

*Димова Анна Олеговна,
магистр 2 курса кафедры Налогового права
Института права и предпринимательства Уральского
государственного юридического университета, стажер адвоката в
Свердловской областной коллегии адвокатов*

ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕТОДА СОПОСТАВИМЫХ РЫНОЧНЫХ ЦЕН ПРИ ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

***Аннотация:** В статье рассматривается понятие и сущность метода сопоставимых рыночных цен при трансфертном ценообразовании, раскрываются особенности проведения налоговыми органами контролируемых сделок с взаимозависимыми лицами, исследуются правовые проблемы применения метода сопоставимых рыночных цен на основе исследования ряда судебных дел. В настоящее время многие вопросы применения метода сопоставимых рыночных цен при трансфертном ценообразовании законодательно не урегулированы, в связи с этим ключевая роль в том, какое понимание следует придавать тем или иным аспектам применяемого метода, отводится судебной практике*

***Ключевые слова:** метод сопоставимых рыночных цен, трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, контролируемая сделка, налогообложение, сопоставимые сделки.*

Dimova A.O.

***Annotation:** The article considers the concept and the essence of the method of comparable market prices in transfer pricing, reveals the features of the tax authorities conducting controlled transactions with related parties, explores the legal problems of applying the method of comparable market prices on the basis of a number of court cases. Currently, many issues regarding the application of the method of comparable*

market prices in transfer pricing are not regulated by law, and therefore, the key role in understanding what should be given to one or another aspect of the applied method is assigned to judicial practice

Key words: *method of comparable market prices, transfer pricing, related parties, controlled transaction, taxation, comparable transactions.*

Метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ) в литературе определяется как «метод определения соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке с интервалом рыночных цен, который определяется на основе информации о ценах» [4, с. 117]. Указанный метод предполагает, что произведенная продукция должна продаваться внутри организации по цене равной цене продажи продукта сторонней организации. При расчете цены должны учитываться все внутрифирменные расходы, которые предприятие бы не понесло, продавая продукты сторонним независимым фирмам.

Применение этого метода зачастую ограничивается доступностью данных, необходимых для расчетов. Несмотря на объективность данного метода, имеется ряд трудностей в применении по причине относительного ограничения свободы фирмы при формировании трансфертной цены, прежде всего поиска сопоставимых сделок на рынке.

Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным к применению налоговыми инспекторами и подлежит использованию в том случае, если на том или ином рынке имеется возможность сравнения контролируемой сделки с иными, имеющими аналогичные характеристики, и наличии достаточной информации относительно условий данных сделок [5, с. 85]. То есть трансфертные цены подлежат сравнению налоговыми инспекторами с ценами по сделкам с независимыми лицами. При этом в литературе выделяются внутренние и внешние сопоставимые сделки. Внутренние сделки – это сделки той же организации, но с не взаимозависимой компанией; внешняя сделка не предполагает участия в ней организации, чья контролируемая сделка проверяется налоговым органом [6, с. 86].

Следует обратить внимание также на положения п. 12 ст. 105.7 Налогового кодекса РФ [1], устанавливающего, что на налогоплательщиков не возлагается обязанность в ходе заключения сделок руководствоваться методами ценообразования, закрепленными в данной статье при обосновании своей политики в сфере ценообразования в целях, не предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации. В письме Минфина РФ от 11.10.2018 № 03-12-12/1/73202 также сделан вывод относительно того, что в области гражданско-правовых отношений у налогоплательщиков, совершающих сделки с взаимозависимыми лицами, отсутствует обязанность руководствоваться положениями НК РФ в вопросах ценообразования [2]. Из этого следует, что установленные Налоговым кодексом Российской Федерации методы ценообразования подлежат применению исключительно для целей налогообложения. Между тем, по справедливому замечанию Ю.А. Метелевой, на практике будет достаточно сложно при заключении договора исключать из внимания указанные методы, так как при проверке налогоплательщикам будет необходимо объяснить налоговому органу, каким образом был произведен расчет цены сделки [6, с. 60].

В этой связи представляет интерес так называемое дело «Уралкалий». В связи с реализацией на экспорт в 2012 г. хлористого калия в адрес взаимозависимого лица URALKALI TRADING SA (Швейцария) ПАО «Уралкалий» (далее - Общество) представило в ФНС России уведомление о контролируемых сделках за 2012 год.

Для подтверждения рыночного уровня примененной цены в сделках с трейдером Общество использовало метод сопоставимой рентабельности, основанный на рентабельности продаж трейдера. Обществом была подготовлена документация по группе однородных сделок, в которой были представлены результаты исследования рыночного интервала рентабельности продаж на основе отчетности сопоставимых с трейдером компаний, который для сделок, совершенных в 2012 году, составил от 1,83% до 5,59%. Фактическая рентабельность трейдера в 2012 году, по данным представленного им письма,

составила 1,81%, что ниже минимального значения в интервале, в связи с чем цена в сделках Общества и трейдера была признана рыночной для целей налогообложения.

ФНС России не согласилась с налогоплательщиком в выборе четвертого метода, применила метод сопоставимых рыночных цен с использованием котировок на калий, публикуемых информационно-ценовым агентством Argus Media, и доначислила Обществу налог на прибыль в размере 980 млн рублей.

Арбитражный суд г. Москвы вынес решение [3] в пользу налогоплательщика.

Суд отклонил подход и метод, примененные ФНС России, на основании следующего:

1) ссылаясь на п. 5 ст. 105.17 НК РФ, суд указал, что, если налогоплательщик применил для подтверждения рыночного уровня цен по сделке методы, указанные в п. 1 ст. 105.7 НК РФ, налоговый орган при контроле цен обязан применить именно тот метод, который был применен налогоплательщиком, или доказать, что выбранный им метод выбран и применен неправильно, однако налоговый орган не попытался применить четвертый метод;

2) судом были отклонены доводы налогового органа о необоснованности включения в выборку потенциально сопоставимых с трейдером компаний, которые были отобраны налогоплательщиком и на основе отчетности которых был рассчитан интервал рыночной рентабельности продаж;

3) налоговым органом был неверно применен метод сопоставимых рыночных цен на основе котировок агентства Argus Media, поскольку при расчете котировок учитывались сделки по перепродаже калия, приобретенного у Общества, то есть налоговый орган для определения рыночных цен при реализации от производителя трейдеру взял в качестве сопоставимых цены реализации от трейдера другим покупателям, не производя никаких корректировок на маржу трейдера;

4) налоговый орган не обеспечил сопоставимость сделок, на основании которых рассчитывались котировки Argus Media, с анализируемыми сделками на условиях поставки (порта отгрузки), характеристики товаров, объем и сроки поставки;

5) налоговый орган не доказал наличие налоговой оптимизации и вывода капитала за рубеж со стороны Общества в результате применения тех цен в анализируемых сделках, которые были согласованы сторонами.

9 ААС не согласился с выводами суда первой инстанции, отменил решение и принял новый судебный акт, в котором поддержал позицию ФНС России о необходимости применения метода сопоставимых рыночных цен к сделкам Общества.

Основные выводы и положения Постановления 9 ААС:

1) метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам, и именно он должен применяться к анализируемым сделкам. При этом суд не дал какой-либо оценки доводам Общества о применении им четвертого метода;

2) при отсутствии общедоступной информации о сопоставимых сделках налоговый орган правомерно использовал котировки информационно-ценового агентства Argus Media, публикуемые в издании «Argus FMB Калийные удобрения», которые, по мнению суда, являются ориентиром для оценки продаж по долгосрочным контрактам на базисе FOB в портах Балтийского и Черного моря;

3) в обоснование своей позиции суд апелляционной инстанции детально излагает методику формирования котировок, публикуемых Argus Media, а также ссылается на письма с пояснениями, полученные от Argus Media, из которых следует, что котировки на калий хлористый на базисе FOB Южный рассчитываются методом «net back» от цен по долгосрочным контрактам на базисах CFR Индия и CFR Китай, помимо прочего, учитываются сделки по реализации продукта ЗАО «Белорусская калийная компания» покупателям на

внешних рынках, не являющихся аффилированными или взаимозависимыми с ПАО «Уралкалий»;

4) суд отклонил все доводы Общества о необходимости обеспечить сопоставимость анализируемых сделок и котировок Argus Media, несмотря на прямое указание на это в п. 7 ст. 105.7 и п. 6 ст. 105.9 НК РФ;

5) в тексте судебного акта упоминаются, но без какого-либо объяснения не используются данные иных информационно-ценовых агентств (Fertecon, ICIS);

6) в подтверждение «авторитетности» котировок информационно-ценового агентства Argus Media суд ссылается на сложившуюся арбитражную практику по делам ОАО «Тольяттиазот» (дела № А40-6292/13, № А40-35382/13) и ЗАО «Нефтяная компания «Дулисьма» (дело № А40-123426/16)

Стоит отметить, что в делах ОАО «Тольяттиазот» в качестве сопоставимых с ценами налогоплательщика были использованы цены в сделках между другим российским производителем минеральных удобрений и его взаимозависимым иностранным контрагентом, а не котировки информационно-ценового агентства Argus Media.

Вопрос об использовании котировок информационно-ценовых агентств возник сразу после принятия новых правил ТЦО. Какое агентство и какие котировки необходимо выбрать в качестве рыночных цен? Какой котировальный период наиболее обоснован с точки зрения формирования цены конкретным налогоплательщиком? Какие корректировки необходимо применить, чтобы привести котировки ценовых агентств к сопоставимости сделок налогоплательщика?

Поскольку ни в НК РФ, ни в разъяснениях Минфина и ФНС России ответов на данные вопросы нет, предполагается, что именно судебная практика даст ответы на возникающие вопросы. Однако данное дело показывает, что и у судей на сегодняшний день разное мнение относительно применения котировок ценовых агентств к контролируемым сделкам налогоплательщиков.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998г. № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2019г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
2. Письмо Минфина России от 11.10.2018г. № 03-12-12/1/73202 «Об определении цен в сделках между взаимозависимыми лицами» // СПС «КонсультантПлюс».
3. Решение Арбитражного суда города Москвы от 1 июня 2017 г. по делу № А40-29025/2017 // <https://sudact.ru/arbitral/doc/4OZzyJxqA7Qj/> (дата обращения: 13.03.2020)
4. Груднел Л.П. Сравнительная характеристика применения методов трансфертного ценообразования в России и за рубежом // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 1. С. 117-121
5. Кирова О.А., Назаров Н.Е. Методы трансфертного ценообразования // Статистика и экономика. 2014. № 6. С. 84-88.
6. Метелева Ю.А. Налоговый контроль за ценами сделок между взаимозависимыми лицами // Право и экономика. 2019. № 6. С. 60-68.