



Deloitte.

Обзор судебной практики по делам, связанным с применением правил трансфертного ценообразования

Евгения Пичугина Ведущий консультант
Группа по разрешению налоговых споров

Москва 2007

Audit • Tax • Consulting • Corporate Finance.

Рассматриваемые вопросы

- Иерархия методов определения рыночной цены
- Официальные источники информации о рыночных ценах
- Сопоставимость сделок
- Практика применения Метода Цены Последующей Реализации
- Практика применения Затратного Метода
- Концепции "недобросовестности налогоплательщика" и "необоснованной налоговой выгоды"

Иерархия методов определения рыночной цены

Правовое регулирование

- Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки;
- Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен (п. 1 ст. 40 НК РФ) (презумпция добросовестности налогоплательщика): НО

В ряде случаев суды предлагают налогоплательщикам опровергнуть доводы налоговых органов, и только в случае не представления такого опровержения принимают доводы налоговых органов;

Иерархия методов определения рыночной цены:

- Цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (однородных) товаров;
- Цена, рассчитанная по методу последующей реализации;
- Цена, рассчитанная по затратному методу.

Судебная практика применение методов определения рыночной цены

Нарушение налоговыми органами последовательности применения методов определения рыночной цены и недоказанность невозможности использования предшествующих примененному методов является наиболее распространенным основанием для признания претензий налоговых органов неправомерными.

Доводы налоговых органов в обоснование невозможности применения первого метода (иногда принимается судами):

- отсутствие на рынке сделок по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам;
- невозможность определения соответствующих цен ввиду отсутствия или недоступности информационных источников;
- сделки совершались с индивидуально-определенной вещью (объектом недвижимости);
- отсутствие в регионе сделок, совершенных на идентичных по количеству (объему) товара условиях (налогоплательщик является монопольным покупателем и (или) производителем).

Существует практика (положительная для налогоплательщика), когда налоговыми органами применяется метод сравнения, но используются данные о ценах последующей реализации (цены покупателей), либо иная методика расчета рыночной цены, не предусмотренная НК РФ.

Официальные источники информации о рыночных ценах

- При определении и признании рыночной цены используются официальные источники информации о рыночных ценах и биржевых котировках (п. 11 ст. 40 НК РФ).
- Понятие «официальные источники информации» законодательно не определено.
- Президиум ВАС РФ определил требования к официальным источникам информации (они должны содержать данные о рыночной цене идентичных (однородных) товаров, реализуемых в сопоставимых условиях в определенный период времени. Постановление от 18.01.2005 г. по делу № 11583/04).

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ СУДОВ

В большинстве случаев судами не признаются официальными следующие источники:

- Информация о ценах другой организации, осуществляющей аналогичную деятельность и акты проверки иных налогоплательщиков;
- Данные о ценах самого налогоплательщика с другими контрагентами;
- Справки об оценке стоимости, выданные агентствами независимой оценки;
- Сообщения таможенных органов о таможенной стоимости ввозимых товаров;
- Данные бюро экспертизы и сертификации торгово-промышленной палаты. Однако некоторые суды эти данные принимают;
- Иные сведения, если они не учитывают условия совершенных налогоплательщиком сделок либо не позволяют определить такие условия (сопоставимость).

При этом в ряде случаев суды отмечают, что налоговый орган обязан не только определить рыночную цену товара, но и доказать возможность заключения сделки по такой цене.

Известны случаи признания судами официальными следующие источники информации:

- Размещенные в Интернете данные о динамике средних цен, содержащиеся в офертах продавцов товаров;
- Сведения о ценах организаций, доминирующих на соответствующем рынке;
- Сведения Комиссии по игорному бизнесу Совета предпринимателей при Мэре и Правительстве Москвы (признан официальным источником по причине его создания на основании официального распоряжения органа исполнительной власти);
- Сведения, полученные из источников информации, отвечающих критериям достоверности, общедоступности (периодическая печать, данные риэлтерских фирм, сети Интернет).

Сопоставимость сделок

При определении рыночных цен учитывается информация о заключенных на момент реализации сделок с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях (п.9 ст. 40 НК РФ).

В частности, должны учитываться такие условия как:

- Количество;
- Сроки исполнения обязательств;
- Условия платежа;
- Иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

Основные выводы судов

Обстоятельства, которые, по мнению судов, влияют на признание условий сравниваемых сделок сопоставимыми:

- месторасположение (для объекта недвижимости);
- структура товара (например, качество товара, страна и фирма-производитель и т.д.);
- наличие дополнительных преимуществ (например, гарантия, доставка и т.д.);
- сравниваемыми не могут признаваться сделки, заключенные с большим временным разрывом.

Метод Цены Последующей Реализации

Рыночная цена определяется как разность цены последующей реализации покупателем этих товаров и обычных в подобном случае затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя (п. 10 ст. 40 НК РФ).

Судебная практика применения

Основания, по которым суды признают незаконным применение рассматриваемого метода:

- недоказанность налоговым органом отсутствия на соответствующем рынке сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам;
- недоступность информационных источников, необходимых для определения рыночной цены.

Затратный Метод определения рыночной цены

Рыночная цена определяется как сумма произведенных затрат (прямые и косвенные затраты на производство, транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты), и обычной для данной сферы деятельности прибыли (п. 10 ст. 40 НК РФ).

Судебная практика применения

Основания по которым суды признают неправомерным применение затратного метода:

- Налоговым органом не применены предшествующие методы определения рыночной цены (метод сравнения и цена последующей реализации) и не доказана невозможность их применения (в том числе в отношении товаров, поставляемых на экспорт);
- При применении затратного метода налоговым органом не учтены необходимые для налогоплательщика затраты;
- При применении затратного метода налоговым органом учтены затраты не по конкретным сделкам, а по всем за налоговый период;
- Неправильное определение налоговым органом рентабельности при расчете цены.

Концепции "недобросовестности налогоплательщика" и "необоснованной налоговой выгоды"

Понятие «недобросовестный налогоплательщик» введено в оборот Конституционным судом РФ в Постановлении от 12.10.98 г. № 24-П.

Пленум ВАС РФ отказался от данной концепции, введя понятие «необоснованная налоговая выгода», конкретизировав обстоятельства с наличием которых налоговая выгода (налоговые вычеты по НДС, затраты уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль) признается необоснованной.

Судебная практика

- Специфические для трансферпрайсинга обстоятельства, на которые ссылаются налоговые органы (дробление организации, создание в рамках холдинга отдельных компаний);
- В основном налоговые органы ссылаются на более общие обстоятельства (взаимозависимость, использование при расчетах заемных средств, пороки контрагента, нерентабельность деятельности), которые в большинстве случаев судами не принимаются, поскольку сами по себе они не доказывают недобросовестность налогоплательщика;
- Обстоятельства признававшиеся судами свидетельством недобросовестности (получения необоснованной налоговой выгоды) - существенное (в несколько раз) расхождение цен, отсутствие объяснений со стороны налогоплательщика причин расхождения цен, искусственное завышение цены, в том числе посредством создания цепочки взаиморасчетов).

Deloitte.