

Кирсанова В.О. Последние тенденции судебной практики по вопросам применения правил трансфертного ценообразования в РФ и зарубежных странах // Академия педагогических идей «Новация». Серия: Студенческий научный вестник. – 2019. – №3 (март). – АРТ 278-эл. – 0,2 п.л. - URL: <http://akademnova.ru/page/875550>

РУБРИКА: ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 332

Кирсанова Владислава Олеговна

аспирант факультета Налогов и налогообложения

Научный руководитель: Полежарова Л.В., к.э.н., доцент

Финансовый университет при Правительстве

г. Москва, Российской Федерации

vladakirsanova@gmail.com

**ПОСЛЕДНИЕ ТЕНДЕНЦИИ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО
ВОПРОСАМ ПРИМЕНЕНИЯ ПРАВИЛ ТРАНСФЕРТНОГО
ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РФ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

Аннотация: В данной статье рассмотрены текущие тенденции трансфертного ценообразования, проанализированы характерные особенности влияния информационных технологий на ход судебных проверок и современную судебную практику. Выявлена и обоснована необходимость совместного использования методов юридического и лингвистического анализа в процессе толкования. На основе проведенного исследования автором делаются практические выводы о характерным ошибках налогоплательщиках в судебных разбирательствах.

Ключевые слова: информационные технологии, глобализация, обмен информацией, судебная практика.

Kirsanova Vladislava Olegovna

Candidate of the Faculty of Taxes and Taxation,
Scientific adviser: Polezharova L.V., Ph.D (Economics),
associate professor,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Moscow, Russia

**RECENT TRENDS OF JUDICIAL PRACTICE REGARDING
APPLICATION OF TRANSFER PRICING REGULATIONS IN THE
RUSSIAN FEDERATION AND FOREIGN COUNTRIES**

Abstract: This article examines the current transfer pricing trends, analyzes the characteristic features of the impact of information technology on the course of judicial checks and modern judicial practice. The necessity of sharing the methods of legal and linguistic analysis in the process of interpretation is revealed and substantiated. On the basis of the study, the author draws practical conclusions about the typical mistakes of taxpayers in court proceedings.

Keywords: information technologies, globalization, information exchange, judicial practice.

В настоящее время в России, как и во многих других странах, трансфертное ценообразование по сделкам между взаимозависимыми лицами стало одним из главных способов минимизации налоговых платежей компаний. Именно поэтому на протяжении последних лет особое внимание уделяется совершенствованию существующего налогового законодательства в области контроля цен. Такое законодательство является динамично развивающимся, и по итогам 2017

года аналитики выделяют основные тенденции на 2018 год и последующие периоды:

1. Увеличение влияния информационных технологий на обмен данными;

За последние несколько лет темпы развития информационных технологий только увеличиваются. С распространением облачных решений и внедрением Internet of Things [Интернет вещей – множество различных приборов и датчиков, объединенных между собой проводными и беспроводными каналами связи и подключенных к сети Интернет, а также более тесная интеграция реального и виртуального миров, в котором общение производится между людьми и устройствами] уровень данных, доступных для бизнеса, потребителей и правительств различных стран, будет только расти. Для трансфертного ценообразования это означает, что и налогоплательщики и правительства стран, где располагаются международные группы компаний, начинают использовать технологии, что ускоряет любые процессы в рамках налоговых проверок/запросов информации налоговых органов.

2. Глобализация налогообложения;

После глобального финансового кризиса 2008 года правительства во всем мире стали все больше заботиться о защите своей налоговой базы. Это привело к повышению прозрачности между налоговыми органами (например, План действий ОЭСР по BEPS, AEOI - Automatic Exchange of Information - международная система договорённостей и технических решений, которая позволяет конкретной стране получить налоговую, финансовую или банковскую информацию налоговых резидентов за пределами своей территории) и, следовательно, повышению требований для корпораций.

Эта прозрачность означает, что правительства имеют больше данных о бизнесе, чем когда-либо прежде, с увеличением степени оцифровки и увеличением требований к соблюдению в большинстве областей налогообложения (например, SAF-T - Standard Audit File for Tax является международным стандартом для электронного обмена бухгалтерскими данными между организациями и налоговыми органами или внешними аудиторами, стандарт определяется ОЭСР).

Требования к документации по BEPS Action 13 начинают увеличиваться (страновые отчеты, локальные файлы, мастер-файлы), происходит обмен страновых отчетов между правительствами (на настоящий момент в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам участвуют 115 юрисдикций). Кроме того, по-прежнему возникают дискуссии о возможности общедоступных публикаций правительствами страновых отчетов или некоторых их частей.

1. Взаимодействие различных служб внутри организации;

Информация для странового отчета запрашивается за пределами налоговых отделов, что способствует более плотному взаимодействию внутри корпораций, требующему слаженной совместной работы. Финансовые, налоговые и правовые отделы внутри корпораций становятся все более взаимосвязанными.

2. Повышение угрозы судебных разбирательств;

Число проверок трансфертных цен и судебных разбирательств растет и, вероятно, будет продолжать расти. В рамках текущего переходного периода внутригрупповые контракты становятся важной ступенью в контроле над рисками. Это связано не только с тем, что они требуются для соблюдения требований (ОЭСР требует, чтобы налогоплательщик перечислил контракты в мастер-файле и прикрепил их к национальной документации),

но также потому, что они позволяют продемонстрировать соответствие практики ценообразования политике трансфертного ценообразования.

3. Взаимосвязь трансфертного ценообразования и бренда налогоплательщика;

Возможно, не кажется очевидным, что трансфертное ценообразование и бренд бизнеса налогоплательщика тесно взаимосвязаны, однако нельзя игнорировать урон, который нанесли судебные разбирательства крупнейших международных групп компаний, таких как Google, Apple и Starbucks. Трансфертное ценообразование в современном мире является политическим инструментом, связанным с брендом, что делает его неотъемлемой частью имиджа любого бизнеса. Публичное мнение о компании как о законопослушном налогоплательщике являются дополнительным стимулом для налоговых подразделений компаний обосновывать и подтверждать документально все данные документации, так как ошибки могут стать публичными и быть вынесенными на всеобщее обсуждение и осуждение.

В нашей стране на данный момент отсутствует обширная судебная практика в связи с недолгим существованием новых правил трансфертного ценообразования. Заслуживающим внимания прецедентом, является дело ЗАО «Нефтяная компания Дулисьма» (№ А40-123426/16-140-1066). Отличительной особенностью этого дела является то, что компания намеревалась оспорить решение центрального аппарата ФНС (а не региональной инспекции), вынесенного по результатам налоговой проверки на основании представленного налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках за 2012 год. Ранее налогоплательщиками оспаривались исключительно претензии территориальных налоговых инспекций, причем чаще всего решения принимались в пользу

налогоплательщика. Однако ход судебной практики постепенно преломляется, и количество дел, выигранных территориальными ИФНС, постепенно растет, так как инспекции накапливают опыт и стараются более тщательно прорабатывать свою доказательную базу в спорах с налогоплательщиками.

Возвращаясь к НК Дулисьма: сделки по продаже нефти были совершены с взаимозависимым иностранным лицом - компанией Concept OilServices Limited (Гонконг), и по результатам их проверки ФНС решило взыскать с компании 177,3 млн рублей налога и пеней. На основании этого решения налоговый орган по месту учета налогоплательщика (ИФНС России № 8 по г. Москве) выставил требование об уплате налога и пеней, которые первоначально «Нефтяная компания Дулисьма» уплачивать не стала, в результате чего инспекция подала на нее заявление в Арбитражный суд г. Москвы, которое было принято к производству. При этом сама компания также обратилась в суд с заявлением к ФНС России, содержащим требование о признании недействительным ее решения. Оба эти дела были объединены в одно производство. Однако, не дожидаясь рассмотрения судом дела по существу, нефтяная компания свой иск отозвала и уплатила все причитающиеся недоимки и пени.

Сделка была признана контролируемой одновременно по двум обстоятельствам: во-первых, предметом сделки являлся товар мировой биржевой торговли, во-вторых, трейдер был зарегистрирован в юрисдикции, включенной в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения (т.е. в офшорной зоне). При этом налогоплательщик по требованию ФНС не предоставил ТЦО документацию, в том числе не пояснил методику расчета цены товара и определение применяемого дифференциала, в уведомлении о

контролируемых сделках не был указан метод ценообразования. ФНС исследовала вопрос возможности применения метода цены последующей реализации (на чем, в том числе, настаивало Общество в возражениях), а также метода сопоставимых рыночных цен по внутренним и внешним сделкам. Применение метода цены последующей реализации было признано невозможным в связи с отсутствием информации о конечных покупателях нефти, реализуемой Трейдеру. В связи с отсутствием сопоставимых сделок налогоплательщика по продаже идентичных товаров, а также необходимой для анализа информации в открытом доступе, ФНС было решено использовать сведения, полученные от независимого международного информационного агентства Платтс. ФНС также направляло официальные запросы в Платтс и получило разъяснения по интересующим вопросам. Ввиду сложности дела, спор рассматривался коллегиальным составом, что не часто встречается в практике рассмотрения налоговых дел. Для российского налогоплательщика можно сделать следующие выводы:

- Корректная подача уведомлений позволяет налогоплательщику избежать негативного впечатления перед налоговыми органами.
- Предварительная подготовка документации дает налогоплательщику возможность заранее подготовить аргументы в защиту своей позиции.
- Налогоплательщику необходимо проводить мониторинг зон риска на регулярной основе с последующей разработкой защитной позиции, с подбором документов (например, писем/заключений ИЦА, аналитический агентств), подтверждающих такую позицию.
- При подготовке документации, важно оценивать все источники, к которым налоговые органы имеют доступ, в том числе информация, которая может быть получена через запрос в налоговые органы зарубежных стран.

Важным событием судебной практики в области трансфертного ценообразования в РФ является дело ПАО «Уралкалий», подавшего иск к Федеральной налоговой службе. В отличие от первого дела – «Нефтяной компании «Дулисьма», отказавшейся от иска, – «Уралкалий» продолжает отстаивать свои интересы.

В случае с ПАО «Уралкалий» предметом спора стали контролируемые сделки по продаже калийных удобрений за рубеж между «Уралкалием» и его швейцарским трейдером Uralkali Trading SA на общую сумму 69,6 млрд рублей. Для обоснования рыночности цен в этих сделках «Уралкалий» применил метод сопоставимой рентабельности (с применением показателя рентабельность продаж), в то время как налоговый орган использовал метод сопоставимых рыночных цен и доначислил компании налоги. Это решение ФНС «Уралкалий» оспорил в суде. Суд первой инстанции пришел к выводу, что «Уралкалий» при определении цен с зависимым лицом мотивированно применил метод сопоставимой рентабельности. Компания отобрала 12 сопоставимых с Uralkali Trading SA иностранных компаний-дистрибьюторов удобрений, чтобы определить рыночный уровень рентабельности за 2009-2011 годы. Показатель рентабельности продаж Uralkali Trading за 2012 год не превышал рентабельности сопоставимых компаний, а значит, компания правильно пришла к выводу, что цены соответствовали рыночному уровню, говорилось в решении суда.

Приведенные компанией данные свидетельствуют, что трейдер не покупал у «Уралкалия» товар по заниженной цене и не перепродавал его с большой наценкой конечным покупателям, отмечалось в документе. Также налогоплательщик пояснял, что выведение прибыли в Швейцарию нелогично. Если следовать позиции налогового органа, при покупке продукции Uralkali Trading должен был заплатить «Уралкалию» на \$203 млн

больше, что, по мнению суда, существенно бы снизило рентабельность трейдера, а его прибыли было бы недостаточно даже для покрытия прямых коммерческих расходов по продаже товара. В этом случае компания получила бы убыток в \$96 млн. Это свидетельствует о необоснованности подхода ФНС к определению порядка ценообразования в сделках между компаниями, так как продавец товара не смог бы вести свою деятельность при указанном уровне цен, пояснял суд. Таким образом, 1 июня 2017 года Арбитражный суд Москвы вынес решение в пользу «Уралкалия», отменив решение налогового органа. Однако апелляционная инстанция придерживается другого мнения: согласно опубликованному 18 октября 2017 года постановлению Девятого арбитражного апелляционного суда, в ходе проведения проверки ФНС России были проанализированы и учтены критерии, оказывающие существенное влияние на коммерческие и финансовые условия сделок, что свидетельствует о том, что у «Уралкалия» имелись необходимые условия для применения приоритетного метода при расчете налога на прибыль – метода сопоставимых рыночных цен. При этом суд мотивировал свое решение тем, что компания могла воспользоваться информацией агентства «Аргус Медиа», которое публикует ценовые котировки товаров, соответствующих по качественным характеристикам товарам, составляющим предмет анализируемых сделок. Компания подала кассационную жалобу. 6 марта 2018 года Арбитражный суд Московского округа отменил судебные акты нижестоящих инстанций и отправил дело на новое рассмотрение.

Из хода дела «Уралкалия» можно сделать вывод, что ФНС склонна применять метод сопоставимых рыночных цен, нежели методы, основанные на рентабельности. Таким образом, в случае, если налогоплательщик планирует в качестве метода, подтверждающего рыночность цены

использовать методы, основанные на рентабельности, ему следует проверить свои цены также и методом сопоставимых рыночных цен (при возможности). Рыночность цен, подтверждаемая комбинацией методов, может служить убедительным аргументом для налоговых органов.

Более того, пока не ясны подходы налоговых органов к формированию выборки сопоставимых компаний в случаях, когда общедоступные источники информации отсутствуют.

Далее рассмотрим судебную практику в странах, где трансфертное ценообразование уже давно является предметом интереса налоговых органов, и сделаем выводы для российской судебной практики.

Швейцария

Количество судебных дел по трансфертному ценообразованию при трансграничных сделках относительно невелико. Есть две основные причины:

- Общепринятой практикой является заблаговременное разъяснение важнейших или сложных сделок в обязательном постановлении швейцарских налоговых органов [binding ruling] (см. вопрос 10, соглашения о ценообразовании).
- Ставки подоходного налога в Швейцарии были и остаются ниже среднего, по сравнению с другими ставками. Поэтому преднамеренный вывод прибыли за пределы Швейцарии не является систематическим вопросом.

Помимо сделок между компаниями и их владельцами или связанными с ними лицами, многие судебные дела о трансфертных ценах касаются сделок между связанными сторонами в межкантональном контексте. Это объясняется тем, что кантоны находятся в налоговой конкуренции и, следовательно, ставки подоходного налога значительно варьируются от

кантона к кантону (а иногда и от муниципалитета к муниципалитету). ФНС России перед принятием решения о проверке также проводит значительную работу с налогоплательщиками, направляет запрос о предоставлении разъяснений, запрашивает документы, что позволяет принять взвешенное решение о целесообразности проведения такой проверки.

Нидерланды

Одним из наиболее крупных судебных разбирательств Нидерландов является упомянутое выше дело Starbucks, касающееся соглашения о ценообразовании. 21 октября 2015 года было опубликовано окончательное решение Европейской комиссии в деле о государственной помощи Starbucks. В нем Комиссия пришла к выводу, что соглашение, заключенное между Налоговым и таможенным управлением и Starbucks Manufacturing EMEA BV (Starbucks Manufacturing), представляет собой государственную помощь, которая запрещена статьей 107 Договора о функционировании Европейского союза. Еврокомиссия своим решением фактически обязала Нидерланды взыскать с компании Starbucks неуплаченные налоги и пеню на общую сумму около 20-30 млн. евро, оспорив метод, применяемый налогоплательщиком в Соглашении. Голландское правительство в свою очередь подало апелляционную жалобу на указанное решение.

По мнению Комиссии, два ключевых момента соглашения не могут быть оправданы:

- роялти, выплачиваемые Starbucks Manufacturing.
- цена, взимаемая за зеленые кофейные зерна от взаимозависимого предприятия.

Голландская компания, по мнению Еврокомиссии, не должна была уплачивать роялти за использование ноу-хау, поскольку такой подход якобы противоречит деловой практике ведения бизнеса в данной сфере, по их мнению, процесс обжаривания кофе не является наукоемким процессом. Налогооблагаемая прибыль Starbucks Manufacturing BV признавалась равной определенному проценту от издержек, однако при этом компания имела возможность исключить большую часть издержек из расчета. В частности, в расчет можно было не включать расходы на кофейные зерна, которые по мнению голландских властей оставались в собственности другого дочернего предприятия той же Starbucks, притом что кофейные зерна появлялись на балансе SMBV. Как отмечает The Wall Street Journal, подобными схемами в Европе могут пользоваться тысячи компаний. В 2014 г. Международный консорциум журналистов-расследователей (ICIJ) выяснил, что сотни транснациональных корпораций заключали с властями Люксембурга специальные соглашения, позволявшие им снизить ставку налога на прибыль с примерно 29% до менее 1%. Так, европейские органы ведут аналогичные расследования в отношении налоговых схем Apple в Ирландии, Amazon в Люксембурге и AB InBev в Бельгии.

Российские налоговые органы пока не выказывали пристального внимания сделкам с нематериальными объектами, однако вполне возможно, что и эта сфера вызовет большой резонанс при открытии налоговых проверок, так как даже опыт развитых стран не является однозначным.

Список использованной литературы:

1. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017
2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017
3. BEPS Reports on Actions 8-10 Aligning Transfer pricing Outcomes with Value Creation
4. Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Адвокатова А.С. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики. Экономика. Налоги. Право. 2018;11(2):166-172.

Дата поступления в редакцию: 28.03.2019 г.

Опубликовано: 28.03.2019 г.

© Академия педагогических идей «Новация». Серия «Студенческий научный вестник», электронный журнал, 2019

© Кирсанова В.О., 2019