

ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 169

01 апреля 2020 года – 30 апреля 2020 года

1. Международные новости 3

ОЭСР опубликовала экспертные отчеты нескольких стран о выполнении предписаний Action 14 Плана BEPS, направленных на совершенствование механизма разрешения налоговых споров в соответствии с СоИДН.....3

2. Проекты нормативных правовых актов 3

Минфин России подготовил проект приказа о порядке и сроках представления заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения.3

3. Подзаконные нормативные правовые акты..... 6

ФНС России дополнила формат и порядок заполнения уведомления об участии в международной группе компаний (МГК).....6

4. Письма Минфина России..... 6

Признание внутрироссийских сделок контролируемыми в связи с применением сторонами разных ставок по налогу на прибыль осуществляется по итогам соответствующего календарного года.6

5. Судебная практика 7

5.1. Контролируемые сделки..... 7

ООО «Торговый Дом «РИФ» отказано в передаче в СКЭС ВС РФ дела, в котором судами признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году.7

5.1.1. Применение метода сопоставимых рыночных цен на основе котировок информационно-ценовых агентств 7

Судами признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР с применением различных котировальных периодов, а также корректировок на качество, маржинальность трейдера, срок оплаты.7

5.1.2. Применение затратного метода 10

Применение ФНС России затратного метода при расчете рыночных цен на пшеницу 5 класса и горох по поставкам 2015 года, цены на которые не публикуют информационно-ценовые агентства, признано обоснованным. Минимальная рыночная валовая рентабельность затрат по этим сделкам по расчетам ФНС России составила 9,46%.....10

5.1.3. Применение метода сопоставимой рентабельности на основе рентабельности продаж13

При определении рыночных цен реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР признано обоснованным применение ФНС России корректировки на маржинальность трейдера, рассчитанной по правилам метода сопоставимой рентабельности. Максимальная рыночная операционная рентабельность продаж для деятельности иностранной компании по оптовой продаже зерна на 2015 год по расчетам ФНС России составила 2,02%. 13

5.2. Неконтролируемые сделки.....15

5.2.1. Метод сопоставимых рыночных цен15

Суды признали правомерным применение инспекцией учетных цен Банка России на аффинированные драгоценные металлы для определения рыночной цены реализации золота в составе многокомпонентной руды при расчете НДС. 15

5.2.2. Применение правил раздела V.1 НК РФ при налогообложении НДС 16

Дело направлено на новое рассмотрение, так как суды не оценили доводы инспекции о заключении Банком убыточной сделки инкассации по заниженному тарифу без разумной деловой цели. 16

1. Международные новости

ОЭСР опубликовала экспертные отчеты нескольких стран о выполнении предписаний Action 14 Плана BEPS, направленных на совершенствование механизма разрешения налоговых споров в соответствии с СоИДН.

09 апреля 2020 ОЭСР опубликованы отчеты по Австрии, Франции, Германии, Италии, Лихтенштейну, Люксембургу и Швеции. Данные отчеты включают в себя сведения о выполнении предписаний, сформулированных в Action 14 Плана BEPS, направленных на совершенствование взаимосогласительных процедур по разрешению налоговых споров о применении СОИДН.

В отчетах оценивается прогресс за период с 1 апреля 2017 по 30 сентября 2018, достигнутый данными юрисдикциями в процессе выполнения этих предписаний, а также рекомендаций, подготовленных ОЭСР ранее в рамках 1 этапа проверки их выполнения. Статистика проведения взаимосогласительных процедур основана на данных за 2016 и 2017 годы.

