н.О. Третьякова).

Судом признана допустимым доказательством рыночной цены оценочная экспертиза, в которой рыночная цена реализации недвижимого имущества определена на основании цен предложений на объекты-аналоги с учетом сделанных оценщиком корректировок.

Инспекция в ходе проверки посчитала заниженной цену реализации недвижимого имущества, установленную в сделке между Обществом и взаимозависимым лицом. Инспекция назначила оценочную экспертизу, результаты которой легли в основу доначислений.

Суд первой инстанции признал решение Инспекции незаконным, а заключение эксперта – недопустимым доказательством рыночной цены.

Однако суд апелляционной инстанции занял противоположную позицию. По мнению судей второй инстанции, Инспекция доказала невозможность применения методов, предусмотренных ст. 40 НК РФ, так как:

- 1) региональная ТПП и региональный орган статистики, а также одно из риэлтерских агентств сообщили об отсутствии у них информации о ценах на сопоставимые объекты недвижимого имущества;
- 2) отсутствовала последующая реализация спорных объектов недвижимости, в связи с чем, Инспекция не могла применить второй метод;
- 3) Инспекции не были представлены данные, подтверждающих прямые и косвенные затраты на производство и реализацию спорных объектов недвижимого имущества и обычные в подобных случаях затраты, в связи с чем, Инспекция не могла применить третий метод.

Сама же по себе экспертиза была оценена судом апелляционной инстанции как допустимое доказательство рыночной стоимости, по следующим основаниям:

- экспертиза проведена в соответствии с законодательством об оценочной деятельности;
- эксперт использовал цены предложений, применяя к ним необходимые корректировки (в т.ч. корректировки на время продажи; на

месторасположение; на масштаб; на физическое (техническое) состояние (отделка).

На основании указанных обстоятельств, суды апелляционной и кассационной инстанций сделали вывод о том, что даже если объекты, принятые экспертом в качестве аналогов, неоднородны, то рыночная стоимость оцениваемых объектов была определена верно с учетом корректировок на соответствующие поправки в большую или меньшую сторону с целью снижения погрешности расчетов оценки.

Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 апреля 2015 г. по делу N [А35-7475/2014](#) по ООО «Курская зерновая компания» (Председательствующий Осипова М.Б., судьи Т.Л. Михайлова, Н.А. Ольшанская).

Закупка Обществом одних и тех же товаров одновременно у нескольких контрагентов по различным ценам не является основанием для исключения из состава расходов Общества разницы между ценами в данных сделках, а также не приводит к автоматическому признанию наименьшей закупочной цены рыночной для целей налогообложения.

Обществом с небольшой разницей во времени было заключено несколько договоров на закупку пшеницы у различных контрагентов. При этом цена в сделке с одним контрагентом по договору отличалась более чем на 20% в сторону повышения от цены в сделке с другим контрагентом.

В ходе налоговой проверки Инспекций было установлено, что поставщиком зерна для компании, у которой зерно закупалось по более высокой цене, являлась компания-поставщик Общества. Инспекция посчитала, что включение в цепочку поставки компании, у которой зерно закупалось по более высокой цене, направлено на искусственное завышение цены и, как следствие, завышение расходов и налоговых вычетов по НДС у Общества.

При этом Инспекция указала, что ввиду наличия прямых отношений между Обществом и компанией, у которой зерно закупалось по более низкой цене, цена именно данной сделки является рыночной и для целей налогообложения сделки Общества с другим контрагентом. Соответствующая разница между ценами была исключена из состава расходов Общества и налоговых вычетов по НДС.

Суды признали решение Инспекции незаконным, указав, что Инспекция не имела права корректировать цены в сделках Общества по закупке зерна. Инспекция не имеет права оценивать экономическую целесообразность совершения тех или иных действий, так как налоговый и судебный контроль должен ограничиваться проверкой соблюдения законодательства.

Суды указали, что в данном случае, как одна, так и другая компания – контрагенты Общества являются действующими юридическими лицами, имеющими многих поставщиков зерна, что опровергает доводы Инспекции об искусственном создании схемы закупки через цепочку посредников.

Кроме того, все компании исполнили свои налоговые обязанности, в связи с чем, отсутствует ущерб бюджету РФ. Кроме того, Общество также перепродало приобретенную пшеницу по более высокой цене, заплатив с выручки от реализации налог на прибыль и НДС.

Ссылки же Инспекции на статью 40 НК РФ как на основание доначисления налогов суды признали несостоятельной, так как Инспекцией не применялся ни один из методов определения рыночных цен, предусмотренных данной статьей. Сам по себе факт закупки одного товара по разным ценам, как указали суды, не является основанием для вывода о нерыночности цен, применяемых в сделках.

Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30 апреля 2015 г. N [15АП-2626/2015](#) по ОАО «Витязево» (Председательствующий Д.В. Емельянов, судьи Д.В. Николаев, Н.В. Сулименко).

