

*Новопашин Иван Юрьевич,
заместитель Генерального директора ООО «Майн»,
магистр права
Россия, г. Екатеринбург*

ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДОВ АНАЛИЗА ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН В НЕКОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ

Аннотация: В статье рассматриваются некоторые вопросы применения методов анализа трансфертных цен при налоговом контроле сделок, не относящихся к категории контролируемы. Отмечается, что подход, сформулированный высшим судебным органом, влечет за собой возникновение ряда правовых проблем. В статье выражена позиция о том, что правилами трансфертного ценообразования нормативно закреплён набор правовых гарантий крупнейшим налогоплательщикам, то есть в текущих реалиях последние пользуются более привилегированным положением относительно рядовых налогоплательщиков.

Ключевые слова: налог на прибыль, трансфертное ценообразование, анализ, Верховный Суд, налогоплательщик.

ISSUES OF APPLICATION OF TRANSFER PRICE ANALYSIS METHODS IN UNCONTROLLED TRANSACTIONS

Annotation: The article discusses some issues of the use of transfer price analysis methods in the tax control of transactions that do not belong to the controlled category. It is noted that the approach formulated by the supreme judicial authority entails the emergence of a number of legal problems. The article expresses the position that the transfer pricing rules provide a set of legal guarantees to the

largest taxpayers, that is, in the current realities, the latter enjoy a more privileged position relative to ordinary taxpayers.

Keywords: *income tax, transfer pricing, analysis, the Supreme Court, taxpayer.*

Важным вопросом определения размера расходов по налогу на прибыль выступает применение методов анализа трансфертных цен при налоговом контроле сделок, не относящихся к категории контролируемых (глава 14.3 Налогового кодекса РФ, далее – НК РФ, Кодекс). Верховный Суд РФ последовательно отстаивает позицию о том, что НК РФ перечень методов определения размера неправомерной налоговой экономии является открытым. Так, в Апелляционном определении Верховного Суда РФ от 12.05.2016 № АПЛ16-124 подчеркнуто, что Кодекс не запрещает использование методов трансфертного ценообразования за пределами установленных разделом случаев [1]. Аналогичную позицию Суд занял и в пункте 8 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017: если правильность применения положений части второй НК РФ при исчислении налогов является предметом камеральных и выездных проверок, то налоговые инспекции вправе использовать методы определения доходов, предусмотренные главой 14.3 НК РФ для целей определения рыночной цены товаров (работ, услуг) [2].

Однако такой подход влечет за собой возникновение ряда правовых проблем. В частности, НК РФ вслед за Руководством ОЭСР закрепляет иерархию, последовательность применения методов анализа трансфертных цен: первостепенным является метод сопоставимых рыночных цен (подпункт 1 пункта 1, пункт 3 статьи 105.7 Кодекса) и лишь в случае невозможности определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам, возможно использовать остальные (метод цены

последующей реализации; затратный метод; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли) [3].

Соответственно, обоснованно считаем возможным поставить следующие вопросы.

Во-первых, обязана ли налоговая инспекция при контроле правильности исчисления налога на прибыль использовать методы, предусмотренные главой 14.3 НК РФ как первоочередные относительно других способов расчета. Буквальное прочтение Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015, Апелляционного определения Верховного Суда РФ от 12.05.2016 № АПЛ16-124 приводит к выводу о том, что методы анализа трансфертных цен не подлежат обязательному применению налоговыми органами в делах о необоснованно учтенных расходах, соответствующие выводы могут быть сделаны на основании сведений о рыночной стоимости объекта оценки. В обоснование коллегия сослалась на подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, согласно которому налоговые органы наделены компетенцией по определению недоимки расчетным путем в случае отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Аналогичной позиции придерживаются и нижестоящие суды, ясно обозначающие соответствующее право, но не обязанность налоговой инспекции. На это, например, как указывает Арбитражный суд Московского округа в Постановлении от 21.02.2019 по делу № А40-249797/2017, подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ допускает применение как установленных главой 14.3 НК РФ методов, так и иных достоверных сведений [4].

Того же мнения придерживается Ж.Г.Попкова, которая перечисляет способы разрешения налоговым органом проблемы рыночного уровня цены сделки: посредством оценочных экспертиз, сопоставительный анализ

публичных сведений и прочее [5]. А.А. Артюх подтверждает, что инспекции де-факто не связаны методами анализа трансфертных цен, а размер необоснованно полученной налоговой выгоды обосновывается любым другим возможным способом. В том числе, инспекции вправе привлекать оценщиков, которые вовсе не связаны нормами Кодекса и отчет которых предполагается достоверным [6]. Таким образом, оценка правильности расчета, приведенного налоговой инспекцией, всецело ложится на усмотрение суда, а не использование методов в соответствии со статьей 105.7 НК РФ не указывает на нарушение закона.

Во-вторых, в случае избрания налоговой инспекцией методов анализа трансфертных цен при определении размера действительных налоговых обязательств, является ли обязательным соблюдение установленной статьей 105.7 Кодекса последовательности. Логический ответ на поставленный вопрос должен быть отрицательным, поскольку *argumentum a majori ad minus* (кому дозволено большее, тому дозволено и меньшее) [7]. Если налоговой инспекции в силу правовой позиции Верховного Суда РФ допускается вовсе не использовать методы анализа трансфертных цен, заменяя их предоставлением любых иных достоверных доказательств, то тем более она не обязана соблюдать правило приоритетного метода и иные требования главы.

Со своей стороны, мы не можем поддержать разъяснения Верховного Суда РФ, а соответственно и следующее из него толкование по следующим причинам. Если в рамках контроля за трансфертным ценообразованием, проводимого Центральным аппаратом Федеральной налоговой службы, существуют детально определенные законом процедуры установления рыночных цен, довольно серьезная совокупность количественных и качественных критериев применения методов анализа трансфертных цен, предусматривается право на симметричную корректировку участниками сделки налоговой базы, то на территориальном налоговом органе такого бремени нет. Под прикрытием расчета размера необоснованной налоговой

выгоды налоговые инспекции низшего звена могут ограничиться заключением оценочной экспертизы, избежав процессуальных сложностей. В итоге крупные налогоплательщики, чьи сделки налоговое законодательство отнесло к контролируемым, подведомственным исключительно Центрального аппарата Федеральной налоговой службы, законодательно защищены в большей степени, чем подавляющее число компаний, обороты которых не превышают установленных статье 105.14 Кодекса значений, цена сделки у которых не превышает 1 миллиард рублей. Правилами трансфертного ценообразования нормативно закреплён набор правовых гарантий крупнейшим налогоплательщикам, то есть в текущих реалиях последние пользуются более привилегированным положением относительно рядовых налогоплательщиков.

Кроме того, каждое лицо должно определено знать, на основании каких норм и в каком порядке реализуется налоговый контроль. Нечеткие, не сложившиеся до сих пор механизмы использования расчетного метода (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса) подрывают такие возможности.

Наиболее логичным разрешением обозначенных проблем видится подчинение контроля за операциями разделу V.1 Кодекса, при администрировании территориальными налоговыми органами в ходе налоговых проверок. При этом обязательным является соблюдение правил НК РФ, регулирующих особенности методов ценообразования. Безусловно, это не должно предполагать существование особого вида проверок и распространять особые правила администрирования (соглашения о ценообразовании, подготовка документации в целях налогового контроля и так далее).

Мы можем отметить и благоприятную тенденцию в судебной практике. Исходя из Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.06.2018 № Ф07-6576/2018 по делу № А05-7708/2017 налоговая инспекция, оценивая операцию на предмет соответствия действительному экономическому смыслу, должна доказать невозможность применения

приоритетного метода [8]. На необходимость соблюдения правил главы 14.3 Кодекса обращает внимание и Арбитражный суд Уральского округа (Постановление от 06.06.2019 по делу № А76-19287/2018) [9].

Литература:

1. Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 12.05.2016 № АПЛ16-124 // СПС КонсультантПлюс.
2. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017 // СПС КонсультантПлюс.
3. Н.В. Мамиконян. Совершенствование налогового регулирования трансфертного ценообразования в России: дис. ... канд. эконом.наук: Москва, 2019. С. 35.
4. Постановление Арбитражный суд Московского округа от 21.02.2019 по делу № А40-249797/2017 // СПС КонсультантПлюс.
5. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук.: Москва, 2019. С. 102.
6. Артюх А.А. Методы оценки стоимости сделки налоговыми органами: усмотрение расширяется. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2016. № 9. С. 4 - 8.
7. Васьковский Е.В. Учебник гражданского права (по изд. 1896 г.). М.: Статут, 2003. С. 75.
8. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.06.2018 № Ф07-6576/2018 по делу № А05-7708/2017 // СПС КонсультантПлюс.
9. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 06.06.2019 по делу № А76-19287/2018 // СПС КонсультантПлюс.