Источник: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-stage-2-batch-2-beps-action-14-peer-reviews-austria-france-germany-italy-liechtenstein-luxembourg-sweden-april-2020.htm>

2. Проекты нормативных правовых актов

Проект Приказа Минфина России «Об утверждении Порядка и сроков представления заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения и порядка, и сроков рассмотрения указанного заявления»

Минфин России подготовил проект приказа о порядке и сроках представления заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Предлагаемый Минфином Порядок состоит из 2 частей (1) представление заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в Минфин России, 2) его рассмотрение; и включает в себя следующие положения:

1. Обращение в Минфин России с заявлением о проведении взаимосогласительной процедуры осуществляется с учетом положений о взаимосогласительных процедурах, предусмотренных соответствующим СоИДН;
2. Определены лица, которые могут обратиться с заявлением о проведении взаимосогласительной процедуры:

- лица, являющиеся резидентами РФ;
- физические лица, являющиеся гражданами РФ - в случае рассмотрения вопроса, касающегося положений о недискриминации соответствующего СоИДН;

в случае, если по мнению таких лиц произошло или может произойти налогообложение их доходов, прибыли или имущества не в соответствии с положениями применимого СоИДН.

Лица, не являющиеся резидентами РФ, могут обратиться с заявлением о проведении взаимосогласительной процедуры, если это предусмотрено применимым СоИДН.

3. Заявление подается в виде личного заявления в свободной форме с приложением документов, подтверждающих доводы и обстоятельства, изложенные в заявлении;
4. К заявлению могут прилагаться документы, подтверждающие доводы и обстоятельства, изложенные в заявлении, например:
 - 1) справка о лице, подающем заявление, информация о фактах и обстоятельствах дела со ссылкой на применимое СоИДН с позицией лица, в чем выражается несоответствие СоИДН, сведения о налоговом периоде, в котором произошло или может произойти налогообложение доходов, прибыли или имущества не в соответствии с СоИДН;
 - 2) копия свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или ИП;
 - 3) копии договоров и иных документов;
 - 4) копии материалов налоговой проверки;
 - 5) подробные сведения о любом досудебном или судебном обжаловании и о любых решениях по рассматриваемому делу в РФ или за рубежом;
 - 6) другие документы, сведения и информация, необходимые для исчисления, удержания и уплаты налогов, а также документы, подтверждающие получение доходов, осуществление расходов (для организаций и ИП), а также уплату (удержание) налогов в соответствии с СоИДН;
5. Заявление может быть представлено в течение 3-х лет со дня вручения:
 - акта налоговой проверки;
 - мотивированного мнения налогового органа в рамках налогового мониторинга;

- акта, составленного по решению налогового органа иностранного государства, являющегося стороной СоИДН, который, по мнению налогоплательщика, приводит к несоответствию порядка налогообложения его доходов, прибыли или имущества положениям СоИДН;
6. Документы представляются на русском или английском языке, если иное не предусмотрено применимым СоИДН. Минфин вправе запросить перевод представленных документов на русский или английский язык, приемлемый для ведения переговоров с компетентным органом иностранного государства;
 7. Минфин вправе запрашивать у лица иные, ранее не представленные документы, необходимые для проведения взаимосогласительной процедуры;
 8. Налогоплательщик может отозвать заявление о проведении взаимосогласительной процедуры на любом этапе процедуры, направив соответствующее заявление в Минфин в свободной форме;
 9. В течение 90 дней с даты получения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры Минфин рассматривает заявление и прилагаемые к нему документы, проверяет соблюдение срока для подачи такого заявления и применимость положений СоИДН к обстоятельствам, указанным в заявлении, и принимает решение о начале проведения взаимосогласительной процедуры или решение о мотивированном отказе в проведении взаимосогласительной процедуры;
 10. В случае если по вопросу, изложенному в заявлении о проведении взаимосогласительной процедуры, имеется вступившее в законную силу решение суда, Минфин вправе вынести решение о мотивированном отказе в проведении взаимосогласительной процедуры;
 11. Минфин в течение 90 дней с даты получения заявления направляет уведомление о принятии соответствующего решения лицу и компетентному органу иностранного государства (территории), являющегося стороной СоИДН;
 12. При получении запроса от компетентного органа иностранного государства (территории), являющегося стороной СоИДН, о проведении взаимосогласительной процедуры Минфин в течение 90 дней с даты получения запроса в случае обоснованности такого запроса принимает решение о проведении взаимосогласительной процедуры, о чем уведомляет налогоплательщика, интересы которого могут быть затронуты.