Суд признал законным доначисление Инспекцией налогов Обществу исходя из установленной проведенной по заказу Общества оценочной экспертизы рыночной цены земельного участка, на котором располагались реализованные здания. При этом суд не принял довод Общества о том, что на момент реализации данного участка право собственности Общества не было зарегистрировано в ЕГРП.

Общество реализовало взаимозависимому лицу несколько зданий, а также земельные участки, на которых располагались данные здания. При этом в договоре купли-продажи в качестве объекта продажи было указано только здание, так как на момент совершения сделки, право собственности на земельные участки не было зарегистрировано в ЕГРП в установленном порядке за Обществом. Уже после совершения сделок в цене реализации зданий была учтена и реализация земельных участков без увеличения общей стоимости имущества. При этом перед совершением сделки Обществом была заказана экспертиза рыночной стоимости как здания, так и земельных участков.

В ходе налоговой проверки Инспекция, посчитав, что фактически земельные участки были реализованы не по рыночной цене и установив наличие у Общества собственной оценочной экспертизы, доначислила Обществу налог исходя из рыночной стоимости земельных участков, указанной в экспертизе Общества.

Суды признали доначисление законным, не приняв довод Общества о том, что на момент совершения сделки продажи зданий, права Общества на земельный участок не были зарегистрированы. Суды указали, что сам факт регистрации прав в ЕГРП не имеет значения для целей налогообложения с учетом того, что Общество являлось правопреемником данных земельных участков.

Суды также отметили, что Земельным Кодексом РФ запрещена реализация зданий без передачи прав на земельные участки при условии, что их собственником является одно лицо. Вышеуказанное, а также взаимозависимость

продавца и покупателя, позволило судам сделать вывод о том, что Общество реализовало здание и земельный участок, что подтверждает законность решения Инспекции о доначислении налогов.

2.2. Применение правил раздела определения рыночных цен в отношении сделок, совершенных начиная с 01.01.2012 года.

2.2.1. Постановления судов апелляционной инстанции.

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 30 апреля 2015 года по делу № [A26-7861/2014](#) по ООО «ГРАНИТДОМДОРСТРОЙ»³ (Председательствующий Л.П. Загараева, судьи М.В. Будылева, А.Б. Семенова).

Осуществление территориальным налоговым органом проверки цен в сделках, совершенных в 2012 году с взаимозависимым лицом, незаконно, так как, во-первых, сам факт взаимозависимости не влечет автоматического признания выгоды по сделкам необоснованной, во-вторых, контроль соответствия цен рыночным ценам с 2012 года не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок, проводимых территориальными налоговыми органами.

По итогам проверки Инспекция пришла к выводу о занижении Обществом стоимости реализуемого взаимозависимому лицу товара (горной массы) с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Цена по сделкам, совершенным в 2012 году, была определена Инспекцией исходя из данных о ценах реализации горной массы, полученных от другой добывающей компании (ООО "Суоярвский гранитный карьер").

При рассмотрении данного дела судами было учтено, что доходы и расходы по спорным сделкам признаны в соответствии с главой 25 НК РФ в 2012 г., в связи с чем, ст. 20 и 40 НК РФ не применяются.

На основании ст. 105.1 и 105.2 НК РФ Общество и контрагент, которому реализовывался товар, признаны взаимозависимыми. Вместе с тем суды со ссылкой на п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 указали, что сама по себе взаимозависимость участников сделок не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Кроме того, суды учли положения п. 2 ст. 105.3 НК РФ об обязанности налогового органа по доказыванию нерыночного характера цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

По мнению Инспекции, коммерческие и финансовые условия сделок Общества с взаимозависимой компанией и сделки, осуществляемой ООО "Суоярвский

³ Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 28 января 2015 г. № А26-7861/2014 было проанализировано нами в Дайджесте ТЦО № 59 за период с 26 января 2014 г. по 30 января 2015 г.

гранитный карьер" с независимым контрагентом полностью сопоставимы, в связи с чем, цена сделки ООО "Суоярвский гранитный карьер" одновременно является минимальным и максимальным значением интервала рыночных цен.

Суды со ссылкой на ст. 105.9 НК РФ указали, что в рассматриваемом случае отсутствуют основания считать сопоставимыми условия анализируемых договоров, поскольку в ходе проверки не было определено идентичности (однородности) реализованного Обществом товара и товара, реализуемого ООО "Суоярвский гранитный карьер". Реализуемая ООО "Суоярвский гранитный карьер" продукция не сопоставима с товаром, поставляемым Обществом в 2012 году, так как добытая из разных карьеров продукция обладает различными физико-техническими характеристиками, о чем свидетельствуют представленные в материалах дела письма Института геологии РАН, Министерства по природопользованию и экологии Республики Карелия, а также показания специалиста в области геологии.

