

Использование результатов оценки при осуществлении контроля ЗА ТРАНСФЕРТНЫМ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕМ



Валентин Моисеев

канд. юрид. наук, адвокат,
партнер Адвокатского бюро
«Андрей Городисский
и Партнеры»

ВСТУПИВШИЕ В СИЛУ С 2012 Г. НОВЫЕ ПРАВИЛА КОНТРОЛЯ ЗА ТРАНСФЕРТНЫМИ ЦЕНАМИ ПРЕДПОЛАГАЮТ ВОЗМОЖНОСТЬ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЦЕНЫ ПО СДЕЛКЕ НА ОСНОВАНИИ НЕЗАВИСИМОЙ ОЦЕНКИ. КАК ОТЧЕТЫ ОЦЕНЩИКОВ БУДУТ ИСПОЛЬЗОВАТЬСЯ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ И ТРАКТОВАТЬСЯ СУДАМИ ПРИ ВОЗНИКНОВЕНИИ СПОРОВ ПО ВОПРОСАМ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ?

Новые правила трансфертного ценообразования впервые прямо предполагают использование отчета оценщика для определения рыночной цены сделки.

До вступления в силу гл. 14.3 НК РФ в арбитражной практике, посвященной спорам по вопросам применения ст. 40 НК РФ, неоднократно рассматривался вопрос о возможности применения налоговыми органами отчетов оценщика для обоснования вывода о несоответствии цены сделки рыночному уровню. В рамках правил проверки рыночного уровня цен, действовавших до 2012 г., арбитражной практикой были предложены различные подходы к рассмотрению отчета оценщика, предоставляемого налоговым органом в качестве доказательства отклонения цены, примененной налогоплательщиком, от рыночного уровня.

Когда суды отклоняли отчет оценщика?

В случае, когда суды отклоняли ссылку налогового органа на отчет оценщика, одним из наиболее частых формальных оснований такого отклонения было указание на то, что указанные отчеты не относятся к официальным источникам информации, предусмотренным п. 11 ст. 40 НК РФ. С учетом того что использование результатов оценки не поименовано в качестве источника информации и в других пунктах ст. 40 НК РФ, суды делали вывод, что

- Положения ст. 105.7 НК РФ устанавливают перечень методов, используемых для определения доходов (выручки, прибыли) от контролируемых сделок для целей налогообложения. При этом п. 9 данной статьи указывает на возможность определения рыночной стоимости предмета сделки в результате независимой оценки, проведенной в соответствии с законодательством РФ или иностранных государств об оценочной деятельности.

Судебная практика в пользу налогоплательщика

1. Постановления ФАС Московского округа от 19.08.2002 № КА-А40/5310-02, от 16.11.2009 № КА-А40/11844-09 по делу № А40-16430/09-112-69, от 30.03.2012 по делу № А40-75197/11-129-319.
2. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.12.2005 по делу № А33-31881/04-С3-Ф02-6193/05-С1, от 25.08.2009 по делу № А33-14644/2008, от 22.12.2010 по делу № А19-14104/09.
3. Постановления ФАС Уральского округа от 17.11.2009 № Ф09-8927/09-С2 по делу № А07-4301/2009, от 10.08.2010 № Ф09-6203/10-С3 по делу № А50-41853/200911069/2010-С10, от 30.11.2010 № Ф09-9899/10-С3 по делу № А60-11069/2010-С10, от 27.05.2011 № Ф09-2942/11-С2 по делу № А50-20229/2010, от 25.01.2012 № Ф09-8952/11 по делу № А07-10834/2010, от 21.03.2012 № Ф09-1459/12 по делу № А60-20041/2011.
4. Постановления ФАС Центрального округа от 17.02.2010 по делу № А54-2656/2009-С13, от 01.12.2010 по делу № А64-1190/2010.
5. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.09.2010 по делу № А11-3762/2009.
6. Постановление ФАС Поволжского округа от 14.10.2010 по делу № А72-20308/2009.
7. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.04.2011 по делу № А05-11957/2010.

у налогового органа отсутствовали основания для применения результатов оценки. Во всяком случае в отсутствие доказательств невозможности применить установленные ст. 40 НК РФ меры для получения информации о ценах на спорные объекты. В частности, суды указывали на то, что в отношении объектов недвижимости налоговым органам следовало обращаться к официальным изданиям органов, уполномоченных в области статистики и ценообразования, и при отсутствии доказательств их использования отклоняли ссылки налогового органа на результаты оценки.

Привлечение оценщика в рамках налоговой проверки рассматривается арбитражной практикой как назначение экспертизы. В связи с этим несоблюдение порядка назначения экспертизы, установленного ст. 95 НК РФ, расценивалось арбитражными судами в качестве формального основания для непринятия отчета эксперта в качестве доказательства. Существуют также примеры, когда суды в принципе ставили под сомнение право налоговых органов обращаться за помощью оценщика при определении правильности цен по сделкам. Это обосновывалось тем, что такая деятельность является полномочием самого налогового органа и не требует специальных познаний, которыми могут не обладать налоговые инспекторы, в связи с чем основания для передачи данного вопроса эксперту-оценщику отсутствуют.

В арбитражной практике выработан критический подход и к содержанию результатов оценки. Так, в ряде судебных актов отмечено, что при определении цены для целей налогового контроля оценщик должен руководствоваться не только законодательством об оценочной деятельности, но и положениями НК РФ, устанавливающими методы проверки рыночного уровня цен.

Неприменение оценщиком методов проверки рыночного уровня цен, установленных налоговым законодательством, в ряде случаев также признается основанием для отклонения доводов налогового органа, основанных на соответствующем отчете.

Поскольку методология определения рыночной цены, предусмотренная законодательством об оценочной деятельности, отличается от методов, установленных для целей налогового законодательства, использование оценщиком подходов к оценке, отличных от содержащихся в ст. 40 НК РФ, позволяет налогоплательщику успешно апеллировать к несоответствию методологии проведенной оценки требованиям налогового законодательства.

В силу требований ст. 40 НК РФ отчет оценщика, применяемый для целей налогового контроля, также должен обеспечивать сопоставимость условий сделок налогоплательщика с теми сделками, которые положены в основу вывода, содержащегося в отчете о рыночном уровне цен. Достаточно распространенным основанием для отказа в принятии судами отчета оценщика в качестве доказательства отклонения цены, примененной налогоплательщиком, от рыночного уровня являлось использование в отчете информации

Судебная практика против налогоплательщика

1. Определения ВАС РФ от 26.06.2008 № 5460/07 по делу № А40-63612/06-108-357, от 27.10.2009 № ВАС-13695/09 по делу № А19-14583/08-15.
2. Постановления ФАС Московского округа от 25.01.2008 № КА-А40/11223-07 по делу № А40-63612/06-108-357, от 16.04.2010 № КА-А40/3260-10 по делу № А40-54129/09-4-330, от 30.12.2010 № КА-А40/16685-10 по делу № А40-87062/10-114-335.
3. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.06.2009 по делу № А19-14583/08-15-Ф02-2863/2009.
4. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.10.2009 по делу № А26-4341/2008.
5. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 09.12.2010 по делу № А40-86862/10-112-451.
6. Постановление ФАС Центрального округа от 02.02.2011 по делу № А14-2869/2010/84/24.
7. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.12.2011 по делу № А11-9363/2010.
8. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.03.2012 № 09АП-3526/2012-АК по делу № А40-104011/11-99-456.

не о реально совершенных сделках, а о цене предложения на товар, а также несопоставимость условий сделок налогоплательщика со сделками, положенными в основу вывода отчета о рыночном уровне цен (несопоставимость сроков совершения сделок, характеристик объектов).

Таким образом, в арбитражной практике существует подход, согласно которому цена, принятая в результате проведения оценки как рыночная, должна быть установлена на основании правил ст. 40 НК РФ.

Недостатки отчета оценщика, позволяющие усомниться в обоснованности его выводов и соответствии требованиям законодательства об оценочной деятельности, также принимаются во внимание судами. В частности, основанием для непринятия вывода о применимости отчета оценщика к сделкам налогоплательщика может стать тот факт, что оценщик не исследовал спорный объект недвижимого имущества непосредственно, а руководствовался материалами, полученными от налогового органа. Основанием для отказа в принятии отчета оценщика может стать также отсутствие анализа рынка оцениваемого имущества и описания характеристик объекта оценки, объектов-аналогов. В обоснование доводов о несоответствии установленным требованиям методики, примененной в предоставленном налоговым органом отчете оценщика, налогоплательщик может приводить заключения экспертов и других независимых оценщиков, содержащие критический анализ спорного отчета. При этом суды в ряде случаев принимают отчет оценщика, представленный налогоплательщиком, в качестве дополнительного доказательства правильности исчисления им цены по сделке.

Использование результатов оценки против налогоплательщика

В то же время существуют примеры того, как налоговым органам удавалось доказать правильность определения ими рыночного уровня цены с помощью отчета привлеченного оценщика. Сама по себе возможность использовать данные независимой оценки подтверждена практикой ВАС РФ. Так, ФАС Московского округа, установив, что отчет оценщика был составлен в соответствии с требованиями Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», признал перерасчет цены, произведенный налоговым органом на его основании, соответствующим требованиям ст. 40 НК РФ. При этом суд отметил, что налоговый орган руководствовался не только указанным отчетом, но и имеющейся у него информацией, в силу чего полученные в итоге данные о цене товара соответствуют требованиям ст. 40 НК РФ. В данном случае суд фактически признал отчет оценщика дополнительным доказательством, подтверждающим правильность самостоятельного расчета цены налоговым органом в соответствии с требованиями на-

логового законодательства. Имеются и иные примеры успешного использования налоговым органом результатов оценки для подтверждения самостоятельно проведенного анализа цены на предмет ее соответствия требованиям налогового законодательства.

Зачастую суд признает соответствие примененной оценщиком методики как требованиям законодательства об оценочной деятельности, так и методике, установленной налоговым законодательством, чем и обосновывает право налогового органа доказывать собственный расчет цены. Однако неприменение оценщиком методов проверки рыночного уровня цены, установленных налоговым законодательством, в ряде случаев не признается судами основанием для отклонения доводов налогового органа, базирующихся на независимой оценке. Так, суд, установив, что привлеченный налоговым органом оценщик составил отчет в целях определения цены в соответствии со ст. 40 НК РФ, принял результаты оценки для целей налогообложения, несмотря на применение оценщиком комбинации методов определения рыночной цены, что действовавшим на тот момент налоговым законодательством не предусматривалось. При этом собственная информационная база оценщика о совершенных при его посредничестве сделках была признана надлежащим источником информации. В другом деле суд приравнял базу данных эксперта о сделках к официальной информации и также принял экспертную оценку в качестве доказательства рыночного уровня цены, определенной налоговым органом. Использование для целей налогового контроля результатов оценки, произведенной по методам, установленным законодательством об оценке, а не налоговым законодательством, признается судебной практикой, в т. ч. подтвержденной ВАС РФ. Установленная оценщиком цена может быть принята в качестве рыночной также в случае, если налоговому органу удастся доказать, что методы оценки, предусмотренные налоговым законодательством, не могут быть применены для проверки рыночного уровня цены.

Проведенный анализ демонстрирует, что сформировавшаяся к настоящему моменту арбитражная практика в отношении использования результатов оценки при осуществлении налогового контроля носит противоречивый характер. С одной стороны, применение налоговыми органами цены, определенной на основании отчета оценщика, допускается для целей контроля за ценообразованием. С другой стороны, отсутствует единообразие в понимании судами допустимости применения методов, установленных законодательством об оценке, для целей налогообложения. Существуют также значительные расхождения в подходах судов к допустимости источников информации, используемых оценщиками при проведении отчетов. В то же время следует отметить, что сформировавшаяся практика нацелена на детальное исследование отчета оценщика на предмет его соответствия действующим требованиям при разрешении вопроса о признании такого отчета надлежащим доказательством расчета, приведенного налоговым органом.

Независимая оценка по новым правилам

Вступившие в силу с 2012 г. правила трансфертного ценообразования уточняют правила использования отчета оценщика для определения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами. С одной стороны, использование данного инструмента впервые прямо предусмотрено НК РФ, что ставит точку в дискуссии о принципиальной возможности налоговых органов привлекать оценщика при осуществлении налогового контроля. С другой – условия, при которых налоговые органы вправе привлекать оценщика, получили формализацию в законе.

Для привлечения оценщика должны одновременно выполняться два условия:

- сделка должна быть разовой, т. е. по своей экономической сути не должна являться основной деятельностью налогоплательщика;
- должна быть исчерпана возможность определить рыночную цену методами, установленными НК РФ.

Если первое условие не вызывает особых сомнений, то вопрос о невозможности применить установленные НК РФ методы имеет шансы стать одним из ключевых в судебных спорах, связанных с использованием результатов оценки. Есть достаточные основания предположить, что обязанность доказывать невозможность применить предусмотренные ст. 105.7 НК РФ методы будет возложена арбитражной практикой на налоговый орган, что означает необходимость произвести анализ контролируемой сделки с применением всех названных методов и продемонстрировать невозможность их применения.

С учетом того что установленные названной статьей методы содержат значительно более широкий по сравнению со ст. 40 НК РФ набор инструментов определения налогооблагаемого дохода, возможности налоговых органов по использованию данных независимой оценки, очевидно, сократятся. Весьма вероятно, однако, что к сделкам, проверка которых с помощью независимой оценки будет допускаться, относятся в первую очередь сделки с недвижимостью и основными средствами, применительно к которым налоговый орган не сможет выявить сопоставимых сделок.

Положения п. 9 ст. 105.7 НК РФ устанавливают, что независимая оценка, используемая для определения рыночного уровня цены, должна осуществляться в соответствии с законодательством РФ или иностранных государств об оценочной деятельности. Таким образом, при определении рыночной цены оценщик не связан требованиями НК РФ о порядке определения дохода (выручки) для целей налогообложения, что вполне логично в свете условия применимости результатов оценки лишь в случаях, когда установленные НК РФ методы не могут быть применены. Новеллы ст. 105.7 НК РФ устраняют возникшее в арбитражной практике противоречие, заключающееся в требовании о соответствии применяемого оценщиком метода одновременно законодательству об оценочной деятельности и налоговому законодательству.

В Роль судебной экспертизы будет возрастать

Выработанный арбитражной практикой подход к оценке доказательств позволяет предположить, что предоставленный налоговым органом отчет оценщика не будет рассматриваться судами в качестве неопровержимого доказательства и может стать предметом анализа на соответствие требованиям законодательства об оценочной деятельности и стандартам оценки. Таким образом, у налогоплательщика сохранится возможность приводить аргументы в обоснование несогласия с выводами оценщика, привлеченного налоговым органом, в т. ч. путем предоставления отчета оценщика, составленного в инициативном порядке. Поскольку анализ результатов независимой оценки и соответствия примененной оценщиком методики требует специальных познаний, весьма вероятно возрастание роли судебной экспертизы в случае возникновения споров об обоснованности результатов оценки.