3. Подзаконные нормативные правовые акты

Приказ ФНС России от 26.03.2020 № ЕД-7-17/198@ «О внесении изменений в приложения к приказу ФНС России от 06.03.2018 N ММВ-7-17/124@ «Об утверждении формата уведомления об участии в международной группе компаний, порядка его заполнения и представления в электронной форме»

ФНС России дополнила формат и порядок заполнения уведомления об участии в международной группе компаний (МГК).

В соответствии с изменениями, внесенными в ст. 105.16-2, 105.16-3 НК РФ Федеральным законом от 06.06.2019 № 125-ФЗ, госкорпорация, осуществляющая полномочия собственника в отношении имущества участников МГК, включенных в перечень стратегических, наряду с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством РФ, может давать предварительное согласие на передачу сведений об этих участниках компетентным органам иностранных государств (территорий) в рамках автоматического обмена страновыми отчетами. В свою очередь, в уведомлении об участии в МГК участники, включенные в перечень стратегических, указывают информацию о федеральном органе исполнительной власти либо государственной корпорации, осуществляющих выдачу предварительного согласия.

В связи с этим формат и порядок заполнения уведомления об участии в МГК дополнены информацией о выдаче предварительного согласия на передачу компетентным органам иностранных государств (территорий) сведений, содержащихся в страновом отчете, которое может быть выдано не только федеральным органом исполнительной власти, но и государственными корпорациями.

Обновленная форма начнет действовать с отчетного периода 2020 года.

4. Письма Минфина России

Письмо Минфина России от 27.03.2020 № 03-12-11/1/24322

Признание внутрироссийских сделок контролируемыми в связи с применением сторонами разных ставок по налогу на прибыль осуществляется по итогам соответствующего календарного года.

В силу пп. 1, пп. 4 п. 2, п. 3 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 заключены такие сделки; и

- сумма доходов по таким сделкам превышает 1 млрд руб.

Применение налоговой ставки для целей исчисления суммы налога на прибыль, а также признание сделок контролируруемыми осуществляются по итогам соответствующего календарного года.

5. Судебная практика

5.1. Контролируемые сделки

ООО «Торговый Дом «РИФ» отказано в передаче в СКЭС ВС РФ дела, в котором судами признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году.

5.1.1. Применение метода сопоставимых рыночных цен на основе котировок информационно-ценовых агентств

Определение Верховного Суда Российской Федерации от 06.04.2020 № [305-ЭС20-4059](#) по делу № [А40-241020/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»¹ об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (Судья ВС РФ Завьялова Т.В.)

Судами признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР с применением различных котировальных периодов, а также корректировок на качество, маржинальность трейдера, срок оплаты.

В 2015 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов, горох 3 класса) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

¹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.04.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года;
Постановление Девятого ААС от 04.09.2019 по делу № А40-241020/18 ООО было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 162 за август-сентябрь с 01 августа 2019 года по 30 сентября 2019 года;
Постановление АС Московского округа от 23.12.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 165 за период с 01 декабря 2019 года по 31 декабря 2019 года.

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. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении пшеницы 3 и 4 классов были применены котировки Platts, в основу которых положены сделки, признанные наиболее сопоставимые по качеству с пшеницей, реализуемой Обществом. Из расчета доначислений проверяющими были исключены объемы товара, превышающие максимально допустимые проценты повреждения и зараженности вредителями, а также партии зерна, содержание протеина и клейковины в которых меньше допустимого по методологии Platts.

К ячменю второго класса и кормовому ячменю, а также кукурузе 3 класса были применены котировки ИКАР на фуражный ячмень и фуражную кукурузу, характеристики которых были признаны соответствующими качеству ячменя и кукурузы, поставляемых Обществом.

Ссылаясь на то, что Platts и ИКАР публикуют усредненные значения цен, то есть минимальные значения не публикуются, проверяющие применили корректировку на максимальную маржинальность сопоставимых с трейдером компаний, то есть котировки были скорректированы на прибыль, которую получают аналогичные с трейдером торговые компании. Для этой цели был осуществлен отбор сопоставимых с трейдером компаний по правилам пп.1 п. 5 ст. 105.8 НК РФ, рассчитана рентабельность продаж, определен интервал рентабельности продаж в соответствии с п. 4 ст. 105.8 НК РФ, затем минимальная цена по котировке уменьшена на максимальное значение интервала рентабельности (в данном случае – 2,02%). Таким образом, для расчета этой корректировки был использован по существу четвертый метод, а для расчета рыночной цены – комбинация первого и четвертого методов.

Кроме того, котировки Platts и ИКАР были скорректированы на фактический срок уплаты по контролируемым сделкам с учетом того, что Platts публикует цены на условиях немедленной оплаты, а ИКАР не раскрывает информацию об условиях оплаты. Скорректированная на срок оплаты цена определена с использованием формулы расчета простого процента:

$$L = P \times (\text{LIBOR}(\text{EURIBOR}) \times (N/365)) / Q$$

где

- L – размер корректировки;
- Q – количество поставленных товаров;
- LIBOR (EURIBOR), увеличенные на 7 процентных пункта (для сделок в долларах или евро соответственно), или 180% ключевой ставки ЦБ РФ (для сделок в рублях) на момент оплаты или поставки;

- Р – стоимость товара;
- N – фактическое количество дней от даты оплаты до даты перехода права собственности (с даты перехода права собственности до даты оплаты).

Для нахождения минимальной рыночной цены по котировкам проверяющие использовали отдельные котировальные периоды по поставкам, осуществляемым

- в период от 1 до 42 дней с момента согласования цены;
- в период от 43 до 146 дней с момента согласования цены.

Для поставок, которые осуществляются от 1 до 42 дней с момента согласования цены при использовании котировок Platts рассчитывался котировальный период, который начинается за 42 дня до даты поставки, а заканчивается в день, предшествующей дате согласования цены. То есть чем меньше времени от даты согласования цены до даты поставки, тем больше котировальный период. И наоборот, чем больше времени от даты согласования цены до даты поставки, тем меньше котировальный период. Например, при поставке на 42-ой день от даты согласования цены котировальный период будет равен одному дню, при поставке на следующий день после согласования цены котировальный период будет равен сорока дням. Для этой же группы сделок котировальный период при использовании котировок ИКАР принимался за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены.

При этом для поставок, которые осуществляются от 43 до 146 дней от даты согласования цены, котировальный период был определен одинаково для двух агентств – 30 дней от даты, предшествующей дате согласования цены.

Таким образом, для поставок пшеница 3 и 4 классов, рыночная цена по которым определялась по котировкам Platts, применялся следующий котировальный период:

- «от даты поставки минус 42 дня (начало периода) до даты, предшествующей дате согласования цены (окончание периода)» - для сделок, которые осуществляются от 1 до 42 дней с момента согласования цены;
- «30-дневный период от даты, предшествующей дате согласования цены» – для сделок, которые осуществляются от 43 до 146 дней от даты согласования цены.

Для поставок кукурузы, ячменя 2 класса и кормового ячменя, рыночная цена на которые определяется по котировкам ИКАР, в качестве котировального применялся 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены.

Такой разный подход к определению котировального периода для разных агентств и разных сроков поставок проверяющие объяснили тем, что Platts публикует цены, период поставки по которым составляет 28-42 дня, а ИКАР не раскрывает

информацию о периоде поставки в сделках. Очевидно, что данного объяснения недостаточно, однако более понятной аргументации в решении суда не приведено.

Вместе с тем суды отметили, что использование указанных котировальных периодов направлено на получение объективного результата, позволяет учесть ожидания налогоплательщика по возможным изменениям рынка и соответствует п. 6 ст. 105.9 НК РФ.

