

Второе дело о трансфертном ценообразовании демонстрирует неожиданные подходы к оценке трансфертных цен



FORTE TAX & LAW

FOCUS ON YOUR BUSINESS

Апелляционный суд вынес противоречивое решение по второму судебному делу о трансфертном ценообразовании¹. Выводы этого громкого дела затронут всех налогоплательщиков, имеющих трансграничные сделки с взаимозависимыми лицами. Это дело подтверждает необходимость тщательно обосновывать, почему налогоплательщик выбрал тот или иной метод трансфертного ценообразования, и по каким причинам отклонил остальные. При этом, как следует из судебного решения, ставшие традиционными подходы к такому обоснованию могут давать сбои.

Фабула дела

ПАО «Уралкалий» (далее – Уралкалий) в 2012 году поставило взаимозависимой иностранной компании Uralkali Trading SA (Швейцария) (далее – УКТ) калий хлористый для дальнейшей перепродажи независимым покупателям на зарубежных рынках. Указанные сделки Уралкалия с УКТ являлись контролируруемыми для целей Российских правил трансфертного ценообразования. В этой связи Уралкалий подготовил документацию по трансфертному ценообразованию, в которой обосновывал, что цены по сделкам с УКТ являются рыночными. Для подтверждения рыночности цен Уралкалий воспользовался одним из наиболее востребованных среди налогоплательщиков методов – методом сопоставимой рентабельности (Transactional Net Margin Method), и сравнил рентабельность продаж УКТ с рентабельностью продаж сопоставимых компаний.

Федеральная налоговая служба (ФНС) провела проверку трансфертных цен Уралкалия по сделкам с УКТ. В ходе проверки ФНС отвергла метод сопоставимой рентабельности, выбранный Уралкалием, со ссылкой на ошибки в его применении. ФНС воспользовалась методом сопоставимых рыночных цен, сравнив цены Уралкалия с данными информационно-ценового агентства Argus. По результатам проверки ФНС пришла к выводу о занижения Уралкалием налоговой базы в связи с применением нерыночных цен и предложила Уралкалию доплатить налог на прибыль и пени. Уралкалий не согласился с позицией ФНС, в связи с чем, дело было передано на рассмотрение в суд.

Хотя это дело стало вторым за историю существования новых правил трансфертного ценообразования, по сути, это первое дело, в котором суды детально рассматривают широко используемые налогоплательщиками подходы к подготовке документации по трансфертному

¹ Постановление Девятого Арбитражного Апелляционного Суда № 09АП-37762/2017 по делу № А40-29025/17

ценообразованию. В этой связи это дело представляет интерес для всех налогоплательщиков, у которых имеются контролируемые сделки.

Решение суда первой инстанции

Суд первой инстанции поддержал позицию Уралкалия и признал решение ФНС недействительным по следующим основаниям:

- Налогоплательщик не связан приоритетностью методов трансфертного ценообразования, установленной Налоговым кодексом (статьей 105.7), и вправе выбирать любой из имеющихся методов (их сочетаний), который наиболее подходит исходя из условий сделок;
- Выбор налогоплательщиком того или иного метода связывает налоговый орган: последний не вправе выбрать иной метод, пока не докажет невозможность применения метода, использованного налогоплательщиком;
- Данные информационного-ценового агентства Argus Media, которые ФНС положила в основу своих выводов о нерыночности цен по сделкам Уралкалия с УКТ, не обеспечивают необходимого уровня сопоставимости сделок, которые положены в основу этих данных, с контролируруемыми сделками Уралкалия;
- Проведение корректировок налоговой базы по сделкам с взаимозависимыми лицами возможно только при условии, что такие цены не являются рыночными и ведут к получению налогоплательщиком налоговой выгоды.

Решение суда апелляционной инстанции

ФНС не согласилась с позицией суда первой инстанции и обжаловала её в Девятый арбитражный апелляционный суд. Апелляционный суд поддержал ФНС и отменил решение суда первой инстанции по следующим основаниям:

- ФНС вправе скорректировать налоговую базу по правилам трансфертного ценообразования если установит, что налогоплательщик использовал нерыночные цены по контролируемым сделкам, независимо от направленности/получения налогоплательщиком налоговой выгоды;
- Для подтверждения рыночности примененных в сделках с взаимозависимыми лицами цен налогоплательщик в приоритетном порядке должен использовать метод сопоставимых рыночных цен. Он вправе использовать иные методы, только если докажет, что приоритетный метод не применим;
- Сделки, которые лежат в основе данных Argus Media, сопоставимы с контролируруемыми сделками Уралкалий. Дополнительный вес и приоритетность данным Argus Media добавляет тот факт, что этот источник, используется органами государственной власти².

Ниже мы подробнее остановимся на двух ключевых моментах:

- (1) Необходимость установить налоговую выгоду для корректировки налоговой базы по правилам трансфертного ценообразования;
- (2) Выбор метода для проверки рыночности трансфертных цен.

Налоговая выгода и трансфертное ценообразование

² Так Апелляционный суд, обосновывая применение данных агентства Аргус, указывает, что «котируются Argus Media применяются Федеральной Антимонопольной службой и Правительством»

В своем решении суд первой инстанции, повторяя слова Верховного суда³, указывает, что правила Налогового кодекса о трансфертном ценообразовании направлены на предотвращение вывода налоговой базы за пределы России. Продолжая эту логику, суд первой инстанции утверждает, что для проведения корректировок налоговой базы по контролируемым сделкам, налоговый орган должен установить 2 факта:

- Нерыночность цен в сделках с взаимозависимыми лицами, и
- Направленность действий налогоплательщика на получение налоговой выгоды и вывода капитала в результате манипулирования ценами.

По нашему мнению, этот вывод является спорным, поскольку Налоговый кодекс не ставит право налоговых органов скорректировать налоговую базу в случае применения налогоплательщиком «нерыночных» цены по контролируемым сделкам в зависимости от получения налогоплательщиком налоговой выгоды⁴. По нашему мнению, концепция необоснованной налоговой выгоды не должна применяться к сферам, которые подпадают под специальное регулирование, например, под правила о трансфертном ценообразовании.

Мы также считаем этот вывод суда первой инстанции весьма опасным, поскольку он размывает границы между концепциями необоснованной налоговой выгоды и трансфертного ценообразования. Дальнейшее размывание этой границы может привести к тому, что налоговый орган, потерпев фиаско в оспаривании цен по контролируемым сделкам по правилам трансфертного ценообразования, будет оспаривать их через концепцию необоснованной налоговой выгоды, которая куда менее определенная, и не предоставляет налогоплательщика гарантий, аналогичных тем, что предоставляют правила трансфертного ценообразования. Такой подход возложил бы на бизнес излишнее бремя собирания доказательств для обоснования тех или иных экономических моделей ведения деятельности. К примеру, сам факт ведения деятельности налогоплательщиком в так называемых «низконалоговых юрисдикциях», не говоря о крайней субъективности и неопределенности данного понятия, возлагал бы на налогоплательщиков дополнительное бремя доказывания факта экономической обоснованности ведения деятельности на таких территориях.

Суд апелляционной инстанции не поддержал суд первой инстанции и не стал исследовать вопросы налоговой выгоды. По нашему мнению, такой подход является более верным.

Методы подтверждения рыночности цен по сделкам между взаимозависимыми лицами (методы трансфертного ценообразования)

Суд первой инстанции фактически предоставил налогоплательщику право выбора любого наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования из тех, что установлены Налоговым кодексом или комбинацию этих методов. При этом суд первой инстанции запретил налоговым органам использовать другие методы оценки рыночности цен, пока они не докажут невозможности использования выбранного налогоплательщиком метода.

Суд апелляционной инстанции не поддержал позицию суда первой инстанции, указав, что налогоплательщик должен, в первую очередь, применить метод сопоставимых рыночных цен в качестве приоритетного метода, и вправе применить иной метод только если докажет неприменимость приоритетного метода. При этом не до конца решенным остается вопрос, какие последствия для налогоплательщика влечет неприменение приоритетного метода без достаточных к тому оснований. По логике суда, видимо, в этом случае налоговые органы не связаны выбором метода, который сделал налогоплательщик, и вправе использовать приоритетный метод.

³ Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденный Президиумом Верховного Суда 16.02.2017

⁴ Статья 105.3 Налогового кодекса

Важно также отметить, что и суд, и ФНС при выборе приоритетного метода заблудились в двух статьях Налогового кодекса и ошибочно посчитали приоритетным метод сопоставимых рыночных цен. В то же время Налоговый кодекс прямо устанавливает, что метод цены последующей реализации является приоритетным для определения рыночности цен по контролируемым сделкам купли-продажи товара, если потом товар перепродается без переработки независимым лицам⁵. При этом, по нашему мнению, если метод последующей реализации, будучи приоритетным, оказывается неприменим, налогоплательщик вправе выбрать любой иной подходящий метод. В этом случае метод сопоставимых рыночных цен не должен иметь приоритета. Наоборот, по нашему мнению, в такой ситуации скорее было бы верно применить метод сопоставимой рентабельности с используемым показателем рентабельность продаж, поскольку он экономически наиболее близок к методу цены последующей реализации, который в этом случае является приоритетным.⁶

Особенно настораживает тот факт, что ПАО «Уралкалий» в предоставленной документации произвело обоснование неприменимости иных методов. При этом Уралкалий использовал стандартные и повсеместно применяемые в практике формулировки, кратко и достаточно наглядно раскрывающие причину неприменимости того или иного метода. Однако суду апелляционной инстанции такое обоснование показалось недостаточным и было отвергнуто.

В этой связи мы рекомендуем налогоплательщикам пересмотреть подходы к подготовке документации по трансфертному ценообразованию, в частности, более распространено, в том числе с использованием одновременно нескольких информационных ресурсов подходить к обоснованию неприменимости того или иного метода и, особенно, метода сопоставимых рыночных цен.

В настоящее время практика по применению норм раздела V.1 НК РФ только начинает формироваться и не является единообразной и непротиворечивой. Настоящее дело не является исключением, и, по нашему мнению, у Уралкалия есть достаточно высокие шансы оспорить решение суда апелляционной инстанции.

В случае, если у Вас возникли вопросы к данному материалу или Вам необходима помощь при подготовке документации по трансфертному ценообразованию, мы будем рады помочь.

С уважением,
Команда Forte Tax & Law

⁵ Пункт 2 статьи 105.10, пункт 3 статьи 105.7 Налогового кодекса

⁶ Такой подход соответствовал бы подходам ОЭСР по применению правил трансфертного ценообразования (пункты 2.2-2.4 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017). В то же время мы обращаем внимание, что Налоговый кодекс не дает однозначного ответа на вопрос, вправе ли налогоплательщик применять любой подходящий метод, если метод последующей реализации, будучи приоритетным, окажется неприменим. Так, с одной стороны Налоговый кодекс прямо указывает, что метод цены последующей реализации по определенным сделкам «вытесняет» с позиции приоритетного метод сопоставимых рыночных цен (п.3 ст. 105.7 и п. 2 ст. 105.10 НК). При этом Налоговый кодекс не предусматривает каких-либо положений о методе «второго приоритета». В этой связи можно предположить, что если приоритетный метод применить невозможно, налогоплательщик вправе выбрать любой наиболее подходящий метод, как это устанавливает пункт 4 статьи 105.7 Налогового кодекса. С другой стороны, в том же пункте 4 статьи 105.7 Налогового кодекса указано, что использование наиболее подходящего метода возможно только если невозможно применить метод сопоставимых рыночных цен. Однако мы полагаем, что по смыслу Налогового кодекса это положение не должно применяться, если метод сопоставимых рыночных цен не является приоритетным.