Суды также приняли во внимание, что контроль соответствия цен, примененных в сделках между взаимозависимыми лицами, рыночным ценам:

- может быть предметом лишь самостоятельной проверки, проводимой ФНС России;
- не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок, проводимых территориальными налоговыми органами (их полномочия ограничены выявлением в ходе проверки контролируемых сделок и извещением ФНС России в случае непредоставления налогоплательщиком информации о них);
- проводится лишь в отношении сделок, признаваемых контролируемыими.

Кроме этого, суды проанализировали письма Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145, от 26.10.2012 № 03-01-18/8-149, согласно которым, уклонение от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыими, может рассматриваться как получение необоснованной налоговой выгоды и на этом основании в рамках выездных и камеральных проверок, проводимых территориальными налоговыми органами, возможно доказывание этого факта. Суд апелляционной инстанции указал, что в каждом конкретном случае налоговому органу необходимо доказать, что взаимозависимость привела к нерыночному ценообразованию, поскольку само по себе совершение взаимозависимыми лицами каких-либо сделок не влечет автоматического признания полученной ими выгоды неосновательной.

Довод Инспекции о том, что поскольку к спорной сделке не применяется статья 105.17 НК РФ, то на налоговый орган не распространяются и ограничения полномочий по осуществлению налогового контроля, предусмотренные пунктом 1 данной статьи, признан судами ошибочным, так как контроль цен в сделках между взаимозависимыми лицами со стороны территориального налогового органа вступает в противоречие с положением п. 3 ст. 105.3 НК РФ,

устанавливающим презумпцию соответствия цены договора уровню рыночных цен и возможность доказательства обратного лишь ФНС России.

2.2.2. Решения судов первой инстанции.

Решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого АО от 20 апреля 2015 года по делу № А81-165/2015 по ООО «Муравленовская транспортная компания» (Судья Н.М. Садретина).

Суд признал незаконным доначисление Обществу налога на прибыль с не полученных по договору безвозмездного займа процентов по правилам ТЦО, так как Инспекция не имела права проверять цену в данной сделке. Сам доход, вмененный Обществу, был неправомерно рассчитан на основании общей информации о процентных ставках по банковским кредитам, содержащейся на сайте Банка России, а не на основании сведений о конкретных сделках.

Инспекцией в ходе налоговой проверки Общества за 2012 г. было установлено, что им в адрес взаимозависимого лица выдан беспроцентный заем. Инспекция посчитала, что Общество обязано заплатить налог с не полученных по данному договору займа процентов, так как условие о «безвозмездности» займа является нерыночным и не могло быть установлено, если бы стороны действовали на основании принципа «вытянутой руки».

При этом Инспекция сослалась на положения главы 14.2 НК РФ, включая ст. 105.3 НК РФ, а также на письма Минфина России, в которых ведомство разъясняло, что беспроцентные займы являются сделками, подпадающими под ценовой контроль по правилам ТЦО.

Доход, вмененный Обществу в целях налогообложения, был рассчитан Инспекцией на основании информации о процентных ставках по банковским кредитам, содержащейся на сайте Банка России.

Суд признал решение Инспекции не соответствующим положениям НК РФ.

Во-первых, суд указал, что территориальная налоговая инспекция не имеет права контролировать цены в сделках между взаимозависимыми лицами. Такое право имеется исключительно у ФНС России. Такой вывод сделан судом на основании п. 2 ст. 105.3 НК РФ и п. 1 ст. 105.17 НК РФ. Спорная сделка не может быть предметом камеральных и выездных налоговых проверок.

Во-вторых, при установлении сторонами сделки условия о безвозмездности займа, налоговые органы не вправе доначислять налоги на неполученные доходы по такому займу в принципе. Такой вывод сделан на основании ст. 41 НК РФ, в соответствии с которой экономическая выгода признается доходом только в том случае, когда это прямо предусмотрено главой 25 НК РФ. Неполученные по безвозмездному договору займа проценты не признаются материальной выгодой

займодавца. Кроме того, суд указал на то обстоятельство, что заключение безвозмездного договора займа не противоречит статьей 807 ГК РФ.

Суд также отметил, что сама по себе безвозмездность договора займа не свидетельствует о том, что в сделке созданы условия, отличные от тех, которые могли бы иметь место в сделках между независимыми лицами, так как ГК РФ не запрещает заключение безвозмездных договоров займа между независимыми лицами.

Помимо прочего, суд также указал на неправильное применение Инспекцией метода сопоставимых рыночных цен. Инспекция, воспользовавшись информацией с сайта Банка России, не пыталась установить ни одной сопоставимой сделки. Общая информация с сайта не является информацией о ценах, применяемых в конкретных сделках.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно
отправив заявку на info@schekinlaw.ru**

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru