




Трансфертное ценообразование: изменения в регулировании и закрепление судебной практики

Голишевский Владимир Игоревич

Управление международного сотрудничества и валютного контроля

Федеральная налоговая служба



ТЦО: поправки в НК РФ и подзаконные акты

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

ОБЗОР ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ 16.02.2017 ГОДА



Содержит обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений Раздела V.1 НК РФ, и вводит критерии, помогающие различить проверку цен от доказывания необоснованной налоговой выгоды

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН ОТ 27.11.2017 № 340-ФЗ

Вводит в Раздел V.1 НК РФ требования к составлению «трёхуровневой» документации для участников международных групп компаний (новая глава 14.4-1 НК РФ)

ПРИКАЗ МИНФИНА РОССИИ ОТ 29.03.2018 № 60н

Вводит порядок заключения соглашений о ценообразовании с участием компетентного органа иностранного государства с учётом поправок, принятых в Федеральном законе от 28.12.2017 № 436-ФЗ

ПРИКАЗ ФНС РОССИИ ОТ 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@



Вносит изменения в форму (формат) уведомления о контролируемых сделках и порядок его заполнения

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН ОТ 03.08.2018 № 302-ФЗ



Вносит изменения в периметр контролируемых сделок, радикально сужая количество внутрироссийских сделок, признаваемых контролируемыми



см. также изменения, принятые Федеральным законом от 19.07.2018 № 199-ФЗ (в части налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЕ ПЕРИМЕТРА КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛОК

поправки, принятые Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ

Внешнеэкономические сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируруемыми

ДО 01.01.2019*

независимо от суммы доходов по сделкам, совершенным с одним лицом за календарный год

п. 1 ст. 105.14 НК (в стар. ред.)

С 01.01.2019**

*если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год превышает **₽60 млн***

абз. 1 п. 1, 3 ст. 105.14 НК (в новой ред.)

Внешнеэкономические сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами (предметом которых являются товары мировой биржевой торговли или стороной которых является офшор) , **признаются контролируруемыми**

ДО 01.01.2019*

*если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за календарный год, превышает **₽60 млн***

п. 7 ст. 105.14 НК (в стар. ред.)

С 01.01.2019**

*если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год превышает **₽60 млн***

абз. 1 п. 3 ст. 105.14 НК (в новой ред.)

* - без учета переходных положений, действовавших в отношении сделок, доходы (расходы) по которым признавались в 2012-2013 гг

** - пункт 6 статьи 4 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЕ ПЕРИМЕТРА КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛОК (2)

поправки, принятые Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ

Совокупность внутрироссийских сделок, совершаемых с участием номинальных посредников, приравниваемых к сделкам между взаимозависимыми лицами, признаются контролируруемыми

ДО 01.01.2019*

если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год *превышает* **₽1 млрд**

пп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК (в стар. ред.), пост. АС СКО от 23.12.2015 по делу № А53-30653/2014



С 01.01.2019**

если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год *превышает* **₽60 млн**

пп. 1 п. 1, абз. 2 п. 3 ст. 105.14 НК (в новой ред.)

Внутрироссийские сделки между взаимозависимыми лицами (по «котловому» критерию) признаются контролируруемыми

ДО 01.01.2019*

если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год *превышает* **₽1 млрд**

п. 1, пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК (в стар. ред.)



С 01.01.2019**

не признаются контролируруемыми

п. 2 ст. 105.14 НК (в новой ред.)

* - без учета переходных положений, действовавших в отношении сделок, доходы (расходы) по которым признавались в 2012-2013 гг

** - пункт 6 статьи 4 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЕ ПЕРИМЕТРА КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛОК (3)

поправки, принятые Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ

Внутрироссийские сделки, стороны которых применяют разные ставки по налогу на прибыль организаций (НПО), признаются контролируруемыми

ДО 01.01.2019*

- если одна сторона освобождена от обязанностей НПО или применяет к налоговой базе по НПО ставку 0% (участник «Сколково»)
 - если одна сторона является резидентом ОЭЗ или СЭЗ
 - если одна сторона является участником РИП, применяющим ставку НПО в федеральную часть – 0%, в региональную – пониженную
- пп. 4, 5, 7 п. 2 ст. 105.14 НК (в стар. ред.)

если сумма доходов по указанным сделкам *превышает* **₽60 млн**

п. 3 ст. 105.14 НК (в стар. ред.)



С 01.01.2019**

- если стороны сделки применяют разные ставки по НПО (кроме ставок, предусмотренных п. 2-4 ст. 284 НК) к прибыли деятельности, в рамках которой заключена указанная сделка
- одна из сторон сделки освобождена от обязанностей плательщика НПО

пп. 1, 4 п. 2 ст. 105.14 НК (в новой ред.)

если сумма доходов по указанным сделкам *превышает* **₽60 млн**

абз. 1 п. 3 ст. 105.14 НК (в стар. ред.)

* - без учета переходных положений, действовавших в отношении сделок, доходы (расходы) по которым признавались в 2012-2013 гг

** - пункт 6 статьи 4 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЯ В УВЕДОМЛЕНИИ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ

приказ ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@ (рег. в Минюсте от 13.08.2018 № 51864)

- ▶ **Новая форма применяется** в отношении контролируемых сделок, доходы (расходы) по которым признаются **начиная с 2018 года** (независимо от даты заключения соответствующих договоров)

В Разделе 1А дополнены основания признания сделок контролируемыми

3.2. Основания отнесения сделки к контролируемой согласно статье 105.14 Кодекса

121 122 123 124 0 – нет
1 – да

3.3. Особенности отнесения сделки к контролируемой, если сделка совершена между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, в соответствии со статьей 105.14 Кодекса

131 132 133 134 135 136 137 138 139 140 0 – нет
1 – да

В Разделе 1Б дополнены сведения о цене предмета сделки

2.11. Цена (тариф) за единицу измерения без учета НДС и акцизов **в рублях или иностранной валюте**

.

2.12. Код валюты

2.13. Процентная ставка

.

2.14. Итого стоимость без учета НДС и акцизов **в рублях**

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЯ В УВЕДОМЛЕНИИ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ (2)

приказ ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@ (рег. в Минюсте от 13.08.2018 № 51864)

В Разделе 1Б обновлены классификаторы и увеличена размерность

2.2.1. Код предмета сделки
(код по ТН ВЭД)

2.2.2. Код предмета сделки
(код по ОКПД2)

 · · ·

2.2.3. Код предмета сделки
(код по ОКВЭД2)

 · ·

2.3. Номер другого
участника сделки

2.8. Код условия поставки
(заполняется только для товаров)

2.9. Код единицы измерения
по ОКЕИ

2.10. Количество

 ·

Уточнен порядок заполнения уведомления по посредническим сделкам

- Агенты/комиссионеры освобождаются от заполнения Уведомления по контролируемым сделкам, совершенным от своего имени, но по поручению и за счет принципала/комитента
- Принципал/комитент и третье лицо по посредническим сделкам обязаны указать сведения об агенте/комитенте

Раздел 1А

2. Сделка, совершенная от имени комиссионера (агента)

0 – нет
1 – да

Разделы 2/3

3. Сведения заполняются в отношении
комиссионера (агента)

0 – нет
1 – да

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЯ В УВЕДОМЛЕНИИ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ (3)

приказ ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@ (рег. в Минюсте от 13.08.2018 № 51864)

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ЗАПОЛНЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ УВЕДОМЛЕНИЯ

Уведомление о контролируемых сделках (продолжение)

Пункт 9-11 (продолжение)

➤Привлечение по ст. 129.4 НК РФ входит в компетенцию того налогового органа, в который налогоплательщиком было или должно было быть представлено такое Уведомление

Об агентских сделках

следует разграничивать агентскую сделку, во исполнение которой принципал выплачивает агенту вознаграждение, и сделки, заключаемые агентом с третьими лицами от своего имени и за счет принципала

письма ФНС от 01.11.2013 № ОА-4-13/19652, от 18.04.2014 № ОА-4-13/7549

[http://www.garant.ru/files/1/3/489631/01_golishhevskiy_uvedomlenie_o_ks\(1\).pdf](http://www.garant.ru/files/1/3/489631/01_golishhevskiy_uvedomlenie_o_ks(1).pdf)

О представлении Уведомления каждой стороной контролируемой сделки

Мнение 1: уведомление представляют все стороны контролируемой сделки, независимо от того, учитывают ли они доходы (расходы) по сделке для целей налогообложения

ст. 105.16 НК РФ,
письма Минфина России от 02.11.2012 № 03-01-18/05-3448/2014

Мнение 2: стороны сделки, которая не учитывает доход (расход) по сделке для целей налогообложения, уведомление представлять не обязаны

см. письма Минфина России от 15.10.2012 № 03-01-18/7-141, от 06.08.2013 № 03-01-18/31681; постановление 7-го ААС от 09.09.2015 по делу № А27-7216/2015

11

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЯ В УВЕДОМЛЕНИИ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ (4)

приказ ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@ (рег. в Минюсте от 13.08.2018 № 51864)

▶ Пример заполнения Уведомления заёмщиком (с учётом изменений) (1)

Раздел 1А. Сведения о контролируемой сделке (группе однородных сделок)

1. Порядковый номер сделки по уведомлению

5: - - - - -

2. Сделка, совершенная от имени комиссионера (агента)

0 0 – нет
1 – да

4. Сведения о контролируемой сделке (группе однородных сделок)

4.1. Группа однородных сделок

0 0 – нет
1 – да

4.2. Код наименования сделки

0 1 2

← «Заём и кредит»

4.2.1. Код стороны сделки, которой является налогоплательщик

0 2 0

← «Заёмщик»

5. Сумма полученных доходов и сумма произведенных расходов налогоплательщика по контролируемой сделке (группе однородных сделок)

5.1. Сумма доходов налогоплательщика по контролируемой сделке (группе однородных сделок) в рублях

0 - - - - -

5.1.1. в том числе сумма доходов по сделкам, цены которых подлежат регулированию

- - - - -

5.2. Сумма расходов (убытков) налогоплательщика по контролируемой сделке (группе однородных сделок) в рублях

5 0 0 0 0 0 - - - - -

5.2.1. в том числе сумма расходов по сделкам, цены которых подлежат регулированию

- - - - -

Проценты →
начисленные
по бухгалтеру

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЯ В УВЕДОМЛЕНИИ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ (5)

приказ ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@ (рег. в Минюсте от 13.08.2018 № 51864)

Раздел 1Б. Сведения о предмете сделки (группы однородных сделок)

1. Общие сведения о предмете сделки (группы однородных сделок)

1.1. Порядковый номер сделки (из Раздела 1А)

5 - - - - -

1.2. Тип предмета сделки

3

- 1 – товар
- 2 – результаты работ, оказание услуг
- 3 – иной объект гражданских прав

2. Перечень предметов сделки (группы однородных сделок)

2.1. Наименование предмета сделки

начисленные проценты по договору займа

2.2.1. Код предмета сделки
(код по ТН ВЭД)

- - - - -

2.2.2. Код предмета сделки
(код по ОКПД2)

- - . - - . - - . - - - -

2.2.3. Код предмета сделки
(код по ОКВЭД2)

6 4 : . 9 2 : . - -

2.3. Номер другого
участника сделки

- - - - -

2.4.1. Номер договора

↑ «Предоставление займов и прочих видов кредита»

К - 1

2.4.2. Дата договора

1 5 : . 1 0 : . 2 0 1 6

2.7. Место совершения сделки (место доставки (разгрузки) товара; оказания услуги, выполнения работы; совершения сделки с иными объектами гражданских прав) ← **Указывается местонахождения заимодавца/кредитора ***

2.7.1. Код страны по классификатору ОКМС (цифровой)

6 4 3

2.7.2. Субъект Российской Федерации (код)

7 7

2.7.3. Населенный пункт

МОСКВА - - - - -

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

ИЗМЕНЕНИЯ В УВЕДОМЛЕНИИ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ (6)

приказ ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@ (рег. в Минюсте от 13.08.2018 № 51864)

2.8. Код условия поставки
(заполняется только для товаров)

— — —

2.9. Код единицы измерения
по ОКЕИ

7 9 6 / 642



для облигационным займам указывается количество бумаг*

1 — — — — — — — — — — . — — — — —

2.11. Цена (тариф) за единицу измерения без учета НДС и акцизов в рублях или иностранной валюте

— — — — — — — — — — . — — — — —



«штука»/ «единица»

2.12. Код валюты

6 4 3

← «Российский рубль»

2.13. Процентная ставка

1 2 — . 5 5 — —

2.14. Итого стоимость без учета НДС и акцизов в рублях

— — — — — — — — — —

2.15. Дата совершения сделки

2 0 . 1 0 . 2 0 1 6

или


2.15. Дата совершения сделки

3 1 . 1 2 . 2 0 1 8

← Дата привлечения денежных средств или иного имущества
(если ставка фиксированная и действует в течение всего срока договора)

← Дата признания доходов/расходов в виде процентов (если
ставка в течение срока договора меняется)

* - письмо ФНС России от 01.11.2013 № ОА-4-13/19652



ТЦО: закрепление судебной практики

ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

ВЫБОР МЕТОДА И ИСТОЧНИКА ИНФОРМАЦИИ

ПРИОРИТЕТНЫЙ МЕТОД – метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ), метод цены последующей реализации (п. 3 ст. 105.7 НК РФ)

РЕКОМЕНДАЦИИ ОЭСР – для сделок с товарами мировой биржевой торговли наиболее приемлемым является метод СРЦ (п. 2.16А Доклада по пунктам 8-10 Плана БЭПС*)

* - www.oecd.org/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm

Выбор источника информации

ОБЩЕЕ ПРАВИЛО – перечень источников информации открытый (пп. 4 п. 2 ст. 105.6 НК РФ), **НО** нужно учитывать две оговорки:


- **допускается использовать исключительно общедоступные источники информации** (п. 4 ст. 105.6 НК РФ)
- **не допускается использовать информацию составляющую налоговую тайну или доступ к которой ограничен законом** (п. 3 ст. 105.6 НК РФ)

ИСКЛЮЧЕНИЕ – сведения о проверяемом налогоплательщике (абз. 2 п. 3 ст. 105.6 НК РФ)

 **Понятие общедоступного источника информации**

Мнение 1. Общедоступной является информация, которая не составляет налоговую тайну или доступ к которой не ограничен законом (исходя из совокупности норм п. 3, 4 ст. 105.6 НК РФ)

Мнение 2. Общедоступной является информация, которая доступна как налоговому органу, так и анализируемому налогоплательщику (исходя из гипотезы, что цель применения концепции общедоступности заключается в обеспечении равных условий сторон налоговых правоотношений)

 **Факт представления налогоплательщиком налоговому органу информации не снимает с такой информации режим налоговой тайны** (если только налогоплательщиком не предоставлено согласие о признании таких сведений общедоступными) (пп. 1 п. 1 ст. 102 НК)

ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

ВЫБОР МЕТОДА И ИСТОЧНИКА ИНФОРМАЦИИ (2)

Выбор источника информации (продолжение)

ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ОЦЕНКИ ПРИМЕНИМОСТИ ИСТОЧНИКОВ ИНФОРМАЦИИ

1) «Внутренние сопоставимые сделки», т.е. сделки анализируемого налогоплательщика с не взаимозависимыми лицами (п. 1, 6 ст. 105.6 НК РФ)


2) 1 группа внешних источников информации (п. 1 ст. 105.6 НК РФ):

- **котировки бирж** (ограниченный перечень товаров)
- **таможенная статистика** (недостаточные данные об условиях сделок и агрегирование информации о сделках с ВЗЛ и н/ВЗЛ)
- **официальные источники уполномоченных органов** (ограниченный перечень товаров, услуг, как правило, регулируемые)
- **данные информационно-ценовых агентств** (ограниченный перечень товаров)

РЕКОМЕНДАЦИИ ОЭСР – котировки, публикуемые ценовыми или статистическими агентствами, государственными органами, отражают цену по сделке, заключаемой независимыми лицами на рынке (п. 2.16В Доклада по пунктам 8-10 Плана БЭПС)

3) 2 группа внешних источников информации (при отсутствии или недостаточности информации, указанной в 1-й группе) (п. 2 ст. 105.6 НК РФ):

- **сведения в опубликованных изданиях и (или) содержащаяся в информационных системах** (по существу, сборительный пункт)
- **бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность** (вопрос сопоставимости учета)
- **иные источники** (если удовлетворяют требованиям гл. 14.3 НК РФ)



Дело ПАО «Тольяттиазот»:
А55-1618/2018, А55-1621/2018,
А55-1622/2018

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

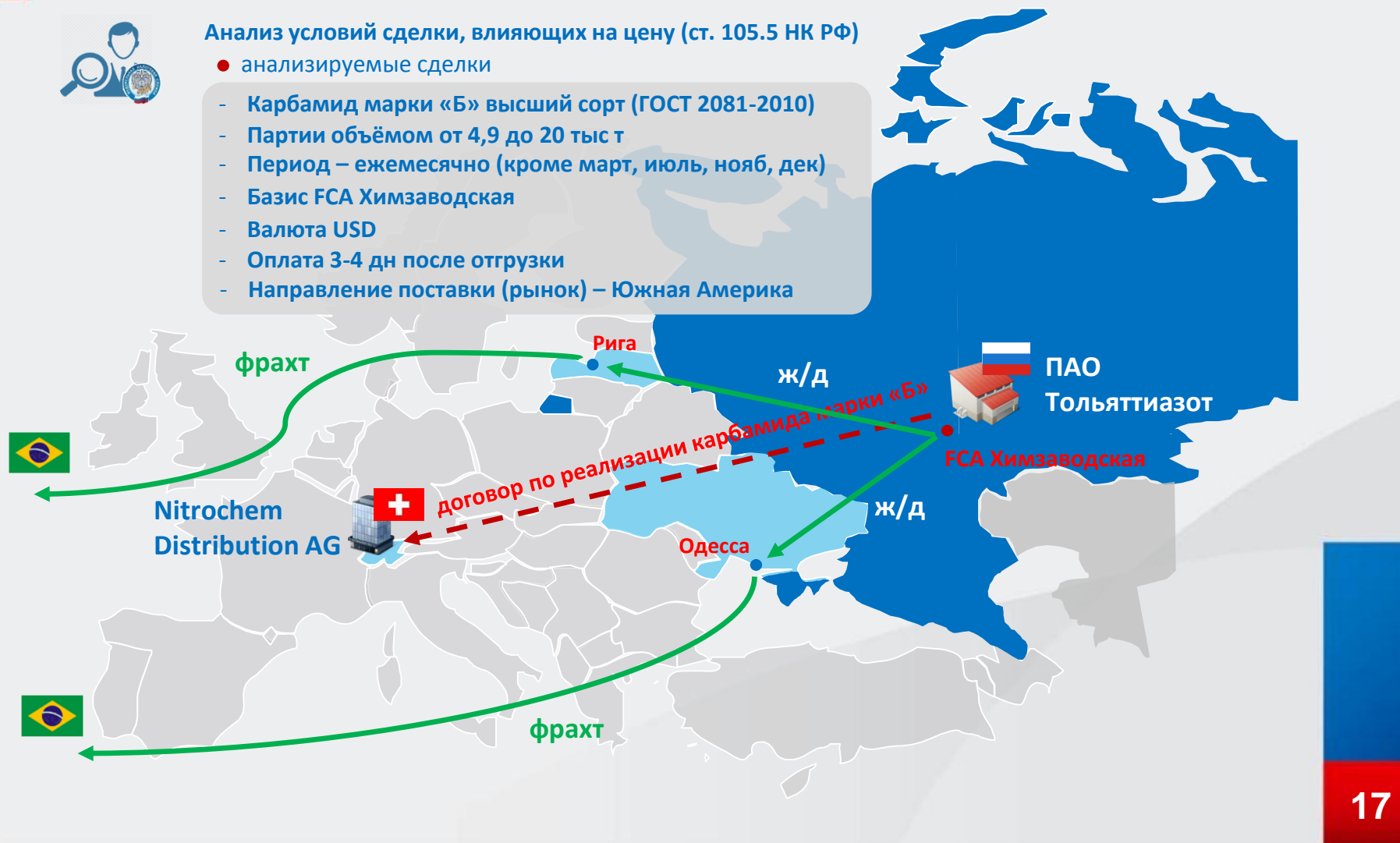
ДЕЛО ПАО «Тольяттиазот» – экспорт карбамида ж/д транспортом



Анализ условий сделки, влияющих на цену (ст. 105.5 НК РФ)

● анализируемые сделки

- Карбамид марки «Б» высший сорт (ГОСТ 2081-2010)
- Партии объёмом от 4,9 до 20 тыс т
- Период – ежемесячно (кроме март, июль, нояб, дек)
- Базис FCA Химзаводская
- Валюта USD
- Оплата 3-4 дн после отгрузки
- Направление поставки (рынок) – Южная Америка



ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

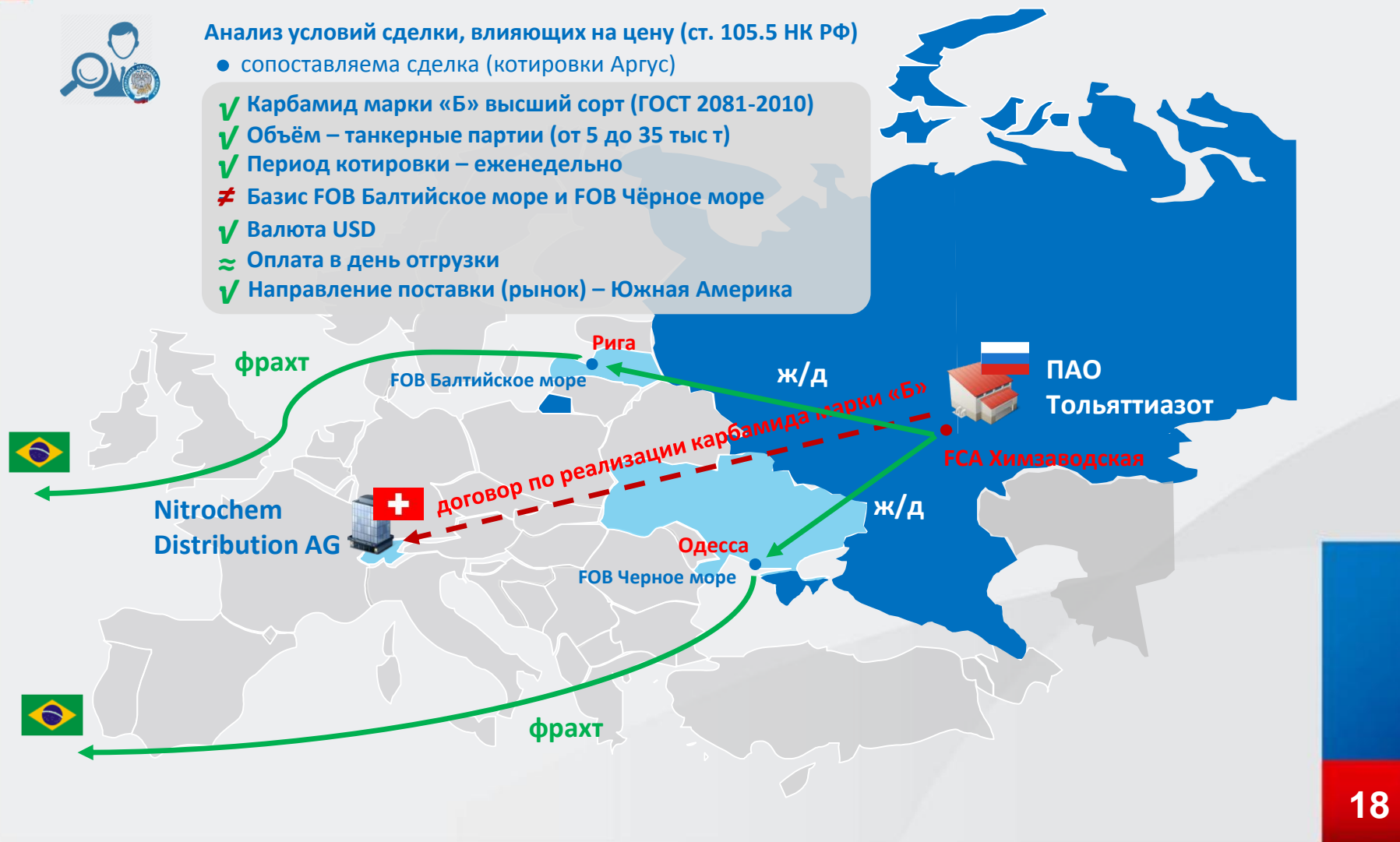
ДЕЛО ПАО «Тольяттиазот» – экспорт карбамида ж/д транспортом



Анализ условий сделки, влияющих на цену (ст. 105.5 НК РФ)

• сопоставляема сделка (котировки Аргус)

- ✓ Карбамид марки «Б» высший сорт (ГОСТ 2081-2010)
- ✓ Объем – танкерные партии (от 5 до 35 тыс т)
- ✓ Период котировки – еженедельно
- ≠ Базис FOB Балтийское море и FOB Чёрное море
- ✓ Валюта USD
- ≈ Оплата в день отгрузки
- ✓ Направление поставки (рынок) – Южная Америка



ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Тольяттиазот» – экспорт карбамида ж/д транспортом



Корректировка на расходы по доставке (пп. 1 п.5 ст. 105.9 НК РФ)

• сопоставляема сделка (котировки Аргус)

✗ Аренда подвижного состава (собств.минераловозы)

– Стоимость провозной платы по России

– Стоимость транзита по Латвии/Украине

– Стоимость перевалки в порту

– Стоимость возврата порожних вагонов

Σ = 90,344 млн руб
корр



Согласно пп. 1 п. 5 ст. 105.9 НК РФ расходы, необходимые для доставки товаров, могут быть подтверждены документально (факт) или источниками информации.

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Тольяттиазот» – доначисления и решения судов

Экспорт аммиака ж/д транспортом



+ ₹ 30,3 млн налога
+ ₹ 12,4 млн пени

- ✓ Решение AC Самарской обл. от 06.09.2018 по делу № A55-1621/2018
- ✓ Постановление 11AAC от 13.11.2018, постановление ФАС Поволжского округа от 26.02.2019

Экспорт карбамида ж/д транспортом



+ ₹ 16,3 млн налога
+ ₹ 6,6 млн пени

- ✓ Решение AC Самарской обл. от 18.09.2018 по делу № A55-1618/2018
- ✓ Постановление 11AAC от 03.12.2018, постановление ФАС Поволжского округа от 11.03.2019

Экспорт аммиака трубопроводным транспортом



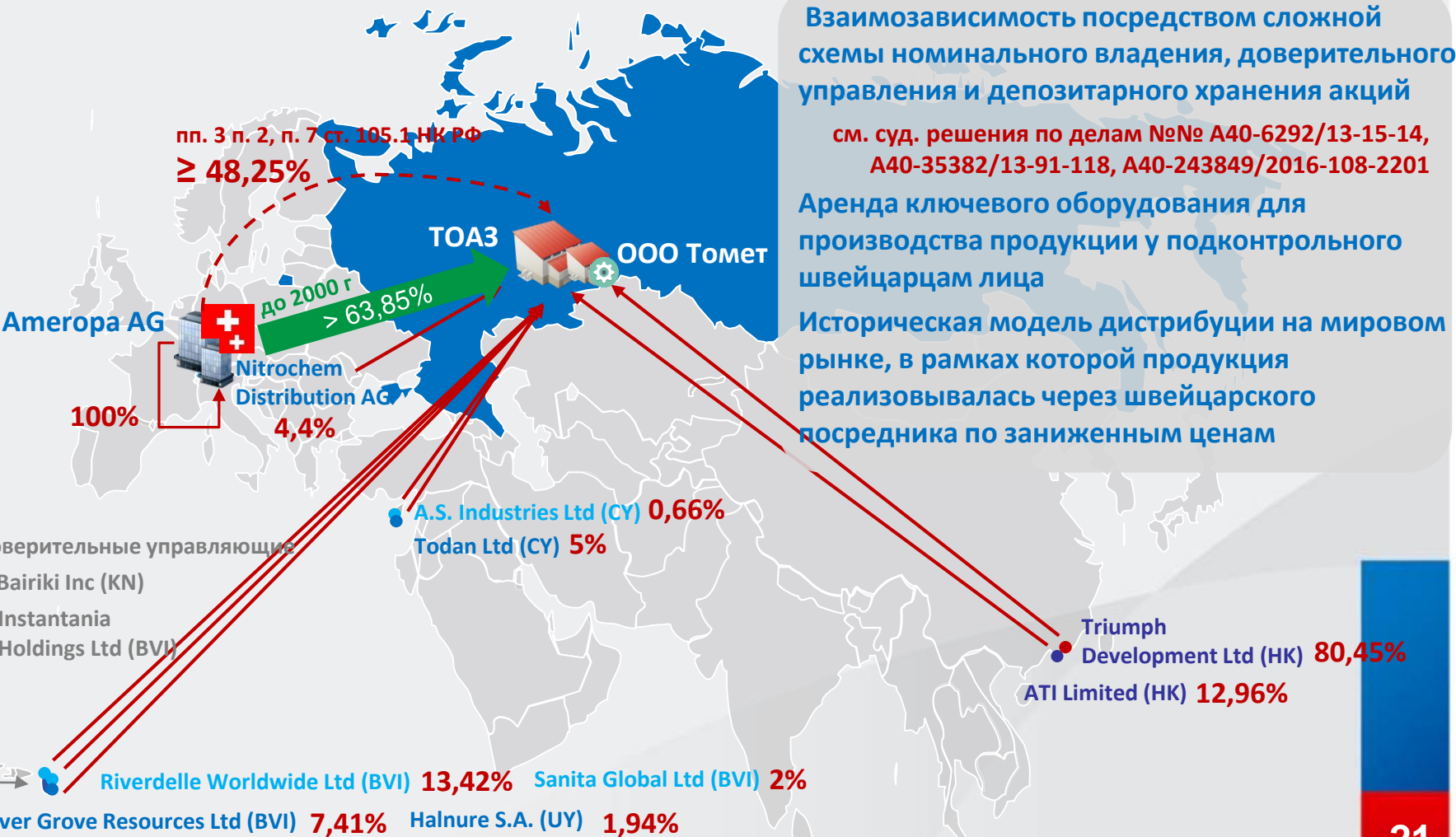
+ ₹ 552,5 млн налога
+ ₹ 263,6 млн пени

- ✓ Решение AC Самарской обл. от 16.10.2018 по делу № A55-1622/2018
- ✓ Постановление 11AAC от 17.12.2018

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Тольяттиазот» – схема владения и взаимозависимость

пп. 3 п. 2, п. 7 ст. 105.1 НК РФ
≥ 48,25%



Взаимозависимость посредством сложной схемы номинального владения, доверительного управления и депозитарного хранения акций

см. суд. решения по делам №№ А40-6292/13-15-14, А40-35382/13-91-118, А40-243849/2016-108-2201

Аренда ключевого оборудования для производства продукции у подконтрольного швейцарцам лица

Историческая модель дистрибуции на мировом рынке, в рамках которой продукция реализовывалась через швейцарского посредника по заниженным ценам



Дело ПАО «Уралкалий»: А40-29025/2017

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Проверка применения ФНС метода налогоплательщика

АС МОСКВЫ – дело А40-29025/2017

1-й круг - решение от 16.06.2017

- ✘ «налоговым органом примененный Обществом метод сопоставимой рентабельности применен не был, доказательств того, что указанный метод не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, не представлено»

- ⚠ Были предприняты все возможные действия для проверки правильности метода, несмотря на отказ Общества представить хоть какие-либо документы по операциям «трейдера», о чем указано в т.ч. в самом решении суда при первом рассмотрении

2-й круг - решение от 26.12.2018

- ✔ «Суд установил, что налоговым органом в ходе проверки был проанализирован примененный Обществом метод сопоставимой рентабельности, что нашло свое отражение в акте и решении налогового органа (т. 1 л. д. 59-148, т. 1 л. д. 149, т. 2 л. д. 1-84)»

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Невозможность применения метода сопоставимой рентабельности в силу взаимозависимости перепродавца и дальнейшими покупателями

1-й круг - решение от 16.06.2017

- ✘ «Однако из представленного Обществом в материалы дела отчета независимых аудиторов УКТ Чикаго ..., следует, что конечными покупателями УКТ Чикаго были независимые покупатели и доля продаж Uralkali Trading SA в адрес УКТ Чикаго (США) составляла незначительный объем, а именно 9,83% от общего объема продаж за 2012 год, что подтверждено служебной запиской»

2-й круг - решение от 26.12.2018

- ✔ «Наличие взаимозависимости между URALKALI TRADING SA и дальнейшим покупателем -Уралкалий Трейдинг Чикаго калия исключает использование показателя рентабельности продаж для целей применения метода сопоставимой рентабельности, т.к. не выполняется условие подпункта 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ»

❗ РУКОВОДСТВО ОЭСР ПО ТЦО:

2.94 The denominator should be reasonably independent from controlled transactions, otherwise there would be no objective starting point.

2.96 A net profit indicator of net profit divided by sales, or net profit margin, is frequently used to determine the arm's length price of purchases from an associated enterprise for resale to independent customers.

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Отсутствует информация, позволяющая рассчитать фактически полученную рентабельность Uralkali Trading SA по анализируемым сделкам

1-й круг - решение от 16.06.2017

- ✗ «законодательством о налогах и сборах предусмотрен исчерпывающий перечень документов, которые налогоплательщик должен предоставить в подтверждение показателя рентабельности и расчета интервала рентабельности. Обществом требования ч. 2 ст. 105.15 НК РФ соблюдены, предусмотренные сведения представлены.

...выводы и расчеты Общества, содержащиеся в уведомлении о контролируемых сделках за 2012 год и Документации по сделкам, не опровергнуты; перепроверка примененного налогоплательщиком метода сопоставимой рентабельности не произведена»

2-й круг - решение от 26.12.2018

- ✓ «В подтверждение указанных в Документации показателей, Обществом письмом от 24.10.2014 № 05.1-19-535 представлено подтверждение от URALKALI TRADING SA о том, что выручка, себестоимость, коммерческие и управленческие расходы, прибыль (убыток) от продаж и показатель рентабельности продаж для сделок морским и железнодорожным транспортом соответствуют указанным в Документации по сделкам.

При этом информация, послужившая источником для расчета финальных показателей, ни в ходе проверки, ни в материалы дела не представлена»

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Отсутствует информация, позволяющая рассчитать фактически полученную рентабельность Uralkali Trading SA по анализируемым сделкам (продолжение)

1-й круг - решение от 16.06.2017

- ✗ «согласно представленному расчету рентабельности ..., произведенные трейдером спорные затраты на содержание компании Uralkali Trading Gibraltar не влияют на показатель рентабельности его продаж, так как даже без учета данных расходов он остается в диапазоне рентабельности» (4,02% < 5,59%)»

2-й круг - решение от 26.12.2018

«... действующим законодательством о налогах и сборах предусмотрен исчерпывающий перечень документов, которые налогоплательщик должен предоставить в подтверждение показателя рентабельности и расчета интервала рентабельности. Обществом требования ч. 2 ст. 105.15 НК РФ не соблюдены, предусмотренные сведения в материалы дела не представлены»

- ✓ «... суд приходит к выводу, что данная группа расходов не относится к расходам по сделкам и данные расходы не могут учитываться при расчете операционной рентабельности»

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Для сравнения с рыночным интервалом должна определяться фактическая рентабельность по анализируемой сделке

1-й круг - решение от 16.06.2017

✘ «В НК РФ отсутствуют положения, требующие рассчитывать показатель рентабельности продаж по каждой сделке.

Налоговым органом не учтено, что налоговое законодательство прямо допускает применение метода сопоставимой рентабельности по группе однородных сделок.

Определение однородных сделок содержится в п. 5 ст. 105.7 НК РФ - это сделки, предметом которых могут являться идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и которые совершены в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях».

2-й круг - решение от 26.12.2018

✔ «В пункте 8 статьи 105.12 НК РФ указано, что в случае, если рентабельность по контролируемой сделке находится в пределах интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном статей 105.8 НК РФ, для целей налогообложения признается, что цена, примененная в этой сделке, соответствует рыночным ценам.

Таким образом, в целях применения метода, установленного статьей 105.12 НК РФ, рассчитывается операционная рентабельность, полученная организацией по контролируемой сделке, а не по итогам выбранного периода (в рассматриваемом случае – 2012 года)»

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Для сравнения с рыночным интервалом должна определяться фактическая рентабельность по анализируемой сделке (продолжение)

1-й круг - решение от 16.06.2017

«...группой однородных сделок признается совокупность сделок, по которым совпадают: выполняемые стороной анализируемой сделки функции; метод, используемый при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица; выбранный показатель рентабельности по деятельности, осуществляемой лицом в анализируемой сделке»

2-й круг - решение от 26.12.2018

«В 2012 году между ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA действовало 10 контрактов, в соответствии с которыми осуществлялись сделки по поставке нескольких видов калия (стандартного и гранулированного) с разными условиями поставки.

Суд пришел к выводу, что рассчитывать укрупненный показатель рентабельности для всех сделок URALKALI TRADING SA с ОАО «Уралкалий» за год, как это сделало Общество, неправомерно»

! РУКОВОДСТВО ОЭСР ПО ТЦО:

2.84 Costs and revenues that are not related to the controlled transaction under review should be excluded where they materially affect comparability with uncontrolled transactions. Therefore, it would be inappropriate to apply the transactional net margin method on a company-wide basis if the company engages in a variety of different controlled transactions

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Цена на рынке хлористого калия определяется спросом и предложением независимо от целей приобретения товара покупателем

1-й круг - решение от 16.06.2017

✘ «Общество реализовывало только двум взаимозависимым лицам - трейдерам ЗАО «Белорусская Калийная Компания» и URALKALI TRADING SA (далее - «сделки первого звена»), что также не оспаривается налоговым органом.

ЗАО «Белорусская Калийная Компания» и URALKALI TRADING SA, в свою очередь, перепродавали продукцию Уралкалий третьим лицам - независимым потребителям (далее - «сделки второго звена»), добавляя к цене товара свою маржу трейдера»

2-й круг - решение от 26.12.2018

✔ «Цена на рынке калий хлористого определяется спросом и предложением на рынке калийных удобрений независимо от целей приобретения товара покупателем.

Вид деятельности покупателя и поставщика не оказывает какого-либо влияние на цену и, по этой причине, как следует из методологии Аргус Медиа, вид деятельности участников сделки не является критерием отбора сделок.

Таким образом, котировки Аргус Медиа учитывают сделки всех участников рынка, вне зависимости от дальнейшей цели использования приобретённого товара.»

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ РАЗДЕЛА V.1 НК

ДЕЛО ПАО «Уралкалий» – экспорт хлористого калия

Цена на рынке хлористого калия определяется спросом и предложением независимо от целей приобретения товара покупателем (продолжение)

1-й круг - решение от 16.06.2017

«Налоговый орган сравнивал сделки Общества с котировками «Аргус», которые включали цену по сделкам по перепродаже ЗАО БКК продукции Уралкалий и Беларуськалий в адрес независимых потребителей.

Налоговый орган сравнивал цену по сделке первого звена (сделка производитель (Уралкалий) - трейдер (URALKALI)) со сделками второго звена (сделка трейдер (ЗАО БКК - независимый потребитель).

Сделки первого и второго звена не могут быть признаны сопоставимыми, так как при перепродаже товара в цену закладывается маржа перепродавца (трейдера)»

2-й круг - решение от 26.12.2018

... Из изложенного следует, что Аргус не формирует котировку основываясь исключительно на ценах сделок ЗАО БКК. Данные сделки учитываются помимо прочего при формировании котировки расчетным путем от наиболее ликвидных мировых рынков сбыта.

... рыночный диапазон цен, в который обособленно входят сделки как производителей с трейдерами, трейдеров с трейдерами, трейдеров с конечными покупателями, производителей с конечными покупателями, минимальные котировки агентства Аргус Медиа являются сопоставимыми с проверяемыми контролируруемыми сделками.



Спасибо за внимание!