ADE PROFESSIONAL SOLUTIONS

ТЦО-обзор

I квартал 2019 года

Здравствуйте!

Налоговые специалисты ADE Professional Solutions рады представить Вашему вниманию ежеквартальный обзор последних новостей в сфере трансфертного ценообразования за период с января по март 2019 года.

В этом обзоре Вы найдете:

Статистика по проверкам ТЦО.....2

МОНИТОРИНГ ДЕЙСТВУЮЩЕГО РЕГУЛИРОВАНИЯ.....3

Проект Федерального Закона об уточнении порядка ТЦО-регулирования сделок с НМА и биржевыми товарами.....3

КЛЮЧЕВЫЕ ВЫВОДЫ И РЕШЕНИЯ СУДЕБНЫХ ОРГАНОВ.....4

Дело ПАО «Уралкалий»: при повторном рассмотрении дела суд первой инстанции отказал налогоплательщику в удовлетворении иска.....4

Дело ООО «ТД РИФ»: очередной отказ в удовлетворении требований налогоплательщика по результатам ТЦО-проверки.....6

Дело ПАО «Тольяттиазот»: кассационная инстанция поддержала налоговый орган.....8

Статья 54.1 НК РФ: первые споры с фактическим применением нормы.....8

ДРУГИЕ НОВОСТИ.....9

Увеличилось количество стран, взаимодействующих с Россией в рамках обмена информацией.....9

ФНС рассматривает возможность присоединения к международной программе соответствия требованиям (ICAP).....9

+7 (495) 984 75 90
expert@ade-solutions.com

Статистика по проверкам ТЦО

Информация в настоящем разделе приведена по данным представителей МИФНС России по ценообразованию для целей налогообложения, озвученным в рамках публичных выступлений на конференциях и семинарах в 1 квартале 2019 года.

Сравнительные данные по отчетным периодам

По данным МИФНС, по сделкам за периоды 2014-2017 гг. было ежегодно представлено более чем в два раза больше уведомлений, чем по сделкам за периоды 2012-2013 гг.

за 2012–2013 г.	за 2014–2017 г.
■ Подано более 10 000 уведомлений о контролируемых сделках; ■ Проверки открыты в отношении 0,19 % отчитавшихся налогоплательщиков, при этом доначисления в результате проверок в среднем составили 340 млн. руб. в расчете на одного налогоплательщика; ■ Проведены самостоятельные корректировки на общую сумму более 10 млрд. руб	■ Подано более 55 000 уведомлений о контролируемых сделках; ■ Проверки открыты в отношении 0,06 % отчитавшихся налогоплательщиков, при этом доначисления в результате проверок в среднем составили 550 млн. руб. в расчете на одного налогоплательщика; ■ Проведены самостоятельные корректировки на общую сумму более 120 млрд. руб.

Критерии риска при отборе сделок для проведения ТЦО-проверок

В числе общих критериев риска при отборе сделок для проведения ТЦО-проверок представители МИФНС назвали:

- Совершение существенных трансграничных сделок с оффшорными юрисдикциями;
- Совершение сделок с контрагентами, с которыми ранее налогоплательщик не осуществлял деятельности (рассматривается динамика показателей налогоплательщиков, деятельность которых сравнительно недавно стала полностью или частично связанной с такими контрагентами);
- Отклонение рентабельности налогоплательщика от рентабельности сопоставимых компаний (с учетом возможного влияния контролируемых сделок на деятельность и финансовый результат налогоплательщика);
- Наличие у налогоплательщика убытков (низкой налоговой нагрузки) при существенной доле контролируемых сделок в общей сумме доходов / расходов

Важно, что критерии не влекут существенных рисков сами по себе — Инспекцией оценивается совокупность обстоятельств.

Основные нарушения при заполнении обязательных полей уведомления о контролируемых сделках

Наиболее распространенными, по мнению сотрудников МИФНС, являются следующие нарушения:

- Не заполнено основание и/или особенности отнесения сделки к контролируемой (поля 2, 3 разд. 1А);
- Несоответствие полей «Номер другого участника сделки» (разд. 1Б) и «Порядковый номер участника сделки (из раздела 1Б)» (раздел 2) друг другу, или поля не заполнены;

- Код стороны сделки, которой является налогоплательщик, не соответствует полю «Сумма доходов…» или «Сумма расходов (убытков)…» (разд. 1А);
- Одновременно заполнены поля «Сумма доходов…» и «Сумма расходов (убытков)…» (разд. 1А);
- Коды предмета сделки по ТН ВЭД, ОКП и ОКВЭД (разд. 1Б) не заполнены или не соответствуют классификаторам, действовавшим на период совершения сделки);
- Обязательные к заполнению поля заполнены значением «0».

МОНИТОРИНГ ДЕЙСТВУЮЩЕГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Проект Федерального Закона об уточнении порядка ТЦО-регулирования сделок с НМА и биржевыми товарами

15 марта для публичного обсуждения был опубликован Проект Федерального закона (ID проекта 02/04/09-18/00084113), вносящий изменения в НК РФ, помимо прочего, в части конкретизации подходов к ТЦО-контролю за сделками с нематериальными активами (НМА), порядка определения даты совершения сделок с биржевыми товарами, порядка проведения взаимосогласительных процедур, а также оснований и последствий инициирования налогоплательщиками таких процедур.

Уточнение критериев сопоставимости для сделок с НМА

В целях реализации действий 8–10 Плана BEPS в части совершенствования налогового контроля в отношении высокорисковых трансграничных сделок между взаимозависимыми лицами, предметом которых выступают НМА, Проект предлагает ряд изменений, связанных с определением факторов сопоставимости таких сделок.

Так, предложено **дополнить существующий перечень основных функций (п.6 ст.105.5 НК РФ) и рисков (п.7, там же)** сторон сделки, учитываемых при определении сопоставимости коммерческих (финансовых) условий сделок:

- Функция по разработке, совершенствованию, поддержанию, защите, использованию НМА, а также по контролю за выполнением этих функций;
- Риск, связанный с разработкой, совершенствованием, поддержанием, защитой и использованием НМА;
- Риск, связанный с утратой возможности получения доходов от использования НМА.

При определении сопоставимости предложено **учитывать следующие особенности НМА**:

1. Исключительность;
2. Наличие и срок правовой защиты;
3. Территория действия прав на использование;
4. Срок полезной службы;
5. Стадия жизненного цикла (разработка, совершенствование, использование);
6. Права сторон, связанные с увеличением стоимости НМА в результате их совершенствования;
7. Возможность получения дохода от использования НМА.

Помимо этого, осуществление одной из сторон сделки контроля за использованием объектов НМА, оказывающих существенное влияние на уровень рентабельности, предложено считать **одним**

из оснований для применения метода распределения прибыли в целях обоснования примененной цены.

Уточнение методики определения даты совершения зарегистрированных биржей сделок

Проект предлагает для целей п.5 ст.105.9 НК РФ считать датой совершения сделок **дату их фактического заключения**, определяемую в соответствии с фактическими обстоятельствами, документами, оформляемыми при заключении сделок, а также с учетом фактического поведения сторон сделок.

Проведение взаимосогласительных процедур

Раздел VII.1 НК РФ предложено дополнить главой 20.3, посвященной взаимосогласительным процедурам в соответствии с международными договорами Российской Федерации по вопросам налогообложения.

В случае, если в результате рассмотрения заявления заинтересованного налогоплательщика будет принято решение о проведении взаимосогласительной процедуры, это **может стать самостоятельным основанием для проведения ТЦО-проверки** по поручению Минфина России.

При этом проверка проводится только в отношении контролируемой сделки, уплата налога в отношении которой является предметом взаимосогласительной процедуры.

Глубина проверки составит не более **10 календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки**. Такую же глубину проверки предложено установить для выездных налоговых проверок, открытых по основанию проведения взаимосогласительной процедуры, независимо от времени проведения и предмета предыдущей выездной проверки.

По итогам такой проверки предложено ввести **возможность проведения налогоплательщиком корректировки налоговой базы и суммы налога** при условии признания произведенной компетентным органом иностранного государства в отношении взаимозависимого иностранного контрагента корректировки обоснованной как по существу, так и в отношении суммы.

КЛЮЧЕВЫЕ ВЫВОДЫ И РЕШЕНИЯ СУДЕБНЫХ ОРГАНОВ

Дело ПАО «Уралкалий»: при повторном рассмотрении дела суд первой инстанции отказал налогоплательщику в удовлетворении иска

26 декабря 2018 года опубликовано в полном объёме решение АС города Москвы в рамках повторного рассмотрения спора с участием ПАО «Уралкалий» об оспаривании доначислений по налогу на прибыль в сумме 980 млн. рублей в связи с занижением цен реализации компанией калийных удобрений в пользу взаимозависимого трейдера в Швейцарии (дело № А40-29025/17-75-227). Обществу было отказано в удовлетворении заявленных требований в полном объёме.

6 июня 2017 года АС города Москвы при первом рассмотрении дела удовлетворил иск ПАО «Уралкалий» и согласился с доводами налогоплательщика об отсутствии сопоставимых сделок для применения метода сопоставимых рыночных цен (далее – СРЦ) и признал обоснованным применение метода сопоставимой рентабельности (далее – СР).

Постановлением от 18 октября 2017 года Девятый ААС отменил решение суда первой инстанции полностью, приняв по делу новый судебный акт. Отменяя судебный акт первой инстанции, суд исходил из приоритетности метода СРЦ и наличия достоверного источника информации о сопоставимых сделках и ценах. В качестве такого источника информации ФНС РФ были предложены котировки, публикуемые ИЦА Argus Media.

14 марта 2018 года АС Московского округа, отправляя дело на новое рассмотрение, рекомендовал суду первой инстанции:

Установить

1. причины расхождения результатов определения уровня цен по методам СРЦ и СР;
2. какой метод подлежит применению;
3. подлежат ли применению котировки Argus Media, указав критерии сопоставимости сделок;
4. имелась ли у налогоплательщика при определении цены разумная деловая цель.

Рассмотреть вопрос о назначении судебно-экономической экспертизы.

Решение АС города Москвы при повторном рассмотрении вынесено не в пользу Общества по следующим основаниям.

Метод сопоставимой рентабельности

Судом был поддержан вывод Инспекции о том, что метод СР не подлежит применению по следующим основаниям:

- **Трейдер осуществляет перепродажу продукции, в том числе, в адрес взаимозависимых лиц, что препятствует надлежащему анализу рентабельности продаж**

Довод Общества о незначительности объема поставок в адрес взаимозависимой компании трейдера (УКТ Чикаго), в связи с чем такие поставки могли не учитываться для целей применения метода СР, не подтверждались надлежащими доказательствами и не были основаны на расчетах.

- **Достоверно не определена фактическая рентабельность трейдера по сделке**

Выводы отчета, в котором была рассчитана операционная рентабельность трейдера, не были приняты во внимание судом, поскольку отчет не был основан на первичной документации, а данные, на которые ссылались составители отчета, отсутствовали в материалах дела.

Помимо этого, показатель рентабельности был рассчитан с учётом корректировки на неподтверждённую долю продаж в УКТ Чикаго, а также учитывал стоимость непрозрачных внутрихолдинговых услуг на содержание оффшорной компании УКТ Гибралтар.

Дополнительно суд указал, что операционная рентабельность в рамках метода СР должна рассчитываться отдельно по контролируемой сделке, а не «укрупнённо» за весь период.

- **Компании в выборке не сопоставимы с трейдером — рассчитанный рыночный интервал не может быть использован для целей обоснования применённых в спорной контролируемой сделке цен**

В рамках повторного рассмотрения дела суд изучил две выборки Общества и поддержал выводы ФНС о несопоставимости включенных в них компаний с трейдером Общества.

Метод СРЦ

Поскольку метод, применённый Обществом, не мог быть использован для целей обоснования применённых цен, Инспекция была вправе применить метод СРЦ.

Котировки Argus Media

Суд счёл допустимым для целей применения метода СРЦ сравнить цены Общества с котировками ИЦА Argus Media. Помимо повторения доводов апелляционной инстанции, суд сослался на следующее:

- **Условия сделок, котировки по которым учитываются Argus Media, совпадают с условиями сделок Общества**

В числе таких условий были названы объём, период, базис поставки, условия оплаты. Совпадение качества товара также было признано судом в противоречие выводам, сделанным при первом рассмотрении дела.

- **Применение котировок Argus Media признано допустимым в сложившейся судебной практике (спорах с участием ПАО «Тольяттиазот» и ЗАО «Нефтяная компания «Дулисьма»)**

Котировки также применяются ФАС России и Правительством РФ. Претензия Общества о некорректности сравнения цен по спорным сделкам с котировками по сделкам «второго звена», которые увеличены на маржу трейдера, не получила самостоятельной оценки судом.

Выводы и рекомендации

- **По сделкам с товарами мировой биржевой торговли и небиржевой продукцией, котировки на которую публикуются ИЦА, применим метод СРЦ**

АС города Москвы в анализируемом акте сослался на судебную практику, признающую возможность применения котировок Argus Media. Это означает, что во всех случаях торговли товарами, в отношении которых существуют котировки, инспекция с высокой степенью вероятности будет настаивать на сопоставимости условий сделок и применимости котировок.

- **Необходимо предоставлять суду подтверждающие сведения и первичные документы, на которые ссылается налогоплательщик в рамках защиты своей позиции**

Любые расчёты, представляемые налогоплательщиком в обоснование собственной позиции в форме отчётов, калькуляций и служебных записок (независимо от того, кем составлен документ), подвергаются судом критической оценке и сами по себе не подтверждают обстоятельств, на которые ссылается налогоплательщик.

- **Ручной отбор компаний, попавших в автоматизированную выборку — обязательный этап проведения статистического исследования**

Важно помнить, что все компании, попавшие в итоговую выборку сопоставимых компаний и сформировавшие интервал рентабельности, будут дополнительно проверяться ФНС.

Подробнее о доводах Общества и аргументах суда смотрите в обзоре на нашем ТЦО-портале

Дело ООО «ТД РИФ»: очередной отказ в удовлетворении требований налогоплательщика по результатам ТЦО-проверки

АС города Москвы 19 февраля 2019 года отказал ООО «ТД РИФ» в удовлетворении иска о признании недействительным решения ФНС о доначислении 65 млн. рублей налога на прибыль (Дело № А40 241026/18-115-5363) в связи с поставками сельскохозяйственной продукции (ячмень, кукуруза, пшеница) в адрес GTCS Trading JLT (ОАЭ) в течение 2014 года.

Общая сумма доходов по сделкам между ТД РИФ и GTCS Trading JLT в анализируемом периоде составила 15,9 млрд. рублей, общая сумма неучтенных ТД РИФ доходов – 325 млн. рублей.

+7 (495) 984 75 90
expert@ade-solutions.com

Краткие выводы

Ключевым достоинством рассматриваемого решения является подробное изложение методик и подходов, примененных ФНС при проведении проверки цен в контролируемых сделках.

В частности, в решении приведено описание подходов ФНС к оценке сопоставимости сделок, использованию общедоступных источников информации и проведению функционального анализа, методики проведения корректировок к ценам сопоставляемых сделок, а также формирования выборок сопоставимых организаций в базах АСТРА и Orbis.

При этом анализ решения позволяет сделать следующие выводы:

- **ФНС последовательно и детально проведен анализ имеющихся источников информации и возможных способов установления рыночного уровня цен на реализованную ТД РИФ продукцию, с учетом приоритетности методов и источников.**

Так, для анализа цен части произведенных отгрузок установлена возможность применения метода СРЦ на основании цен собственных сделок налогоплательщика, для цен в ряде других отгрузок – возможность применения метода СРЦ на основании общедоступных котировок, публикуемых информационно-ценовыми агентствами (ИЦА). Для оставшихся отгрузок применен затратный метод.

- **Значительное внимание уделено ФНС РФ сопоставимости анализируемых и сопоставляемых сделок.**

ФНС в ходе проверки был определен перечень условий сделок и особенностей функционального профиля сторон, влияющих на цену реализации; при наличии различий в таких условиях анализируемых и сопоставляемых сделок, ФНС дополнительно проанализирована возможность устранения эффекта от таких различий посредством проведения корректировок (на поврежденность товара, условия оплаты, валюту, рентабельность трейдера).

При этом при проведении корректировки цен сопоставляемых сделок (т.е. в ходе применения метода СРЦ) использованы, в том числе, инструменты метода сопоставимой рентабельности: сформирована выборка по иностранным компаниям, сопоставимым с GTCS Trading JLT, в целях уменьшения минимального значения интервала рыночных цен на рыночную рентабельность трейдера.

Широкий инструментарий возможных корректировок также свидетельствует в пользу следующего подхода: наличие отдельных различий между анализируемой и сопоставляемой сделками само по себе недостаточно для отказа от применения приоритетного метода СРЦ – необходимо также обоснованно подтвердить, что такие различия не могут быть учтены посредством проведения корректировок.

- **«Неустранимые сомнения» преимущественно истолкованы в пользу налогоплательщика.**

Из расчета доначислений исключены отгрузки, сопоставимость условий которых условиям сопоставляемых сделок не была подтверждена; применен расширенный котировальный период; для анализа минимальных рыночных цен в отношении ряда поставок пшеницы 3 и 4 классов применены цены, примененные в сопоставляемых сделках для поставок более дешевой пшеницы 4 класса, и т.д.

- **Применение метода цены последующей реализации по-прежнему ставится в зависимость от наличия полной и подтверждаемой информации о финансовом результате трейдера по контролируемым сделкам.**
- **ФНС активно использует инструмент направления запросов и получения информации от компетентных органов иностранных государств.**

Так, в ходе рассматриваемой проверки ФНС были получены ответы от государства регистрации GTCS Trading JLT (ОАЭ) с приложением документов о его деятельности и финансовом результате, а также ответы от государств регистрации известных грузополучателей поставленного товара.

- **Данные ИЦА подвергнуты критическому анализу на предмет раскрытия методологии формирования соответствующих котировок, а также на предмет заложенных в методологию критериев и параметров сопоставимости.**

Подробнее о доказывании взаимозависимости сторон, функциональном анализе, последовательном обосновании ФНС применения методов ТЦО к различным поставкам смотрите на нашем ТЦО-портале

Дело ПАО «Тольяттиазот»: кассационная инстанция поддержала налоговый орган

Обществу не удалось добиться отмены судебных актов судов апелляционной инстанции – по всем трём эпизодам доначислений по сделкам, совершённым в 2012 году, суды кассационной инстанции отказали в удовлетворении апелляционных жалоб. Аргументы составов судей АС Поволжского округа при этом фактически не отличались от тех, что были приведены в актах 11 ААС и АС Самарской области (Постановлеие от 26.02.2019 г. № Ф06-43391/2019 по делу № А55-1621/2018, Постановление от 11.03.2019 № Ф06-44724/2019 по делу № А55-1618/2018).

По делу № А55-1622/2018 на данный момент опубликована только резолютивная часть от 28.03.2019.

Напомним, что Общество экспортировало аммиак по железной дороге (дело А55-1621/2018) и по магистральному трубопроводу (дело А55-1622/2018), а также карбамид (дело А55-1618/2018) по нескольким контрактам в пользу Nitrochem Distribution AG (Швейцария). По результатам проверок общая сумма доначислений составила более 860 млн. рублей.

Подробнее о доводах налогоплательщика и инспекции, а также о выводах судов первой инстанции смотрите в обзоре на нашем ТЦО-портале

Статья 54.1 НК РФ: первые споры с фактическим применением нормы

В 2018-2019 гг. начали появляться первые судебные споры, в которых суды ссылались на положения ст. 54.1 НК РФ, посвященной пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы, сумм налога, сбора, страховых взносов.

Интересно, что в судебной практике пока нет единообразия по вопросу возможности применения наравне со ст. 54.1 НК РФ положений Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»: ссылки на оба источника присутствуют, например, в актах по делу № А32-16243/2018 с участием ООО «ПарусТрейд»; ссылки только на статью 54.1 НК РФ присутствуют в решении АС Кемеровской области от 17.01.2019 по делу № А27-23790/2018 с участием ООО «Медиакит».

Фабулы споров являются привычными: Инспекцией оспаривается обоснованность полученной налоговой выгоды в связи с нереальностью хозяйственных операций.

В 2018 году КС РФ сделал вывод о том, что положения статьи подлежат применению к выездным проверкам в случае, если решение о назначении проверки было вынесено после вступления статьи в силу (Определение КС РФ от 17.07.2018 № 1717-О по жалобе ООО «СибТрансАвто»).

+7 (495) 984 75 90
expert@ade-solutions.com

ДРУГИЕ НОВОСТИ

Увеличилось количество стран, взаимодействующих с Россией в рамках обмена информацией

Приказом ФНС № ММВ-7-17/786@, зарегистрированным в Минюсте РФ 7 февраля 2019 г., Белиз, Бразилия, Гернси, Лихтенштейн, Монако, ОАЭ, Остров Мэн, Сейшелы, Сент-Китс и Невис, а также Уганда были исключены из перечня стран, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией в связи с тем, что указанные государства присоединились к Стандарту ОЭСР.

Согласно п.7 ст.25.13-1 НК РФ, участие государства в обмене налоговой информацией при наличии действующего с ней соглашения об избежании двойного налогообложения позволяет освобождать прибыль зарегистрированного в таком государстве КИК от обложения налогом на прибыль в РФ в случаях, установленных пп.3, 5 и 6 п.1 ст. 25.13-1 НК РФ.

ФНС рассматривает возможность присоединения к международной программе соответствия требованиям (ICAP)

Как сообщают «Ведомости», Россия может стать одной из стран-участниц международной программы соответствия требованиям (International Compliance Assurance Programme, ICAP) – нового механизма налогового контроля.

Механизм ICAP заключается в том, что заинтересованный налогоплательщик, подающий страновую отчетность, может обратиться к налоговым органам государств – участников программы с тем, чтобы деятельность налогоплательщика была оценена на предмет наличия различных налоговых рисков (в частности, пилотный проект предполагал анализ рисков ТЦО и связанных с деятельностью постоянного представительства). По прошествии определенного срока (от 17 недель до 12 месяцев) компания получит единый ответ от всех стран с описанием существующих рисков и возможными путями их исправления, а также заверения о том, что в случае ликвидации рисков новых претензий у юрисдикций не возникнет.

Автор ТЦО-обзора за I квартал 2019 года:

Дарья Мартиросова
Старший юрисконсульт

ADE Professional Solutions

- Создана в 2004 году
- Консультационные услуги в области финансов предприятиям различных отраслей в России и за рубежом
- 2 место по аутсорсингу подготовки финансовой отчетности по МСФО (РА Эксперт, 2018)
- 9 место по ИТ-консалтингу (РА Эксперт, 2018)
- 50 аттестованных высокопрофессиональных сотрудников в штате
- Статус одобренный ACCA (ACCA Platinum Approved Employer)
- С 2014 года - член Geneva Group International (www.GGI.com), 6-й по величине альянс в мире

Основные направления:

- Подготовка отчетности по МСФО/ Методология
- Автоматизация отчетности по МСФО, управленческой отчетности
- Налоговый консалтинг
- Управленческий консалтинг
- Аудит отчетности по МСФО

Москва

109028, г. Москва, Хохловский пер. 16 стр. 1
Телефон: +7 (495) 984 75 90,
+7 (495) 909 11 25
Электронная почта: mail@ade-solutions.com

Реквизиты:

ООО «А.Д.Е. Профешнл Солушнз»
ИНН 7714577580
КПП 770901001
ОГРН 1047796871760
Юридический адрес: 109028, Москва, Хохловский переулок, д.16, стр.1

Веб-сайт:

www.ade-solutions.com

ТЦО-портал:

www.ade-solutions.com/tp-portal/