К пшенице 5 класса и к поставкам гороха метод сопоставимых рыночных цен не были применены, так как было установлено, что сделки, положенные в основу котировок информационно-ценовых агентств, несопоставимы по качеству с пшеницей 5 класса, а котировки на горох информационно-ценовыми агентствами не публикуются. Для этих сделок был использован затратный метод.

Судья ВС РФ в Определении указала, что доводы жалобы не опровергают выводы судов, не могут служить основанием для отмены судебных актов в кассационном порядке и отказала Обществу в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

5.1.2. Применение затратного метода

Определение Верховного Суда Российской Федерации от 06.04.2020 № [305-ЭС20-4059](#) по делу № [А40-241020/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»² об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (Судья ВС РФ Завьялова Т.В.)

Применение ФНС России затратного метода при расчете рыночных цен на пшеницу 5 класса и горох по поставкам 2015 года, цены на которые не публикуют информационно-ценовые агентства, признано обоснованным. Минимальная рыночная валовая рентабельность затрат по этим сделкам по расчетам ФНС России составила 9,46%.

В 2015 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов, горох 3 класса) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

² Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.04.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года;

Постановление Девятого ААС от 04.09.2019 по делу № А40-241020/18 ООО было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 162 за август-сентябрь с 01 августа 2019 года по 30 сентября 2019 года;

Постановление АС Московского округа от 23.12.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 165 за период с 01 декабря 2019 года по 31 декабря 2019 года.

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. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении ячменя, кукурузы и пшеницы 3 и 4 классов был применен метод сопоставимых рыночных цен на основе котировок Platts и ИКАР.

К пшенице 5 класса и к поставкам гороха метод сопоставимых рыночных цен не были применены, так как сделки, положенные в основу котировок информационно-ценовых агентств, несопоставимы по качеству с пшеницей 5 класса, а котировки на горох информационно-ценовыми агентствами не публикуются. Для этих сделок был использован затратный метод.

Приоритетный для такого рода сделок метод цены последующей реализации не был использован, так как информация, представленная компетентными органами ОАЭ, не позволяет рассчитать валовую рентабельности продаж трейдера, приходящуюся на контролируемые сделки, а также не содержит сведений о конечных покупателях товаров, что не позволяет удостовериться в их независимости от трейдера.

Затратный метод применен путем сопоставления минимального значения интервала валовой рентабельности затрат, определенного в порядке статьи 105.8 НК РФ, с валовой рентабельностью затрат Общества по проверяемым сделкам с учетом корректировок на срок оплаты за товары и валюту платежа по контракту.

В целях применения затратного метода рыночный интервал валовой рентабельности затрат был определен на основании данных бухгалтерской отчетности организаций, осуществляющих деятельность, сопоставимую с деятельностью Общества в анализируемых сделках (купля-продажа сельхозпродукции). Отбор сопоставимых компаний осуществлялся в базе данных ASTRA системы СПАРК. Для первоначальной выборки были отобраны компании, которые заявили коды экономической деятельности:

51.11 – «деятельность агентов по оптовой продаже живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами»;

51.21.1 – «оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных».

По критериям, установленным п. 5 ст. 105.8 НК РФ (независимости компаний, отсутствию убытков, величины чистых активов), в базе данных компании отбираются автоматически. После автоматического отбора в базе данных было отобрано 3254 компании. У 2177 компаний, попавших в выборку, отсутствовали финансовые показатели за один или несколько периодов, которые берутся для расчета интервала, эти компании были исключены из выборки, в которой осталось 1077 компаний. Далее были исключены компании, которые осуществляют деятельность не в Ростовской области (место нахождения Общества), и выручка

которых менее 100 млн руб., в результате осталось 24 компании. Из них в итоговую выборку попало 9 экспортеров зерна, информация о которых содержится в информационных порталах (сайтах ФГБУ «Центр оценки качества зерна», зерновом портале, сайте национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции). Одна компания исключена из списка сопоставимых с учетом возражений Общества. В окончательную выборку попало 8 компаний, на основе отчетности которых был рассчитан интервал валовой рентабельности затрат по правилам ст.105.8 НК РФ. Минимальное значение интервала рыночной валовой рентабельности затрат по расчетам ФНС России составило 9,46%.

Для применения затратного метода необходимо, чтобы данные бухгалтерской отчетности, на основании которой осуществляется расчет интервала рентабельности были приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов разных компаний на показатели рентабельности. Проверяющие сочли, что отчетность всех отобранных компаний сопоставима между собой и с методами учета Общества на основании того, что коммерческие расходы в отчетности этих компаний и в отчетности Общества формируются отдельно от себестоимости продаж. Остальные возможные различия, такие как, например, способ оценки товаров при их выбытии (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов) и методика учета расходов на доставку (в себестоимости реализованных товаров или в составе коммерческих расходов) инспекция посчитала несущественными.

Основываясь на том, что сделки налогоплательщика были совершены в различный период времени, с различными сроками оплаты и периодом поставки, проверяющие определили валовую рентабельность затрат относительно каждой сделки по реализации гороха и пшеницы 5 класса. Если валовая рентабельность затрат Общества в сделке оказывалась меньше минимального значения интервала рыночной рентабельности (9,46%), то для целей налогообложения применялась цена, соответствующая минимальному значению в интервале.

Судья ВС РФ в Определении указала, что доводы жалобы не опровергают выводы судов, не могут служить основанием для отмены судебных актов в кассационном порядке, и отказала Обществу в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

5.1.3. Применение метода сопоставимой рентабельности на основе рентабельности продаж

Определение Верховного Суда Российской Федерации от 06.04.2020 № [305-ЭС20-4059](#) по делу № [А40-241020/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»³ об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (Судья ВС РФ Завьялова Т.В.)

При определении рыночных цен реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР признано обоснованным применение ФНС России корректировки на маржинальность трейдера, рассчитанной по правилам метода сопоставимой рентабельности. Максимальная рыночная операционная рентабельность продаж для деятельности иностранной компании по оптовой продаже зерна на 2015 год по расчетам ФНС России составила 2,02%.

В 2015 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов, горох 3 класса) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

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. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении ячменя, кукурузы и пшеницы 3 и 4 классов был применен метод сопоставимых рыночных цен на основе котировок Platts и ИКАР.

Ссылаясь на то, что Platts и ИКАР публикуют усредненные значения цен, то есть минимальные значения не публикуются, проверяющие применили корректировку на максимальную маржинальность сопоставимых с трейдером компаний, то есть котировки были скорректированы на прибыль, которую получают аналогичные с трейдером торговые компании.

В целях расчета рыночной маржинальности трейдеров был осуществлен отбор сопоставимых с трейдером компаний, осуществляющих оптовую торговлю зерном, в базе данных Bureau van Dijk «Orbis» по правилам п. 5 ст. 105.8 НК РФ. Для первоначальной выборки были отобраны компании, которые осуществляют

³ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.04.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года;
Постановление Девятого ААС от 04.09.2019 по делу № А40-241020/18 ООО было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 162 за август-сентябрь с 01 август 2019 года по 30 сентября 2019 года;
Постановление АС Московского округа от 23.12.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 165 за период с 01 декабря 2019 года по 31 декабря 2019 года.

деятельность, соответствующую коду «Nace Rev.2-4621» (оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных).

По критериям, установленным п. 5 ст. 105.8 НК РФ (независимости компаний, отсутствию убытков), а также по дополнительным фильтрам (организация действующая, наличие отчетности за анализируемые периоды (2012-2014 годы), организация образована не позднее 2011 года, выручка за анализируемый период превышает 20 млн дол. США) в результате первоначального отбора в выборку попало 344 компании.

Поскольку финансовые показатели в базе «Orbis» не содержат сведений о стоимости чистых активов компаний, расчет стоимости чистых активов был произведен вручную путем вычитания из всех активов текущих и отложенных обязательств. Из списка были исключены компании, которые имели отрицательную величину чистых активов по состоянию на 31.12.2014 (7 компаний из 344, в выборке осталось 337 компаний).

Далее были исключены 117 компаний, у которых отсутствуют сведения о сайтах, позволяющих идентифицировать их фактическую деятельность. В результате осталось 220 компаний. Дополнительно была проанализирована независимость компаний, в результате еще 13 компаний были исключены. Кроме этого, были исключены компании, у которых отсутствовали финансовые показатели за один или несколько анализируемых периодов, а также компании, у которых в рассматриваемый период произошли существенные изменения в выручке. В соответствии с документами, представленными компетентными органами ОАЭ, численность сотрудников трейдера составляет 16 человек, поэтому из выборки были исключены компании, численность сотрудников которых превышает 30 человек. В результате в списке осталось 177 компаний.

Затем на основе сайтов отобранных компаний был проведен анализ на сопоставимость деятельности и наличие активов. Трейдер не обладает существенными активами, поэтому из выборки были исключены компании, имеющие в собственности элеваторы, машины, оборудование, лаборатории, склады и пр. Существенная часть компаний была исключена ввиду неподтвержденности вида деятельности либо существенной диверсификации вида деятельности, либо ориентированности на внутренний рынок.

В результате в окончательную выборку вошло 8 компаний, на основе отчетности которых был рассчитан интервал операционной рентабельности продаж по правилам п. 4 ст.105.8 НК РФ. Максимальное значение интервала рыночной операционной рентабельности продаж по расчетам ФНС России составило 2,02%.

Судья ВС РФ в Определении указала, что доводы жалобы не опровергают выводы судов, не могут служить основанием для отмены судебных актов в кассационном порядке и отказала Обществу в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

5.2. Неконтролируемые сделки

5.2.1. Метод сопоставимых рыночных цен

Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.03.2020 № [302-ЭС19-25596](#) по делу № [А78-182/18](#) ООО «Байкалруд» об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (Судья ВС РФ Пронина М.В.)

Суды признали правомерным применение инспекцией учетных цен Банка России на аффинированные драгоценные металлы для определения рыночной цены реализации золота в составе многокомпонентной руды при расчете НДС.

Основанием для доначисления послужили выводы Инспекции о занижении Обществом налоговой базы по НДС, поскольку Общество при реализации многокомпонентной комплексной руды независимой организации определило стоимость реализованной руды без учета цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы, установленных на Лондонском рынке драгоценных металлов, а также учло неподтвержденные расходы по доставке руды до покупателя, что повлекло занижение стоимости реализации золота и серебра.

Инспекцией расчет стоимости реализованного добытого полезного ископаемого произведен по ценам мирового рынка, без учета расходов по его доставке до получателя и аффинажу, по итогам которого установлено отклонение фактических цен драгоценных металлов, содержащихся в реализованной руде, от учетных цен Банка России.

Суды, признавая, что налоговый орган обоснованно принял как значение рыночной цены экспорта золота учетные цены Банка России, указали, что в целях исчисления НДС стоимость драгоценных металлов, содержащихся в руде, напрямую зависит от цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы.

В соответствии с п. 1 ст. 21 Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» при осуществлении разрешенных законодательством сделок оплата драгоценных металлов производится с учетом цен мирового рынка. Согласно п. 12 Порядка совершения операций с минеральным сырьем, содержащим драгоценные металлы, до аффинажа, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 01.12.1998 № 1259 «О порядке совершения операций с минеральным сырьем, содержащим драгоценные металлы, до аффинажа», цены на минеральное сырье определяются его собственником самостоятельно с учетом цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы. Таким образом, в целях исчисления

НДПИ стоимость драгоценных металлов, содержащихся в руде, напрямую зависит от цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы.

Значения учетных цен аффинированных драгоценных металлов, установленных Банком России, определяются исходя из значения мировых цен, установленных на Лондонском рынке драгоценных металлов, на дату реализации золота, являются официально опубликованными и идентичными биржевым котировкам, общедоступными к применению всеми лицами - участниками обращения с драгметаллами, с учетом расходов для каждого вида драгоценных металлов по поставке на международный рынок (дисконт). Такие цены признаются рыночными.

