

**ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ  
ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 157  
01 февраля 2019 года – 28 февраля 2019 года**

**1. Письма Минфина России и ФНС России ..... 3**

Для целей признания внутрисоссийских сделок контролируемыми в связи с применением сторонами разных ставок по налогу на прибыль учитываются пониженные ставки, которые применяются к прибыли от деятельности, в рамках которой заключены сделки. ....3

С 01.01.2019 сделки между взаимозависимыми лицами, совершаемые с использованием независимых посредников, которые не принимают на себя существенных функций и рисков, признаются контролируемыми при превышении суммового порога в 60 млн руб. ....3

**2. Судебная практика ..... 4**

**2.1. Применение правил ТЦО в отношении контролируемых сделок. 4**

**2.1.1. Решения судов первой инстанции ..... 4**

Суд признал обоснованным расчет налоговым органом рыночных цен на зерно по экспортным контролируемым сделкам Общества с использованием совокупности методов, установленных гл. 14.3 НК РФ. ....4

**2.2. Применение правил ТЦО в отношении неконтролируемых сделок  
6**

**2.2.1. Постановления судов кассационной инстанции ..... 6**

Суд признал правомерным расчет для целей исчисления НДС рыночной цены передачи имущества в безвозмездное пользование с применением затратного метода. ....6

Суд признал правомерным определение рыночной цены на рыбную продукцию методом сопоставимой рентабельности на основе отчетности сопоставимых компаний, выбранных с использованием базы данных «СПАРК». ....6

**2.2.2. Постановления судов апелляционной инстанции..... 7**

Суд посчитал доказанным получение необоснованной налоговой выгоды при реализации объектов по заниженным ценам взаимозависимому лицу, применяющему

*специальные режимы, и правомерным определением рыночной цены с помощью оценочной экспертизы. ....7*

*Определение инспекцией рыночной цены имущества по его остаточной стоимости неправомерно. .... 8*

*Суд согласился с подходом налогового органа, который определил рыночную цену реализации товаров налогоплательщиком исходя из цен взаимозависимых с ним перепродавцов, признанных фиктивными посредниками, с конечными потребителями. ....9*

*Суд пришел к выводу о возможности использования метода сопоставимой рентабельности для определения налоговых обязательств налогоплательщика в сделке по оказанию ему услуг предпринимателем, применяющим УСН. ....10*

## ***1. Письма Минфина России и ФНС России***

### **Письмо Минфина России от 22.01.2019 № 03-12-11/1/2884**

***Для целей признания внутрироссийских сделок контролируемыми в связи с применением сторонами разных ставок по налогу на прибыль учитываются пониженные ставки, которые применяются к прибыли от деятельности, в рамках которой заключены сделки.***

В силу новой редакции пп. 1, пп. 4 п. 2 ст. 105.14 НК РФ внутрироссийская сделка признается контролируемой, в частности, если:

- стороны сделки применяют разные ставки по налогу на прибыль (за исключением ставок, предусмотренных п. 2 - 4 ст. 284 НК РФ) к прибыли от деятельности, в рамках которой заключена указанная сделка; и
- сумма доходов по таким сделкам превышает 1 млрд руб.

При этом учитываются пониженные ставки по налогу на прибыль, которые применяются в отношении прибыли от деятельности, в рамках которой заключены сделки.

### **Письмо Минфина России от 14.01.2019 № 03-12-11/1/749**

***С 01.01.2019 сделки между взаимозависимыми лицами, совершаемые с использованием независимых посредников, которые не принимают на себя существенных функций и рисков, признаются контролируемыми при превышении суммового порога в 60 млн руб.***

В силу новой редакции ст. 105.14 НК РФ внутрироссийская сделка признается контролируемой, в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 105.14 НК РФ, при условии, что сумма доходов по этим сделкам между такими лицами за соответствующий календарный год превышает 1 млрд руб.

Признание сделок контролируемыми по основанию, предусмотренному пп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ, возможно в отношении приравненных в целях НК РФ к сделкам между взаимозависимыми лицами совокупностей сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, с учетом особенностей, установленных пп. 1 п. 1 и п. 3 ст. 105.14 НК РФ.

Нововведения применяются в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ с 1 января 2019 года, вне зависимости от даты заключения договора.

## **2. Судебная практика**

### **2.1. Применение правил ТЦО в отношении контролируемых сделок**

#### **2.1.1. Решения судов первой инстанции**

**Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19.02.2019 по делу № [А40-241026/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ» (Судья Шевелёва Л.А.)**

***Суд признал обоснованным расчет налоговым органом рыночных цен на зерно по экспортным контролируемым сделкам Общества с использованием совокупности методов, установленных гл. 14.3 НК РФ.***

В 2014 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции на экспорт в адрес иностранного трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции.

В ходе проверки ФНС России провела проверку цен по правилам раздела V.1 НК РФ в этих сделках и доначислила налог на прибыль, применяя несколько методов, установленных разделом V.I НК РФ.

В отношении сделок по реализации пшеницы 3 и 4 класса в некоторых периодах 2014 года рыночная цена была определена с использованием метода сопоставимых рыночных цен на основе сопоставимых сделок Общества с независимым турецким покупателем с учетом корректировки на срок оплаты.

В отношении остальных поставок пшеницы, а также всех поставок ячменя и кукурузы в контролируемых сделках внутренние сопоставимые сделки не были установлены.

В связи с этим налоговым органом была проанализирована информация, публикуемая информационно-ценовыми агентствами (Platts, ИКАР и Совэкон), на предмет сопоставимости сделок, цены по которым публикуются агентствами, и анализируемых сделок.

В результате данного анализа ФНС России применила котировки Platts на кукурузу, пшеницу 3 и 4 класса с корректировкой на процент повреждения, содержание протеина и клейковины, а также котировки ИКАР в отношении поставок ячменя с августа по декабрь 2014 года.

При этом налоговым органом было учтено, что Platts и ИКАР публикуют усредненные значения рыночных цен, соответственно даже при полной сопоставимости условий сопоставляемых и проверяемых сделок, публикуемые

Platts и ИКАР котировки не будут отражать минимальные значения рыночных цен, которые могут быть обусловлены перераспределением рисков между сторонами сопоставляемых сделок.

Таким образом, с целью определения минимальных цен на товары к ценам, публикуемым агентствами, была применена корректировка на максимальную маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к зависимому иностранному трейдеру компаний, а также на срок оплаты за товары, поставленные в рамках проверяемых сделок, и валюту платежа по контракту.

В целях устранения влияния фактора периода поставки налоговый орган применил расширенные котировальные периоды, включающие как котировки на даты, соответствующие датам поставки в проверяемых сделках, так и котировки, которые на момент согласования цены в проверяемых контролируемых сделках опубликованы, но поставки по которым будут осуществлены уже после совершения проверяемых контролируемых сделок.

В связи с отсутствием сведений о себестоимости, реализованных иностранным трейдером товаров в адрес независимых покупателей, и невозможности расчета показателя валовой рентабельности по сделкам, совершенным трейдером с независимыми лицами, налоговый орган признал метод цены последующей реализации не применимым.

В силу невозможности применения к иным сделкам по реализации ячменя и пшеницы 5 класса методов ценообразования, перечисленных в подпунктах 1-2 статьи 105.7 НК РФ, налоговым органом для оценки таких сделок был применен затратный метод путем сопоставления минимального значения интервала валовой рентабельности затрат, определенного в порядке статьи 105.8 НК РФ, с валовой рентабельностью затрат Общества по проверяемым сделкам.

В целях применения затратного метода интервал был определен на основании данных бухгалтерской отчетности организаций, осуществляющих деятельность, сопоставимую с деятельностью Общества в анализируемых сделках.

Суд поддержал позицию ФНС России, признав обоснованным расчет налоговых обязательств Общества с использованием примененных налоговым органом методов определения рыночных цен с учетом соответствующих корректировок.

## **2.2. Применение правил ТЦО в отношении неконтролируемых сделок**

### **2.2.1. Постановления судов кассационной инстанции**

**Постановление АС Волго-Вятского округа от 07.12.2018 по делу № [A11-7282/14](#) ООО «Строительные Инновации» (Председательствующий Шутикова Т.В., судьи Бердников О.Е., Чижов И.В.)**

***Суд признал правомерным расчет для целей исчисления НДС рыночной цены передачи имущества в безвозмездное пользование с применением затратного метода.***

Общество реализовало движимое и недвижимое имущество взаимозависимому лицу. При этом часть реализованного имущества была передана самому Обществу в безвозмездное пользование. НДС при передаче имущества в безвозмездное пользование Обществом исчислен не был.

При определении налоговых обязательств по НДС инспекция использовала затратный метод, установленный в отношении сделок за 2010-2011 пунктами 4 – 11 ст. 40 НК РФ, а в отношении 2012 года – ст. 105.7 НК РФ.

Суд признал решение Инспекции о доначислении налога Обществу законным, а выбранную Инспекцией методику определения рыночной цены для вменения дохода – обоснованной.

**Постановление АС Центрального округа от 07.02.2019 по делу № [A62-8105/17](#) ООО «Богородицкое»<sup>1</sup> (Председательствующий Ермаков М.Н., судьи Бутченко Ю.В., Чаусова Е.Н.)**

***Суд признал правомерным определение рыночной цены на рыбную продукцию методом сопоставимой рентабельности на основе отчетности сопоставимых компаний, выбранных с использованием базы данных «СПАРК».***

Основанием доначисления налогов послужил вывод инспекции о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды в результате реализации произведенной Обществом рыбной продукции взаимозависимым лицам по заниженной цене.

---

<sup>1</sup> Постановление Двадцатого ААС от 03.09.2018 по делу № А62-8105/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 152 за период с 01 сентября 2018 года по 30 сентября 2018 года.

Процент прибыли произведенной Обществом продукции варьируется в диапазоне от 0% до 5%, тогда как реализация приобретенного у Общества товара осуществлялась его взаимозависимыми контрагентами с наценкой от 32% до 77%.

Указав на невозможность применения иных методов, инспекция определила налоговые обязательства Общества с использованием метода сопоставимой рентабельности ввиду следующего:

- в проверяемом периоде Общество не осуществляло сделок с лицами, не являющимися взаимозависимыми, применение метода сопоставимых рыночных цен не представляется возможным;
- применение метода цены последующей реализации невозможно, так как общество являлось производителем реализованной взаимозависимым лицам продукции;
- не применены метод цены последующей реализации и затратный метод, поскольку взаимозависимое лицо не представило документы по дальнейшей реализации рыбной продукции, приобретенной у Общества.

Для определения рыночного интервала операционной рентабельности в сопоставимых сделках Инспекция осуществила поиск четырех сопоставимых организаций в базе данных «СПАРК».

Общество не согласилось с выбором сопоставимых организаций, поскольку доступ в СПАРК ограничен и не содержит всех необходимых сведений.

По мнению Общества, ни одна из указанных организаций не могла быть принята для сравнения с использованием метода сопоставимой рентабельности, так как Общество является узкоспециализированным микропредприятием, имеющим в своем ассортименте только один вид выпускаемой продукции.

Суды трех инстанций отклонили доводы Общества и признали обоснованным применение инспекцией при определении рыночной цены метода сопоставимой рентабельности.

### ***2.2.2. Постановления судов апелляционной инстанции***

**Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11.02.2019 по делу № [А78-8644/18](#) ООО «Славел» (Председательствующий Ломако Н.В., судьи Никифоров Е.О., Каминский В.Л.)**

***Суд посчитал доказанным получение необоснованной налоговой выгоды при реализации объектов по заниженным ценам взаимозависимому лицу, применяющему специальные режимы, и***

***правомерным определением рыночной цены с помощью оценочной экспертизы.***

При проведении выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы при реализации по заниженным ценам недвижимости и земельных участков взаимозависимому лицу, применяющему специальные режимы налогообложения (УСН - в одном периоде и патентную систему – в другом).

В связи с невозможностью применения методов, указанных в п. 1 ст. 105.7 НК РФ, налоговым органом в соответствии с п. 9 ст. 105.7 НК РФ назначена оценочная экспертиза, по результатам которой рыночная стоимость объектов недвижимости и земельного участка составила сумму, превышающую фактическую в 20 раз.

Общество представило отчет, подготовленный Саморегулируемой межрегиональной ассоциацией оценщиков, с критикой оценочной экспертизы. Суды отклонили этот отчет, сославшись на то, что в нем не установлены факты неправильного расчета рыночной стоимости оценщиком, и не определена иная действительная рыночная стоимость объектов. Выводы о несоответствии заключения оценщика законодательно установленным требованиям суды сочли недостаточными для отклонения экспертизы, проведенной по инициативе налогового органа.

Суды признали действия инспекции законными, указав, что в данном случае инспекцией не проводился контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, а устанавливалась совокупность обстоятельств получения необоснованной налоговой выгоды.

**Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.01.2019 по делу № [A12-23867/18](#) ООО «Б.Т.Н.» (Председательствующий Земляникова В.В., судьи Комнатная Ю.А., Кузьмичев С.А.)**

***Определение инспекцией рыночной цены имущества по его остаточной стоимости неправомерно.***

По итогам выездной налоговой проверки инспекция посчитала заниженными цены реализации движимого и недвижимого имущества взаимозависимым лицам по ценам, ниже их остаточной стоимости.

Удовлетворяя требования Общества, суды пришли к выводу, что налоговый орган в ходе проверки не исследовал вопрос об уровне отклонения цены сделок от рыночных цен. При этом рыночные цены вообще не устанавливались, а в целях



перерасчета налога на прибыль и НДС использован показатель остаточной стоимости основных средств.

В свою очередь Обществом был представлен отчет о рыночной стоимости имущества, из которого следует, что имущество было реализовано по рыночной стоимости.

Суды пришли к выводу, что инспекцией в ходе проверки не было установлено обстоятельств, позволяющих усомниться в добросовестности Общества и получения им необоснованной налоговой выгоды. Инспекция вышла за пределы предоставленных ей полномочий, произведя корректировку цены в сделках проверяемого налогоплательщика.

**Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.01.2019 по делу № [А53-8397/18](#) АО «Производственно-конструкторское предприятие «Ирис» (Председательствующий Николаев Д.В., судьи Стрекачев А.Н., Шимбарева Н.В.)**

***Суд согласился с подходом налогового органа, который определил рыночную цену реализации товаров налогоплательщиком исходя из цен взаимозависимых с ним перепродавцов, признанных фиктивными посредниками, с конечными потребителями.***

Основанием для доначисления Инспекцией НДС и налога на прибыль стал вывод о получении необоснованной налоговой выгоды Обществом в результате невключения в состав выручки полной стоимости продукции, реализованной через взаимозависимых лиц конечным потребителям.

По мнению инспекции, при наличии возможности продавать продукцию непосредственно конечным потребителям, для которых она была разработана и произведена, продукция продавалась Обществом через цепочку взаимозависимых посредников, по ценам почти в два раза ниже цены, по которой контрагенты Общества реализовали ее конечным потребителям.

Инспекцией произведен расчет недополученной суммы НДС и суммы недополученной выручки, которая определена как разница между ценой реализации по товару, реализованному в адрес первого из зависимых контрагентов в цепочке поставок и реализованному от зависимого контрагента второго звена в адрес конечных потребителей продукции.

Суды двух инстанций пришли к выводу о том, что деятельность Общества в сделках была направлена исключительно на уменьшение налоговой обязанности Общества. Конечные покупатели приобретали продукцию по ценам, значительно отличающимся в сторону увеличения от отпускной цены Общества, при том, что фактически данная продукция отгружалась им напрямую. Цены, применяемые по

сделкам с конечными покупателями, являются рыночными, а доходы, полученные фиктивными посредниками и впоследствии переведенные на счета «фирм-однодневок», являются доходами налогоплательщика.

**Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.02.2019 по делу № [A76-19287/18](#) ООО «Торговый дом «Ашинская Сталь» (Председательствующий Плаксина Н.Г., судьи Костин В.Ю., Скобелкин А.П.)**

***Суд пришел к выводу о возможности использования метода сопоставимой рентабельности для определения налоговых обязательств налогоплательщика в сделке по оказанию ему услуг предпринимателем, применяющим УСН.***

Основанием доначисления послужил вывод инспекции о создании Обществом формального документооборота по сделке оказания управленческих услуг с взаимозависимым предпринимателем, применяющим УСН, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды путем завышения расходов.

Обосновав невозможность применения метода сопоставимых рыночных цен отсутствием сведений о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами), инспекция применила комбинацию затратного метода и метода сопоставимой рентабельности.

Суды поддержали подход Инспекции, указав, что пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ не исключает возможность определения размера недоимки с применением методов, установленных гл. 14.3 НК РФ, используемым при определении для целей налогообложения доходов в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, если эти методы позволяют сделать вывод об уровне дохода, который действительно мог быть получен при совершении сделок аналогичными налогоплательщиками.

При определении стоимости спорных услуг предпринимателя Инспекцией использован метод рентабельности затрат предпринимателя в сравнении с рентабельностью затрат иных аналогичных налогоплательщиков на основании данных их бухгалтерской и налоговой отчетности.

При этом себестоимость оказанных Обществу услуг предпринимателем определена на основании данных его бухгалтерского учета в размере затрат, пропорционально доле его дохода, полученного от Общества, в общем объеме доходов, полученных предпринимателем за спорные услуги.

Суды указали, что примененный инспекцией способ определения затрат не противоречит налоговому законодательству, поскольку в отсутствие отдельного учета расходов по услугам, оказанным различным контрагентам, позволяет

наиболее достоверно установить себестоимость услуг, оказываемых предпринимателем именно Обществу.

В целях отбора аналогичных (сопоставимых) налогоплательщиков инспекцией проанализирована деятельность организаций и индивидуальных предпринимателей, оказывающих на территории Челябинской области услуги, аналогичные анализируемым.

Инспекцией отобраны налогоплательщики по видам деятельности, заявленным предпринимателем, при этом исключены организации, осуществляющие, наряду с аналогичными предпринимателю видами деятельности, иные виды деятельности, не осуществляемые предпринимателем.

По результатам анализа финансовых показателей указанных организаций инспекцией сделан вывод, что стоимость спорных услуг не соответствует рыночному уровню, поскольку рентабельность затрат предпринимателя значительно выше максимального значения рентабельности, рассчитанного по сопоставимым организациям. 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.

Суды двух инстанций поддержали позицию Инспекции, отметив правильность определения рыночных цен по сделке и, соответственно, размера необоснованной налоговой выгоды с помощью методов, установленных гл. 14.3 НК РФ.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно  
отправив заявку на [info@schekinlaw.ru](mailto:info@schekinlaw.ru)  
Архив дайджестов находится на сайте [www.schekinlaw.ru](http://www.schekinlaw.ru)**