Доводы Общества о необходимости исключения из налогооблагаемой базы по НДПИ расходов по переработке добытого полезного ископаемого и его транспортировке в том случае, если их понес покупатель, а не налогоплательщик, добывающий это ископаемое, судами отклонены как противоречащие буквальному содержанию п. 3 и 5 ст. 340 НК РФ о возможности учета расходов, понесенных налогоплательщиком.

5.2.2. Применение правил раздела V.1 НК РФ при налогообложении НДС

Постановление АС Московского округа от 19.02.2020 по делу № [А40-213469/17](#) АО «БМ-Банк»⁴ (Председательствующий Матюшенкова Ю.Л., судьи Гречишкин А.А., Дербенев А.А.)

Дело направлено на новое рассмотрение, так как суды не оценили доводы инспекции о заключении Банком убыточной сделки инкассации по заниженному тарифу без разумной деловой цели.

В проверяемом периоде Банк, помимо основной банковской деятельности, осуществлял деятельность по инкассации денежной наличности у клиентов Банка и пересчету проинкассированной наличности.

По итогам налоговой проверки инспекция пришла к выводу, что Банк занижил тариф на услуги по инкассации по сравнению с тарифами для других клиентов и тарифом на услуги по пересчету денежной наличности в несколько раз, что с учетом освобождения операций по перерасчету от уплаты НДС в соответствии с п. 3 ст. 149 НК РФ привело к незаконному переводу выручки из облагаемой НДС операции по инкассации на не облагаемую НДС операцию по перерасчету и, как следствие, к получению необоснованной выгоды.

⁴ Постановление Девятого ААС от 20.09.2019 по делу № А40-213469/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 163 за период с 01 октября 2019 года по 31 октября 2019 года.

Налоговый орган произвел перерасчет выручки, полученной от услуг по инкассации, исходя из рыночных цен, на основании среднего тарифа по инкассации и пересчету, сравнив полученный результат с выручкой, исчисленной Банком, и начислив на разницу НДС.

Суды первой и апелляционной инстанций удовлетворили требования Банка, поскольку Банк и его контрагент взаимозависимыми лицами не являются, а пересмотр цен в сделке был осуществлен с нарушением положений главы 14.3 НК РФ.

По мнению судов, ни один из представленных Инспекцией способов расчета тарифа на инкассацию в отношении контрагента Общества не соответствует установленным законодательством методам определения рыночной цены. По первому варианту инспекцией был проведен анализ несопоставимых клиентов Банка по объему проинкассированных денежных средств, оказываемых услуг, а также выборочных несопоставимых общебанковских тарифов отдельных банков. По второму варианту Инспекция рассчитала размер тарифа, используя данные о тарифах, установленных в отношении компаний, не сопоставимых по объему выручки, не соответствующих проверяемому периоду, при отсутствии информации об объемах проинкассированной выручки. По третьему варианту Инспекция применила расчет среднего арифметического значения по несопоставимым сделкам.

По мнению судов, применяемые Банком тарифы соответствуют рыночному уровню, поскольку сопоставимы с тарифами, применяемыми самим Банком в отношении иных клиентов, и находятся в пределах диапазона тарифов, применяемых другими банками в отношении как непосредственно контрагента Банка, так и других клиентов.

Кассационная инстанция признала данные выводы ошибочными, указав, что налоговый орган, установив обстоятельства возможного получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды был обязан определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика.

Придя к выводу, что заключение Банком сделки с клиентом по тарифу, существенно меньшему, чем обычно применяемый по подобным услугам, само по себе имеет разумную деловую цель, суды не установили, в чем заключается такая цель.

Установление пониженного тарифа для отдельного клиента и получение от спорной операции убытка должно было быть оценено судами с учетом обстоятельств получения Банком убытка от деятельности в целом, что привело к нахождению Банка в процедуре санации.

Учитывая изложенное, суд кассационной инстанции отправил дело на новое рассмотрение.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно
отправив заявку на info@schekinlaw.ru
Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru**