

**ДЕВЯТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

127994, Москва, ГСП-4, проезд Соломенной сторожки, 12

адрес электронной почты: 9aas.info@arbitr.ruадрес веб.сайта: <http://www.9aas.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ****№ 09АП-16383/2019**г. Москва
22 мая 2019 года

Дело № А40-241026/18

Резолютивная часть постановления объявлена 16 мая 2019 года
Постановление изготовлено в полном объеме 22 мая 2019 года

Девятый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего судьи Л.А.Москвиной,
судей: И.В.Бекетовой, С.Л.Захарова,
при ведении протокола секретарем судебного заседания М.Д.Раджабовой,
рассмотрев в открытом судебном заседании в зале №13 апелляционную жалобу
ООО «Торговый дом «РИФ»
на решение Арбитражного суда города Москвы от 19.02.2019 по делу
№А40-241026/18 (115-5363)
по заявлению ООО «Торговый дом «РИФ» (ОГРН 1106165002350)
к ФНС России
о признании недействительным решения,
при участии:
от заявителя: Щербакова И.А. по дов. от 09.11.2018, Ефремова М.Д. по дов. от
09.11.2018;
от ответчика: Стрельцова И.Г. по дов. от 21.01.2019, Кабисов И.Э. по дов. от
21.01.2019, Корчагина О.А. по дов. от 17.09.2018.

УСТАНОВИЛ:

Общество с ограниченной ответственностью «Торговый Дом «РИФ» (далее также — заявитель, общество, налогоплательщик, ООО «ТД «РИФ») обратилось в Арбитражный суд города Москвы с требованием к Федеральной налоговой службе (далее также — заинтересованное лицо, налоговый орган, ФНС России) о признании недействительным Решения № 13-1-10/0036дсп от 26.09.2018 «Об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения».

Решением Арбитражного суда города Москвы от 19.02.2019 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с принятым решением, заявитель обратился в Девятый арбитражный апелляционный суд с апелляционной жалобой, в которой просит решение суда отменить по доводам, изложенным в апелляционной жалобе.

Заявитель полагает, что судом не полностью выяснены обстоятельства, имеющие значение для дела.

В судебном заседании арбитражного апелляционного суда представитель заявителя поддержал доводы апелляционной жалобы, просил решение отменить, апелляционную жалобу удовлетворить.

Представитель заинтересованного лица в судебном заседании возражал против апелляционной жалобы, просил решение оставить без изменения, жалобу без удовлетворения.

Законность и обоснованность принятого решения суда первой инстанции проверены на основании статей 266 и 268 АПК РФ.

Девятый арбитражный апелляционный суд, изучив материалы дела, исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства, проверив все доводы апелляционной жалобы, повторно рассмотрев материалы дела, приходит к выводу о том, что отсутствуют правовые основания для отмены или изменения решения Арбитражного суда г. Москвы, принятого в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации и обстоятельствами дела.

При исследовании материалов дела установлено, что на основании уведомления о контролируемых сделках, поданного ООО «ТД «РИФ» 19.05.2015, ФНС России проведена проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами за 2014 год.

По результатам проверки ФНС России составлен акт проверки от 19.03.2018 №13-1-10/0007дсп и принято решение от 26.09.2018 №13-1-10/0036дсп об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Всего по результатам проверки ФНС России установлена неуплата (неполная уплата) налога на прибыль организаций в сумме 64 922 741 руб., а также начислены пени в размере 18 721 889 руб.

Судом первой инстанции установлено, что в 2014 году ООО «ТД РИФ» осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции в адрес GTCS Trading JLT на основании 5 контрактов: от 09.10.2014 №13, от 25.08.2014 №12, от 23.05.2014 №11, от 14.06.2013 №7, от 14.01.2014 №10 (т. 8 л.д. 50-69).

В соответствии с Регистром учета доходов ООО «ТД РИФ» за 2014 год, представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@, общая сумма доходов по сделкам между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT составила 15,9 млрд. руб., что соответствует сумме доходов, отраженных в первичных документах (инвойсах, мемориальных ордерах, выписках из лицевых счетов, прочих документах).

Из письма УФНС России по Ростовской области от 14.04.2017 №18-1-15/388дсп Суд установил, что компания GTCS Trading JLT была зарегистрирована 22.01.2012 на территории Объединенных Арабских Эмиратов.

В ходе проверки ФНС России также установила наличие общего собственника у ООО «ТД РИФ», ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» и GTCS Trading JLT.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов.

В ходе рассмотрения возражений, представитель ООО «ТД РИФ» на вопрос налогового органа: «Верно ли то, что налогоплательщик не оспаривает факт взаимозависимости ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT сообщил: «Взаимозависимость не оспариваем».

Данный факт подтверждается Протоколом рассмотрения материалов проверки от 21.05.2018 № б/н (т. 10 л.д. 16-20).

Общество также ни в заявлении о признании недействительным решения ФНС России, ни в представленной апелляционной жалобе не оспаривает выводы о наличии взаимозависимости между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT.

На основании изложенного, суд пришел к верному выводу, что ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ признаются взаимозависимыми лицами.

Судом первой инстанции также установлено, что в ходе проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами налоговым органом проведен анализ характеристик контролируемой сделки, в частности характеристик товаров, являющихся предметом сделки (ячмень, кукуруза, пшеница), а также установлены условия сделок, которые оказывали влияние на цену товара (качество товара, объем поставок, срок оплаты, валюта контракта, условия поставки, базис поставки, момент согласования цены и период поставки).

Проведенный налоговым органом анализ функций, активов и рисков сторон контролируемых сделок показал, что условия сделок определяют функции, исполняемые её сторонами. При сопоставимости условий в анализируемой (проверяемой) и сопоставляемой сделке фактически осуществленные функции не оказывают влияние на цены. Исполняемые сторонами сделок функции необходимо учитывать при использовании методов, основанных на рентабельности, поскольку указанные функции влияют на расходы, а соответственно на прибыльность организаций. При этом в случае несоответствия условий анализируемой (проверяемой) и сопоставляемой сделки возможно осуществление корректировок на расходы, связанные с осуществлением определенных функций, для приведения сделок к сопоставимым условиям (к примеру, на транспортные расходы при несопоставимости базиса поставки).

Проведенный налоговым органом анализ рисков, принимаемых сторонами сделки показал, что принимаемые сторонами сделки риски напрямую зависят от способов выполнения функций, осуществляемых при исполнении условий сделок. Затраты отдельных организаций на минимизацию рисков не оказывают влияние на цены в сделках, при этом указанные затраты могут оказывать влияние на рентабельность компании. Принимаемые сторонами сделки риски могут оказывать влияние на цены только в случае, когда происходит перераспределение части рисков с одной стороны на другую, что регулируется условиями совершения сделок. Таким образом, при сопоставимости условий в анализируемой (проверяемой) и сопоставляемой сделке, принимаемые сторонами указанных сделок риски будут также сопоставимы.

При анализе характеристики экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг) Суд первой инстанции установил, что проверяемые контролируемые сделки относятся к экспортным. Экспорт зерна не сильно подвержен государственному регулированию, за исключением случаев прямого запрета на экспорт, либо повышения таможенных пошлин (в 2014 году таможенная пошлина на экспорт зерна отсутствовала). На экспортных рынках зерна цена на продукцию зависит от ряда факторов, таких как: прогнозов относительно урожайности в определенном регионе, имеющихся текущих запасов, ситуаций на смежных экспортных рынках и рынках стран-импортеров зерна, динамики торгов на ведущих зерновых биржах (Chicago Board of Trade и Euronext), динамики курса национальной валюты. Все вышеуказанные факторы оказывают влияние на уровень спроса и предложения в регионе и в конечном итоге формируют цену.

В отличие от внешнего, на ценообразование на внутреннем рынке активно влияет государство. Указанное влияние выражается как в форме дотаций и субсидий для сельскохозяйственных производителей, так и в форме ежегодных закупочных интервенций, осуществляемых Министерством сельского хозяйства Российской Федерации, что прямым

образом оказывает влияние на цены зерна внутреннего рынка, делая их не в полной мере зависимыми от соотношения спроса и предложения.

На основании вышеизложенного Суд констатировал, что экспортные сделки не сопоставимы с точки зрения экономических условий со сделками внутреннего рынка.

Одной из экономических характеристик, способных оказывать влияние на цену продукции, является рынок соответствующего товара.

В соответствии с пунктом 8 статьи 105.8 НК РФ рынком товаров признается сфера обращения этих товаров, определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

Поставка зерна на экспорт, в рамках проверяемых сделок, производилась с отгрузочного терминала порта Азов, принадлежащего компании ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» - взаимозависимому лицу с ООО ТД «РИФ». Одна отгрузка была произведена в порту Ростов-на-Дону. Таким образом, в отношении проверяемых контролируемых сделок рынком товара является акватория портов Азов и Ростов.

Азовский и Ростовский порты относят к группе портов «малой воды» в силу того, что из-за ограничений по глубинам в данных портах отгружается зерно на флот дедвейтом до 7 тыс. тонн. Экспорт зерна малотоннажными судами осуществляется из таких портов либо напрямую в страны Черноморского, Средиземноморского бассейнов, Ближнего Востока и страны Африки, которые не имеют глубоководных портов, либо путем осуществления промежуточных перевалок в акватории портов Керчь и Кавказ при экспорте зерна на большие расстояния.

Согласно данным «Морстройтехнологии» в 2014 году объем перевалки зерна на азовских терминалах составил 4 791 тыс. тонн, из которых 2 183 тыс. тонн (45%) приходятся на мощности ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ». Помимо ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» перевалку зерна в порту Азов осуществляли компании ООО «Южный морской порт», ООО ТКФ «Голубая волна», ОАО «Азовский морской порт», ООО «Аутспан Интернешнл», ООО «Азовский портовый элеватор» для прочих экспортеров зерна. Кроме этого, более 10 компаний оказывали услуги по перевалке 4 121 тыс. тонн зерна экспортерам в порту Ростов-на-Дону, расположенного в 30 км от порта Азов.

Таким образом, на экспортном рынке азовского региона в проверяемом периоде существовал большой пул независимых продавцов и покупателей, и, следовательно, цена на данном рынке формировалась на рыночных принципах спроса и предложения, что позволяет классифицировать данный рынок как конкурентный.

Кроме того, ценообразование на азовском рынке зерна анализируется мировыми (Platts) и российскими («ИКАР» / «Совэкон») информационно-ценовыми агентствами. Котировки, публикуемые информационно-ценовыми агентствами, отражают сложившийся уровень цен на зерно в регионе, в том числе, в портах «малой воды» азовского бассейна, что также характеризует азовский экспортный рынок как ликвидный и самостоятельный.

На наличие конкуренции на анализируемом рынке товара указывает и само Общество. Так, в представленном ООО ТД «РИФ» Письме от 07.03.2017 № 07/01 (т. 10 л.д. 103-105) компания пояснила, что «цены на партию товара определяются рыночным механизмом ценообразования. Суть данного механизма ценообразования заключается в том, что цена устанавливается на основе выравнивания спроса и предложения, на базе соглашения между двумя сторонами - продавцом и покупателем, интересы которых выявляются на свободном рынке».

В рамках проверяемых контролируемых сделок не установлено особых рыночных (коммерческих) стратегий, оказывающих влияние на цены экспортируемых товаров.

Стороны по сделке находились в равных условиях с иными экспортерами - участниками рынка экспорта зерна.

Таким образом, суд первой инстанции правомерно признал обоснованным вывод налогового органа о том, что рынком товаров в проверяемых сделках является внешний (экспортный) рынок с акватории портов «малой воды» Азов и Ростов; данный рынок является конкурентным и цены на нем формируются за счет спроса и предложения; особых рыночных стратегий, способных повлиять на цены в сделках, у их сторон не выявлено.

В ходе анализа выбора методики ценообразования для целей налогообложения и источников информации установлено, что в соответствии с пунктом 7 статьи 105.17 НК РФ в ходе проверки налогоплательщику было направлено требование о представлении документации по проверяемым контролируемым сделкам, предусмотренной статьёй 105.15 НК РФ.

В ответ на требование о представлении документации по проверяемым контролируемым сделкам, предусмотренной статьёй 105.15 НК РФ, налогоплательщиком было представлено Письмо от 07.03.2017 № 07/01 (т. 10 л.д. 103-105), которое содержало информацию об условиях совершенных контролируемых сделок.

В указанном письме содержалась следующая информация в отношении порядка формирования цены в контролируемых сделках:

«Цены на партию товара определяются рыночным механизмом ценообразования. Суть рыночного механизма ценообразования заключается в том, что цена устанавливается на основе выравнивания спроса и предложения, на базе соглашения между двумя сторонами - продавцом и покупателем, интересы которых выявляются на свободном рынке».

Таким образом, суд первой инстанции правомерно установил, что в письме, представленном налогоплательщиком, отсутствуют сведения о применяемых методах определения доходов в контролируемых сделках, предусмотренных главой 14.3 НК РФ, либо иная фактическая информация, подтверждающая, что коммерческие и (или) финансовые условия контролируемых сделок соответствуют тем, которые имели место в сопоставимых сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, с условиями контролируемой сделки.

Следовательно, представленное письмо не обосновывает рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным статьёй 105.15 Кодекса.

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.3 НК РФ при определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ.

Согласно 2 статьи 105.3 НК РФ определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены вследствие отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных главой 14.3 НК РФ.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует в порядке, установленном главой 14.3 НК РФ, следующие методы:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;

- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

При оценке применимости метода сопоставимых рыночных цен судом первой инстанции верно установлено, что сопоставимыми сделками по отношению к проверяемым контролируемым, будут являться сделки, удовлетворяющие следующим условиям:

1. По характеристике товара: Пшеница 3, 4 и 5 класса по ГОСТ 52554-2006, Ячмень 2-го класса по ГОСТ 28672-90, Ячмень кормовой по ГОСТ 53900-2010, Кукуруза 3-го класса по ГОСТ 13634-90.

2. По характеристике функций: Купля-продажа идентичных (однородных) товаров, совершенных на сопоставимых условиях.

3. По характеристике рынков: Торговля на внешнем (мировом) рынке.

4. Объем поставки: Пшеница - партии объемом до 5 574 т.; Ячмень - партии объемом до 5 696 т.; Кукуруза - партии объемом до 5 301 т.

5. Срок оплаты за поставленные товары: 1-98 дней до момента отгрузки товара; 1-49 дней с момента отгрузки товара.

6. Валюта Контракта: ЕВРО; долл. США.

7. Условия поставки: FOB.

8. Базис поставки: Азов, Ростов-на-Дону.

9. Момент согласования цены и период поставки: Поставка в течение 1-10 дней с момента согласования цены (имеется незначительное количество поставок с более длительным периодом).

В соответствии с абзацем 3 пункта 3 статьи 105.7 НК РФ для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены, примененной налогоплательщиком в контролируемой сделке, в качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной указанным налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой.

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.6 НК РФ в случае, если при проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, располагает информацией о сопоставимых сделках, совершенных налогоплательщиком, в отношении которого производится такая проверка, другими сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, то при сопоставлении таких сделок с анализируемой сделкой федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе использовать иную информацию для определения интервала рыночных цен.

Исходя из абзаца 3 пункта 3 статьи 105.7 НК РФ, с учетом пункта 6 статьи 105.6 НК РФ, приоритетным источником информации о соответствии цен в контролируемых сделках рыночным ценам являются сделки ООО «ТД РИФ», совершенные с лицами, не являющимися взаимозависимыми по отношению к Обществу, при условии, что данные сделки являются сопоставимыми с проверяемыми контролируемыми сделками.

Суд первой инстанции установил, что ООО «ТД РИФ» в 2014 году осуществляло сделки по продаже пшеницы в адрес турецкой компании FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S (далее - Сопоставляемые сделки).

Между ООО «ТД РИФ» и FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S было заключено два Контракта - от 02.06.2014 № 2062014-RMW и от 06.06.2014 № 7/6062014-RMW (т. 13 л.д. 91-100). Отгрузка товаров по Контракту от 02.06.2014 № 2062014- RMW

осуществлялась в следующие периоды: 23.06.2014-02.07.2014, 05.08.2014. Отгрузка товаров по Контракту от 06.06.2014 № 7/6062014- RMW осуществлялась в следующие периоды: 01.08.2014-04.08.2014, 22.08.2014 -25.08.2014, 04.09.2014.

С целью анализа сопоставимости, условия сделок были сопоставлены с условиями проверяемых контролируемых сделок по реализации однородного товара (пшеницы), совершенных в аналогичный период времени, а именно с отгрузками в следующие периоды 19.06.2014-09.07.2014; 27.07.2014-08.08.2014; 17.08.2014-29.08.2014; 01.09.2014-09.09.2014.

В рамках сопоставляемой сделки поставлялась пшеница 4 класса. В рамках проверяемых сделок, осуществляемых в сопоставимый период, осуществлялись поставки пшеницы 3 и 4 класса. Учитывая, что цены на 3 класс пшеницы превышают цены на пшеницу 4 класса, проверяемые и сопоставляемые сделки были признаны Судом первой инстанции сопоставимыми по качественным характеристикам.

В проверяемых и сопоставляемых сделках осуществляется купля-продажа пшеницы. Таким образом, при сопоставимости условий сделок, функции и риски сторон указанных сделок Судом признаны сопоставимыми.

В адрес турецкой компании осуществлялась поставка сопоставимого товара, на сопоставимых условиях поставки (FOB, Азов), что подтверждается данными морских коносаментов. Следовательно, с точки зрения характеристик рынка, которые необходимо учитывать при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемых сделок, можно утверждать, что по географическому расположению рынков, наличию конкуренции на рынке, наличию однородных товаров, уровню спроса и предложения на рынке, уровню государственного вмешательства в рыночные процессы, уровню развития производственной и транспортной инфраструктуры и иным характеристикам рынка сделки по поставкам зерна ООО ТД «РИФ» в адрес FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S являются сопоставимыми с проверяемыми контролируемыми сделками.

Таким образом, условия сопоставимости рынков соответствующих товаров, предусмотренных пунктами 8 и 9 статьи 105.5 НК РФ, выполняются.

В рамках Контрактов от 02.06.2014 №2062014- RMW и от 06.06.2014 №7/6062014- RMW, заключенных между ООО «ТД РИФ» и FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S, зафиксирован объем товара, который Покупатель обязуется купить - 15 000 т. (+/- 10%) и 35 000 т. (+/- 10%) соответственно. При этом в Контрактах отсутствует ответственность за неполную покупку товара. Фактически в рамках указанных Контрактов было поставлено 31,6 тыс. тонн пшеницы. Оплата осуществлялась по каждой поставленной партии. Санкции (штрафы) за неполную покупку товаров по отношению к FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S ООО «ТД РИФ» не применялись.

Таким образом, объем поставки товара по сопоставляемым сделкам определялся исходя из объемов поставленных партий товаров. Поставки осуществлялись партиями от 2,9 до 4 тыс, тонн.

Контрактами, в рамках которых осуществлялись проверяемые контролируемые сделки, не предусмотрен общий объем поставки. В соответствии с условиями Контрактов товар поставлялся партиями, каждая из которых согласовывалась между сторонами сделок.

Объем партий товаров в проверяемых сделках, по которым осуществлялась поставка пшеницы в сопоставимый период, составлял до 5 313 т.

Таким образом, проверяемые и сопоставляемые сделки являются сопоставимыми по объему поставки.

В рамках сопоставляемых сделок оплата за поставленные товары осуществлялась в течение 2-32 дней с момента поставки товара.

В рамках проверяемых сделок, по которым осуществлялась поставка пшеницы в сопоставимый период, оплата производилась в течение 1-11 дней до момента поставки товара.

В соответствии с обычаями делового оборота, чем меньше срок оплаты, тем меньше стоимость товара. Представление Покупателю отсрочки платежа по своей сути является представлением ему коммерческого кредита, в свою очередь в случае предварительной оплаты товара, фактически коммерческий кредит представляется Поставщику товара (ст. 823 Гражданского кодекса РФ). Соответственно, чем выше срок коммерческого кредита, тем выше стоимость товара, в случае если коммерческий кредит предоставляется Поставщиком. В случае если коммерческий кредит предоставляется Покупателем, то стоимость реализуемого товара, как правило, понижается в качестве оплаты предоставленного кредита.

Таким образом, сопоставляемые и проверяемые сделки несопоставимы по сроку оплаты за поставленные товары. При этом указанные несоответствия можно устранить путём осуществления корректировок.

Расчеты в проверяемых сделках, по которым осуществлялась поставка пшеницы в сопоставимый период, осуществлялись в долларах США, Расчеты в сопоставляемых сделках также осуществлялись в долларах США. Таким образом, проверяемые сделки являются сопоставимыми по валюте Контрактов со сделками, совершенными между ООО «ТД РИФ» и FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S.

В рамках проверяемых и сопоставляемых сделок поставка товаров осуществлялась на условии РОВ. Таким образом, указанные сделки являются сопоставимыми по условиям поставки.

В рамках проверяемых и сопоставляемых сделок поставка товаров осуществлялась в порту Азов. Таким образом, указанные сделки являются сопоставимыми по базису поставки.

В рамках сопоставляемых сделок период поставки с момента согласования цены составил 21-90 дней.

В рамках проверяемых сделок, по которым осуществлялась поставка пшеницы в сопоставимый период, период поставки с момента согласования цены составил 1-39 дней.

Таким образом, в рамках проверяемых сделок, осуществлялось только 5 поставок, момент согласования цены и период поставки в которых сопоставимы со сделками, совершенными между ООО «ТД РИФ» и FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S. В частности:

- период поставки по 3 из указанных сделок составил 23-24 дня, что соответствует периоду поставки в сопоставляемых сделках;
- период поставки по 2 из указанных сделок составил 14-16 дней, при этом цены в указанных сделках соответствовали ценам в проверяемых сделках с сопоставимым периодом поставки.

Осуществить корректировку на различия в периоде поставке для остальных проверяемых сделок не представляется возможным. В случае использования данных информационно-ценовых агентств влияние периода поставки на цену товара можно нивелировать путем расширения котировального периода (использование нескольких котировок за определенный период времени с целью определения интервала рыночных цен), что невозможно осуществить при использовании сопоставляемых сделок, поскольку поставки по ним фактически осуществлялись по двум ценам, согласованным в незначительный по отношению друг к другу промежуток времени (02.06.2014 и 06.06.2014).

Таким образом, при условии осуществления корректировки на срок оплаты, суд первой инстанции правомерно признал обоснованным вывод ФНС России, что сделки, совершенные ООО «ТД РИФ» с FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S. являются сопоставимыми по отношению только к 5 поставкам, совершенным в рамках проверяемых контролируемых сделок, предметом которых является пшеница 3 и 4 класса. В отношении

остальных поставок, предметом которых является пшеница, совершенных в рамках контролируемых сделок в проверяемый период, внутренние сопоставимые сделки не установлены.

Также, не установлены внутренние сопоставимые сделки, совершенные в проверяемый период, в отношении контролируемых сделок по поставке ячменя и кукурузы.

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.7 НК РФ в целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ, кроме информации о конкретных сделках может использоваться общедоступная информация о сложившемся уровне рыночных цен и (или) биржевых котировках, а также данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) на соответствующих рынках указанных товаров (работ, услуг). Использование указанных источников информации о рыночных ценах в целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ, допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках информации, с анализируемой сделкой.

Суд первой инстанции установил, что в ходе проверки ФНС России была проанализирована информация, публикуемая информационно-ценовыми агентствами (Platts, ИКАР и Совэкон), на предмет сопоставимости товаров, реализуемых в рамках контролируемых сделок, товарам, цены по которым публикуются указанными агентствами, а также сопоставимости условий сделок, цены по которым публикуются агентствами, с условиями проверяемых контролируемых сделок.

Platts.

S&P Global Platts является независимой компанией, публикующей информацию и эталонные цены для рынков сырьевых товаров и энергоносителей. Компания основана в 1909 году и охватывает такие отрасли, как нефть и газ, энергетика, нефтепродукты, металлы, сельскохозяйственная продукция и грузоперевозки. Platts является подразделением S&P Global со штаб-квартирой в Лондоне. Штат сотрудников превышает 1000 человек, а представительства имеются в более чем 15 офисах по всему миру. Офисы агентства расположены в Нью-Йорке, Шанхае, Сан-Паулу, Хьюстоне, Сингапуре, Лондоне и др.

Platts публикует новости, комментарии, данные фундаментального рыночного анализа и аналитику, а также тысячи ежедневных ценовых оценок, широко используемых в качестве эталонных на физических и фьючерсных рынках. Продукты и услуги агентства включают в себя новости и ценовую информацию в режиме реального времени, аналитику и конференции.

Услугами Platts пользуются трейдеры, аналитики, риск-менеджеры, закупщики и другие специалисты из более 10 000 общественных и частных организаций в более чем 150 странах мира. Кроме этого, клиентами агентства являются государственные учреждения, финансовые институты и фирмы по оказанию профессиональных услуг в области юриспруденции, машиностроения, консалтинга и управления активами.

Platts публикует цены, новости и аналитические материалы по зерну и масличным культурам, в частности агентством публикуется ежедневный отчет Platts Daily Grains. Обзор рынка Platts Daily включает последние оценки цен на зерно, ставки фрахта, аналитические статьи и новости с рынков пшеницы и кукурузы Причерноморья, ЕС, Азии и США.

В число основных ценовых оценок Platts Daily Grains входят медианные значения и проценты изменения следующих ежедневно публикуемых ценовых оценок:

- FOB Black Sea Wheat (Россия, 12,5%);
- FOB Azov Sea Wheat (12,5%);
- FOB Black Sea Corn (Украина);
- CIF Marmara Corn (12,5%);
- CIF-Netherlands Corn (вспомогательно с ленты новостей);
- CIF-Netherlands Wheat (вспомогательно с ленты новостей);

- Пшеница APW на условиях FOB Австралия;
- Кукуруза на условиях CIF Новый Орлеан;
- Пшеница продовольственная на Парижской бирже Euronext (поставка в ближайшем месяце);
- Пшеница продовольственная на Парижской бирже Euronext (поставка во втором месяце);
- Кукуруза на Парижской бирже Euronext (поставка в ближайшем месяце);
- Кукуруза на Парижской бирже Euronext (поставка во втором месяце);
- Кукуруза СВOT Corn M1;
- Кукуруза СВOT Corn M2.

В соответствии с Методологией Platts агентство ставит независимость и беспристрастность в основу ценовой оценки. Platts не имеет финансовой заинтересованности в информации о ценах на товары, на которые агентством производится оценка. Индексы и оценки, производимые агентством, основаны на собственных опросах участников рынка. В оценку Platts включается информация от различных участников рынка: дистрибьюторы, торговцы, производители, конечные пользователи, брокеры. В оценку включаются сделки, осуществленные только между неаффилированными компаниями.

Цены, публикуемые агентством, основаны на информации о сделках, заявках, предложениях, соответствующих спецификациям в отношении качества товара, объема поставки, сроков поставки и иных условий, устанавливаемых Platts для каждого товара.

Институт конъюнктуры аграрного рынка (ИКАР) - информационно-аналитическое агентство с 1998 г. осуществляющее широкий круг прикладных и теоретических исследований в области развития мировой и отечественной аграрно-продовольственной системы. В центре исследований Института - анализ состояния и прогноз развития аграрно-продовольственных рынков России и стран СНГ. Исследования ИКАР распространяются на всю совокупность вертикальной товарной цепочки - от поставки средств производства для сельского хозяйства до розничной продовольственной сети. Оценки и сценарные прогнозы охватывают краткосрочные и долгосрочные перспективы развития товарных рынков: Зерно, Мука, Крупа, Сахар, Масличные, Корма, Птица, Мясо, Молоко, а также продукты их переработки и другие аграрно-продовольственные рынки.

ИКАР располагает собственной разветвленной сетью сбора и обработки оперативной рыночной информации. Базы данных по регионам, отраслям и предприятиям АПК включают показатели по производству, потреблению, внутренней и внешней торговле, ценовой динамике, емкости рынка и марже, структуре себестоимости, перерабатывающим предприятиям, основным участникам рынка.

Маркетинговые и прогнозные исследования проводятся с использованием данных Росстата, Министерства сельского хозяйства, Федеральной таможенной службы Российской Федерации и стран СНГ, отраслевых ассоциаций и союзов производителей, международных организаций, зарубежных государственных учреждений, других информационно-аналитических структур.

Прогнозы и оценки Института распространяются среди широкого круга отечественных сельскохозяйственных предприятий и компаний агробизнеса, а также государственных и политических институтов страны. Часть материалов предоставляется в режиме открытого доступа, другая часть распространяется по подписке. Кроме того, готовятся отдельные рекомендации по корпоративной стратегии компаний.

ИКАР активно участвует в разработке предложений для органов государственной власти по выработке приоритетов аграрно-продовольственной политики, мерам государственного регулирования АПК и продолжению аграрной реформы.

ИКАР осуществляет мониторинг и публикует цены на пшеницу, ячмень и кукурузу. Совэкон.

Центр «СовЭкон» более десяти лет является поставщиком информации по российским рынкам зерновых и масличных для агентства Reuters. Центр оказывает комплексные информационные - аналитические услуги клиентам. СовЭкон не занимается торговлей и инвестициями, не представляет ничьи интересы за исключением клиентских. Центр независим в своих суждениях и оценках. Среди клиентов СовЭкон основные российские компании - трейдеры и производители, международные компании и организации, посольства западных стран, крупнейшее мировое информационное агентство.

СовЭкон публикует следующие периодические издания:

1. «Обзор российского рынка зерновых и масличных». Ежедекадный анализ наиболее важных факторов развития рынков зерновых и масличных (прогнозы производства, динамика внешней торговли, оценки баланса спроса и предложения);
2. «Монитор российских аграрных рынков: цены и новости». Еженедельный анализ текущей ценовой конъюнктуры, оценка перспектив развития цен, региональный мониторинг цен, предложения от реальных продавцов;
3. «Бюллетень мировых рынков: цены, новости». Еженедельное издание содержит котировки наиболее важных для российского рынка с/х товаров, а также анализ мировых рынков зерновых и масличных;
4. «АгроХлеб Бюллетень: статистика и прогнозы». Ежеквартальный статистический сборник информации по рынкам зерновых, масличных и продуктов их переработки России и мира.

Суд первой инстанции установил, что ФНС России проведен анализ сопоставимости данных информационно-ценовых агентств условиям контролируемой сделки и по характеристике товара установлено, что в рамках проверяемых контролируемых сделок поставлялась пшеница (композит пшеницы), соответствующая 3,4 и 5 классу по ГОСТ 52554-2006.

В соответствии с методологией Platts, агентством котируется пшеница, соответствующая следующим качественным характеристикам:

- Protein (белок) - 12.5%;
- Wet gluten (клейковина) - 23% min (130);
- Falling number (число падения) - 200 min;
- Bug damage (зараженность вредителями) - 0;
- Broken kernels (поврежденные зерна) - 1 % max.

Агентством ИКАР публикуются цены на пшеницу содержание протеина (белка), в котором составляет 12,5%. СовЭкон публикует цены на пшеницу, соответствующую 4 классу.

Учитывая, что ООО «СовЭкон» в ответе № 04/18-6 от 09.07.2018 (т. 13 л.д. 105) не представило информацию о порядке формирования котировок на зерно, данные информационно-ценового агентства ООО «СовЭкон» не были применены в качестве сопоставимых сделок.

Также учитывая, что агентством ИКАР в отношении качественных характеристик котируемой пшеницы раскрывается только показатель протеина (12,5%), что является недостаточным для определения сопоставимости, данные котировки также не были применены в качестве сопоставимых сделок.

В целях достижения сопоставимости пшеницы, котируемой ИЦА Р1а«з, с композитом пшеницы 3 класса и композитом пшеницы 4 класса, реализуемым в контролируемых сделках, ФНС России произведены следующие корректировки.

Согласно информации, содержащиеся в представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества), максимальный процент поврежденных зерен в пшенице, реализуемой в рамках контролируемых сделок, в 2014 году составил 2,65%. Учитывая, что

методологией ИЦА Р1аК5 допускается максимальная поврежденность в 1%, объем товара, в отношении которого производился расчет доначислений, был уменьшен на 1,65%.

Поскольку в представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества) зараженность вредителями не обнаружена, корректировка по данному показателю не производилась.

В представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества) показатель «Число падения» менее 200 с. не обнаружен. Следовательно, корректировка по данному показателю не производилась.

Из расчета доначислений исключены партии пшеницы, содержание протеина в которых, согласно представленным карточкам анализа зерна (сертификатам качества), меньше 12,5%. Также из расчета исключены партии пшеницы 4 класса в отношении которых отсутствуют соответствующие карточки анализа зерна (сертификаты качества) либо показатель протеина не указан.

В анализируемых сделках по экспорту пшеницы, согласно карточкам анализа зерна, выданных независимыми оценщиками, количество сырой клейковины определялось по ГОСТ Р 52554-2006 и 130 Международный стандарт 150 21415-1,

ГОСТ 52554-2006 «Национальный стандарт Российской Федерации. Пшеница». введен в действие с 01.07.2007 и содержит технические условия по производству пшеницы. Согласно указанному ГОСТ количество сырой клейковины в зерне определяется в соответствии с механизмом, описанном в ГОСТ 13586.1-68 «Зерно. Методы определения количества и качества клейковины в пшенице (с Изменениями № 1, 2)».

Для определения количества клейковины применяется как ручной метод, так и механизированный метод с применением системы МОК-1М. Механизированный метод стандартизирован для отмывания клейковины из муки - ГОСТ 27839-88 «Мука пшеничная. Методы определения количества и качества клейковины» (т. 13 л.д. 106-126). Арбитражным является ручной метод отмывания клейковины, при этом допускаемые отклонения не должны превышать 2 %.

С 01.01.2013 вступил в действие новый национальный стандарт ГОСТ Р 54478-2011 «Зерно. Методы определения количества и качества клейковины в пшенице» (т. 12 л.д. 1-2; т. 13 л.д. 127-150).

Новый национальный стандарт на метод отмывания клейковины из зерна пшеницы отличается от ГОСТ 13586.1-68 в части определения количества клейковины следующим: 1) помимо ручного способа в него впервые включен способ механизированный; 2) подробно расписана процедура отмывания клейковины вручную, уточнено время отмывания и отжима; 3) исключен ручной замес теста; 4) рекомендуется использовать определение количества сухой клейковины для контроля отмывания сырой клейковины; 5) введен перечень современного лабораторного оборудования, включающий тестомесилку со встроенным дозатором, устройство типа ПФК, электронный измеритель ИДК, сушильную печь типа ПСЛ и т.д.; 6) установлены нормы допускаемых расхождений по количеству клейковины в условиях воспроизводимости — 2 %; в условиях повторяемости — 1 %. Уточнено понятие количества клейковины, поскольку термин «массовая доля клейковины» неправильно отражает физический смысл этого показателя. В то же время наряду с термином «количество сухой клейковины» может использоваться термин «массовая доля сухой клейковины».

В международной практике механизм определения количества сырой клейковины в зерне происходит в соответствии с 130 21415-1:2006.

Указанная практика нашла свое отражение в российской системе стандартизации. С первого января 2010 был введен еще один ручной метод отмывания клейковины (Национальный стандарт РФ-ГОСТ Р 53020), идентичный международному стандарту ISO 21415-1. предусматривающему отмывание клейковины в 2% солевом NaCl) растворе и использовании этого стандарта при экспорте пшеницы и требовании фирмы-покупателя

оценки качества зерна согласно 130 21415-1. Введение этого стандарта не отменяло внутригосударственный стандарт 13586.1.

Таким образом, различия в механизмах определения количества клейковины в зерне могут прямым образом оказывать на фактический результат при лабораторных испытаниях.

Касательно анализируемых сделок, указанные выше доводы подтверждаются фактическими данными, отраженными в сертификатах качества, предоставленных организациями, проводившими оценку качества зерна. Так, разница между фактическими показателями сырой клейковины, определенными по ISO и ГОСТ, составляла от 4 до 8%.

Учитывая, что ценовым агентством Platts, согласно методологии «Grains», в 2014-15 годах котировалась пшеница с показателем клейковины не ниже 23%, определенной по международным стандартам, то указанным требованиям будет соответствовать и пшеница с фактическими показателями клейковины по ГОСТ не ниже 19%. Соответственно, из расчета доначислений исключены поставки пшеницы, содержание клейковины в которых, согласно представленным карточкам анализа зерна (сертификатам качества) ниже 19%.

Исходя из изложенного, качественные характеристики товара, публикуемого информационно-ценовым агентством Platts, соответствуют качественным характеристикам пшеницы (композиата пшеницы) 3 класса и 4 класса, поставляемой в рамках проверяемых контролируемых сделок.

Сделки, на основании которых информационно-ценовыми агентствами публикуются цены, несопоставимы по качественным характеристикам товара со сделками по поставке пшеницы 5 класса, осуществленным в рамках проверяемых контролируемых сделок. Соответственно к указанным сделкам метод сопоставимых рыночных цен не применим.

В ходе проверки было установлено, что в рамках проверяемых контролируемых сделок осуществлялась поставка ячменя 2-го класса по ГОСТ 28672-90 и ячменя кормового по ГОСТ 53900-2010. В соответствии с ГОСТ 28672-90 ячмень 2-го класса используется для выработки солода в спиртовом производстве, комбикормов и на кормовые цели.

Учитывая, что ООО «СовЭкон» в ответе № 04/18-6 от 09.07.2018 (т. 13 л.д. 105) не представило информацию о порядке формирования котировок на зерно, данные информационно-ценового агентства ООО «СовЭкон» не были применены в качестве сопоставимых сделок.

При этом, ответом ООО «ИКАР» от 27.06.2018 № Пр-026/3/026 (т. 12 л.д. 26-29) подтверждено, что ООО «ИКАР» публикует котировки на фуражный ячмень, качественные характеристики которого соответствуют ячменю 2 класса.

В соответствии с п. 1.4. ГОСТ 28672-90 ячмень 1-го класса предназначен для использования на продовольственные цели, а ячмень 2-го класса представляет собой фуражный ячмень.

Согласно протоколу допроса свидетеля № б/н от 15.06.2018 (т. 12 30-35), Рылько Д.Н. отметил, что ООО «ИКАР» не классифицирует ячмень по классам в своих ценах и публикует цены на фуражный ячмень.

Исходя из вышеизложенного, качественные характеристики ячменя, цены на который публикуется ООО «ИКАР», соответствуют качественным характеристикам ячменя, поставляемого в рамках проверяемых контролируемых сделок.

В рамках проверяемых контролируемых сделок осуществлялись поставки кукурузы 3-го класса по ГОСТ 13634-90. В соответствии с указанным ГОСТ, кукуруза 3-го класса предназначена для использования на кормовые цели и для выработки комбикормов.

Агентством Platts публикуется кукуруза, соответствующая стандартам Украины.

ИКАР публикует цены на фуражную (кормовую) кукурузу.

Исходя из изложенного, качественные характеристики товара, публикуемые ИКАР, соответствуют качественным характеристикам товара, поставляемого в рамках проверяемых контролируемых сделок.

По характеристике функций судом верно установлено следующее.

В проверяемых и сопоставляемых сделках осуществляется купля-продажа пшеницы, ячменя и кукурузы. Таким образом, при сопоставимости условий сделок, функции и риски сторон указанных сделок будут сопоставимыми.

При этом Суд первой инстанции учел, что Platts и ИКАР публикуются усредненные значения рыночных цен. Соответственно, даже при полной сопоставимости условий сопоставляемых и проверяемых сделок, публикуемые Platts и ИКАР котировки не будут отражать минимальные значения рыночных цен, которые могут быть обусловлены перераспределением рисков между сторонами сопоставляемых сделок.

Таким образом, с целью определения минимальных цен на товары, к ценам, публикуемым агентствами, возможно применить корректировку на максимальную маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний.

По характеристике рынков Суд первой инстанции установил следующее.

Информационно-ценовыми агентствами «Platts» и «ИКАР» публикуются, в том числе, котировки на экспорт зерна из портов «малой воды (shallow water)». Данные котировки, согласно методологиям агентств, а также общедоступной информации, содержащейся в бюллетенях, отражают сложившийся уровень цен на зерно в азовском регионе при экспортных поставках из России на условиях FOB, Azov/Rostov. При этом следует отметить, что азовский экспортный рынок является ликвидным, котировки на экспортном базисе FOB, Азов/Ростов формируются под действием рыночных процессов спроса и предложения.

Таким образом, с точки зрения характеристик рынка, которые необходимо учитывать при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемых сделок, можно утверждать, что по географическому расположению рынков, наличию конкуренции на рынке, наличию однородных товаров, уровню спроса и предложения на рынке и иным характеристикам рынка котировки ценовых агентств отвечают в данной части критериям сопоставимости.

Таким образом, суд признал обоснованным вывод ФНС России, что условия сопоставимости рынков соответствующих товаров, предусмотренных пунктами 8 и 9 статьи 105.5 НК РФ (для целей применимости котировок ценовых агентств в качестве сопоставимых сделок) выполняются.

По объему поставки Суд первой инстанции установил следующее.

В соответствии с методологией Platts (т. 12 л.д. 3-25) агентством учитываются сделки с объемом поставки не более 5 тыс. тонн.

ИКАР не раскрывает информацию в отношении объемов поставки, учитываемых при формировании цен. При этом агентством публикуются цены в портах Ростова-на-Дону и Азова, терминалы в которых могут принимать суда вместимостью не более чем 7 тыс. тонн.

В рамках проверяемых контролируемых сделок осуществлялись поставки сельхозпродукции партиями, не превышающими 5,7 тыс. тонн.

Таким образом, Суд установил, что проверяемые и сопоставляемые сделки являются сопоставимыми по объему поставки.

По сроку оплаты за поставленные товары Суд первой инстанции установил следующее.

В рамках проверяемых контролируемых сделок поставка товаров осуществлялась как при условии предоплаты, так и при последующей оплате товаров.

Агентством Platts публикуются цены на условия спот. Спот - условия расчётов, при которых оплата по сделке производится немедленно (как правило, в течение двух дней).

Таким образом, котировки Platts необходимо скорректировать на срок оплаты за товары, поставляемые в рамках проверяемых контролируемых сделок.

ИКАР не раскрывает информацию об условиях оплаты, а соответственно указанным агентством усредняются сделки с различными условиями оплаты.

В соответствии с обычаями делового оборота, чем меньше срок оплаты, тем меньше стоимость товара. Представление Покупателю отсрочки платежа по своей сути является представлением ему коммерческого кредита, в свою очередь в случае предварительной оплаты товара, фактически коммерческий кредит представляется Поставщику товара (ст. 823 Гражданского кодекса РФ). Соответственно, чем выше срок коммерческого кредита, тем выше стоимость товара, в случае если коммерческий кредит предоставляется Поставщиком. В случае если коммерческий кредит предоставляется Покупателем, то стоимость реализуемого товара, как правило, понижается в качестве оплаты предоставленного кредита.

Исходя из изложенного, с целью приведения котировок агентства ИКАР в сопоставимый вид по отношению к проверяемым контролируемым сделкам необходимо осуществить корректировки на максимальную маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний, а также на фактический срок оплаты за товары, поставленные в рамках проверяемых контролируемых сделок. Указанные корректировки позволят средние цены, публикуемые агентствами уменьшить на максимально возможную прибыль, получаемую компаниями, принимающими на себя аналогичные GTCS Trading JLT риски, в том числе кредитные.

Таким образом, Суд установил, что сопоставляемые и проверяемые сделки несопоставимы по сроку оплаты за поставленные товары. При этом указанные несоответствия могут быть устранены путём осуществления корректировок.

По валюте Контракта Суд первой инстанции установил следующее.

Platts и ИКАР публикуют цены в долларах США за тонну.

В рамках проверяемых контролируемых сделок цена определялась как в долларах США (Контракты №7, №10 и №12), так и в ЕВРО (Контракты №13 и №11).

Таким образом, Суд признал обоснованным вывод налогового органа, что сопоставляемые сделки и проверяемые сделки, осуществленные в долл. США, являются сопоставимыми по валюте Контракта. Для применения сопоставимых сделок к проверяемым сделкам, осуществленным в ЕВРО, необходимо осуществить корректировки на курсы валют.

По условиям поставки судом установлено следующее.

В рамках проверяемых и сопоставляемых сделок поставка товаров осуществлялась на условия FOB. Таким образом, Суд первой инстанции признал, что указанные сделки являются сопоставимыми по условиям поставки.

По базису поставки Суд первой инстанции установил следующее.

В рамках проверяемых и сопоставляемых сделок поставка товаров осуществлялась в портах Азова, Ростова-на-Дону. Таким образом, Суд признал обоснованным, что указанные сделки являются сопоставимыми по базису поставки. Исключением являются котировки на кукурузу, публикуемые агентством Platts, которые несопоставимы по базису поставки, а соответственно неприменимы для целей сопоставления.

Platts публикует цены, период поставки в которых составляет 28-42 дня с даты публикации. ИКАР не раскрывает информацию о периоде поставки в сделках, на основании которых формируются цены.

В рамках проверяемых контролируемых сделок период поставки составлял 1-10 дней с момента согласования цены (имеется незначительное количество поставок с более длительным периодом).

Таким образом, сопоставляемые сделки и проверяемые сделки являются несопоставимыми по периоду поставки. При этом, с целью устранения влияния указанного фактора на цены возможно использование котировального периода, включающего как котировки с датами поставки, соответствующими датам поставки (датам перехода права собственности) в проверяемых контролируемых сделках, так и котировки которые на момент

согласования цены в проверяемых контролируемых сделках (даты дополнительного соглашения / спецификации) опубликованы, но поставки по которым будут осуществлены уже после совершения проверяемых контролируемых сделок (после даты перехода права собственности), в частности:

- при использовании котировок агентства Platts, с целью определения интервала рыночных цен, возможно использовать котировальный период, при котором минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен будет самая минимальная (максимальная) из опубликованных агентством котировок актуальная по состоянию за период от даты поставки (дата перехода права собственности) минус 42 дня до даты, предшествующей дате согласования цены (дате дополнительного соглашения / спецификации) в проверяемых контролируемых сделках;

- при использовании котировок ИКАР, с целью определения интервала рыночных цен, возможно использовать котировальный период, при котором минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен будет самая минимальная (максимальная) из опубликованных агентством котировок актуальная по состоянию за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения / спецификации) в проверяемых контролируемых сделках.

Использование указанных котировальных периодов позволило учесть в интервале рыночных цен как сделки, совершенные до проверяемых контролируемых сделок, так и сделки, совершаемые после их совершения, т.е. учесть ожидания налогоплательщика по возможным изменениям рынка в будущий период, основанные на информации, имеющейся до момента согласования цены.

Таким образом, суд первой инстанции правомерно установил, что проверяемые контролируемые сделки являются сопоставимыми по отношению к котировкам агентств Platts и ИКАР при условии осуществления указанных в данном разделе корректировок, в частности:

- для поставок пшеницы (композиата пшеницы) 3 и 4 класса возможно применение самых минимальных котировок агентства Platts, исходя из котировального периода определенного для данного агентства, с учетом корректировок на маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний и на срок оплаты. Для поставляемой в рамках проверяемых контролируемых сделок пшеницы 5-го класса ценовые индикаторы отсутствуют, а соответственно метод сопоставимых рыночных цен к указанным поставкам неприменим;

- для поставок ячменя возможно применение самых минимальных котировок агентства ИКАР за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения / спецификации) с учетом корректировок на маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний и на срок оплаты. При этом, агентством ИКАР не публиковались цены на фуражный ячмень в период с января по июль 2014 года, соответственно, использование данных указанного агентства возможно только в отношении проверяемых контролируемых сделок по поставке ячменя, цены в которых были определены с августа 2014 года;

- для поставок кукурузы возможно применение самых минимальных котировок ИКАР за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения / спецификации) с учетом корректировок на маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний и на срок оплаты.

В соответствии с пунктом 2 статьи 105.10 НК РФ использование метода цены последующей реализации является приоритетным для определения соответствия рыночным ценам цен, по которым товар приобретается в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки лицам, не признаваемым взаимозависимыми.

В рамках проверяемых контролируемых сделок ООО «ТД РИФ» осуществляет реализацию товаров в адрес GTCS Trading JLT которая реализует указанные товары последующим покупателям.

С целью получения информации об условиях реализации товаров компанией GTCS Trading JLT, закупленных у ООО «ТД РИФ» в рамках проверяемых контролируемых сделок и реализованных лицам, не признаваемым взаимозависимыми с GTCS Trading JLT, в адрес территориального налогового органа было направлено поручение об истребовании документов от 23.03.2017 №ЕД-5-13/552ДСП @. В ответ на требование территориального налогового органа, выставленного на основании указанного поручения, налогоплательщиком письмом от 10.04.2017 №10/02 (т. 6 л.д. 145-148) было сообщено об отсутствии информации о ценах последующей реализации компанией GTCS Trading JLT сельхозпродукция продукции, приобретенной у ООО «ТД РИФ» в 2014-2015 гг., а также информации о покупателях указанной сельхозпродукции продукции.

Ввиду непредставления налогоплательщиком информации о последующей реализации товаров компанией GTCS Trading JLT, указанная информация была запрошена у компетентных органов Объединенных Арабских Эмиратов (т. 13 л.д. 82-90), в частности запрос содержал следующие вопросы:

- Каковы были коммерческие условия и цены в контрактах по перепродаже зерна, приобретенного GTCS Trading JLT у ООО ТД «РИФ» конечным покупателям в 2014-2015 годах? Просьба представить контракты по дальнейшей перепродаже зерна, дополнения и приложения к указанным контрактам, спецификации, коммерческие инвойсы, сертификаты качества, товаросопроводительные документы по поставкам 2014-2015 годов;

- Каковы были условия транспортировки и перевалки зерна, приобретенного GTCS Trading JLT у ООО ТД «РИФ» конечным покупателям в 2014-2015 годах? Просьба представить договора, коммерческие инвойсы и иные документы, подтверждающие осуществление указанных функций и их стоимость в 2014-2015 годах;

- Осуществлял ли GTCS Trading JLT страхование и анализ качества зерна, приобретенного GTCS Trading JLT у ООО ТД «РИФ» в 2014-2015 годах? Просьба представить подтверждающие документы в случае, если указанные функции выполнялись.

В ответ на запрос в компетентные органы Объединенных Арабских Эмиратов были получены регистрационные документы GTCS Trading JLT, а также финансовые отчеты организации за 2014-2016 гг. (т. 6 л.д. 1-86, т. 7 л.д. 1-70, т. 7 л.д. 121-150, т. 8 л.д. 101-150).

Информация, представленная компетентными органами Объединенных Арабских Эмиратов, не позволяет рассчитать показатель валовой рентабельности продаж приходящиеся на проверяемые контролируемые сделки.

В соответствии с финансовым отчетом GTCS Trading JLT за 2014 г., представленными компетентными органами иностранного государства, общая сумма расходов компании на закупку товаров составила 473 576 770 долл. США. При этом стоимость покупок от связанных сторон составила 430 144 082 долл. США, что соответствует стоимости товаров, поставленных в рамках проверяемых контролируемых сделок.

Таким образом, стоимость закупок товаров в размере 43 432 688 долл. США приходится на закупки у иных поставщиков. При этом без регистров учета доходов и расходов GTCS Trading JLT отсутствует возможность определить сумму доходов полученных от перепродажи товаров, закупленных непосредственно у ООО «ТД РИФ». Соответственно определить валовую рентабельность продаж GTCS Trading JLT по проверяемым контролируемым сделкам на основании данных только финансового отчета не представляется возможным.

Более того, информация, представленная компетентными органами Объединенных Арабских Эмиратов, не содержит сведений о конечных покупателях товаров, поставляемых

GTCS Trading JLT, в частности, являются ли указанные лица, не взаимозависимыми с GTCS Trading JLT.

Также в ходе проверки были осуществлены запросы в компетентные органы иностранных государств в отношении грузополучателей товаров, реализованных компанией GTCS Trading JLT в рамках проверяемых контролируемых сделок, которые были отражены в коносаментх.

В отношении ответов от компетентных органов иностранных государств, которые содержали информацию по отдельным сделкам последующей реализации товаров компанией GTCS Trading JLT в адрес независимых покупателей, следует отметить, что в ходе функционального анализа сторон сделок было выявлено, что GTCS Trading JLT осуществляло транспортировку, перевалку, страхование, фумигацию реализуемых товаров.

При этом в отношении сделок последующей реализации товара, приобретенного GTCS Trading JLT в рамках проверяемых контролируемых сделок, документы (информация) о которых поступили от компетентных органов иностранных государств, не представлена полная информация обо всех прямых расходах GTCS Trading JLT, связанных с последующей реализацией товаров.

Таким образом, сведения о себестоимости реализованных товаров в адрес независимых покупателей отсутствуют, что не позволяет рассчитать показатель валовой рентабельности по сделкам, совершенным GTCS Trading JLT с независимыми лицами, сведения о которых были представлены, и, как следствие, применить метод цены последующей реализации в отношении контролируемых сделок.

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.7 НК РФ при выборе метода, используемого при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, должны учитываться полнота и достоверность исходных данных, а также обоснованность корректировок, осуществляемых в целях обеспечения сопоставимости сопоставляемых сделок с анализируемой сделкой.

Таким образом, ввиду отсутствия документов (информации), необходимых для применения метода цены последующей реализации, суд первой инстанции обоснованно пришёл к выводу, что указанный метод неприменим для целей определения доходов в проверяемых контролируемых сделках.

По оценке применимости затратного метода суд первой инстанции установил следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.11 НК РФ затратный метод является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном статьей 105.8 настоящего Кодекса.

Проведенным анализом качественных характеристик поставляемых товаров, методологий формирования котировок ценовых агентств на пшеницу, кукурузу и ячмень установлено, что контролируемые сделки, предметом которых является экспорт ячменя (за период с января по июль 2014 года) и пшеницы 5 класса не являются в должной степени сопоставимыми.

Таким образом, для рассматриваемых сделок с ячменем и пшеницей 5 класса не установлено достаточной информации на соответствующем рынке товаров.

Метод цены последующей реализации, указанный в подпункте 2 пункта 1 статьи 105.7 НК РФ не применим.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 105.11 НК РФ затратный метод может применяться при продаже сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся

взаимозависимыми с продавцом. В ходе проверки было установлено, что ООО «ТД РИФ» реализует в адрес взаимозависимой компании GTCS Trading JLT сельхозпродукцию.

Таким образом, в силу невозможности применения к анализируемым сделкам по реализации ячменя, цены на который были согласованы в период с января по июль 2014 года, и пшеницы 5 класса, методов ценообразования, перечисленных в подпунктах 1-2 статьи 105.7 НК РФ, для оценки таких сделок применим затратный метод.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.8 НК РФ при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, могут быть использованы в порядке, предусмотренном статьями 105.10 - 105.13 НК РФ (метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли), следующие показатели рентабельности:

- 1) валовая рентабельность, определяемая как отношение валовой прибыли к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость;
- 2) валовая рентабельность затрат, определяемая как отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров (работ, услуг);
- 3) рентабельность продаж, определяемая как отношение прибыли от продаж к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость;
- 4) рентабельность затрат, определяемая как отношение прибыли от продаж к сумме себестоимости проданных товаров (работ, услуг), коммерческих и управленческих расходов, связанных с продажей товаров (работ, услуг);
- 5) рентабельность коммерческих и управленческих расходов, определяемая как отношение валовой прибыли к коммерческим и управленческим расходам, связанным с продажей товаров (работ, услуг);
- б) рентабельность активов, определяемая как отношение прибыли от продаж к текущей рыночной стоимости активов (внеоборотных и оборотных), прямо или косвенно используемых в анализируемой сделке, В отсутствие необходимой информации о текущей рыночной стоимости активов рентабельность активов может определяться на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.8 НК РФ при определении интервала рентабельности используются значения рентабельности, определяемые по результатам не менее четырех сопоставимых сделок, в том числе совершенных налогоплательщиком, при условии, что указанные сделки совершены с лицами, не являющимися взаимозависимыми с налогоплательщиком, либо на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее четырех сопоставимых организаций.

Выбор указанных организаций осуществляется с учетом их отраслевой специфики и соответствующих видов деятельности, осуществляемых ими в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях относительно анализируемой сделки.

При отсутствии в отрасли, к которой принадлежит лицо, являющееся стороной анализируемой сделки, организаций, не являющихся взаимозависимыми с указанным лицом, выбор организаций для проведения анализа осуществляется с учетом сопоставимости функций, осуществляемых этими организациями, принимаемых ими рисков и используемых активов.

В отсутствие информации о четырех и более сопоставимых сделках либо в отсутствие информации о бухгалтерской (финансовой) отчетности четырех и более сопоставимых организаций в целях определения интервала рентабельности может использоваться информация о меньшем количестве сопоставимых сделок (бухгалтерской (финансовой) отчетности меньшего количества организаций).

Учитывая, что в общедоступных источниках информации отсутствуют сведения о сопоставимых сделках, интервал рентабельности определялся на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности сопоставимых организаций.

Отбор сопоставимых компаний:

Суд первой инстанции установил, что с целью определения рыночного интервала рентабельности компаний, осуществляющих деятельность, сопоставимую деятельности ООО ТД «РИФ» (оптовую торговлю зерном), ФНС России был осуществлен отбор сопоставимых компаний по вышеуказанным требованиям в базе данных «ASTRA» (системы СПАРК) в соответствии с положениями пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

1) Сопоставимость вида деятельности.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ сопоставимость деятельности может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности.

В ходе анализа функций и рисков сторон проверяемых контролируемых сделок было установлено, что ООО ТД «РИФ» осуществляло куплю-продажу сельхозпродукции.

Таким образом, с целью осуществления первоначальной выборки, ФНС России были отобраны компании, осуществляющие деятельность по кодам экономической деятельности:

- 51.11 - «деятельность агентов по оптовой торговле живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами»
- 51.21.1 - «оптовая торговля зерном оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных».

2) Независимость компаний.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ в выборку сопоставимых компаний должны включаться компании, если они не участвует прямо (или) косвенно в других организациях с долей такого участия более 25 процентов или не имеют в качестве участника (акционера) организацию с долей прямого участия более 25 процентов.

В системе «СПАРК» отбор независимых компаний осуществляется автоматически.

3) Отсутствие убытков.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ в выборку сопоставимых компаний должны включаться компании, не имеющие убытков от продаж по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность.

В системе «СПАРК» отбор убыточных компаний осуществляется автоматически.

4) Величина чистых активов.

В системе «СПАРК» компании, имеющие отрицательную величину чистых активов, исключаются автоматически (подпункт 2 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ).

В первичной выборке установлена 2431 компания (т. 12 л.д. 37-74).

Достаточность информации*

У 1711 компаний, попавших в выборку, отсутствовали финансовые показатели за один или несколько периодов. Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 720 компаний (т. 12 л.д. 75-87).

Сопоставимость географических условий деятельности.

ООО ТД «РИФ» зарегистрировано в Ростовской области. Таким образом, с целью обеспечения большей экономической сопоставимости в выборке осталось 53 компании, осуществляющие деятельность в одном регионе (т. 12 л.д. 88-90).

Фильтр по финансовым показателям.

С целью отсекаания малых предприятий из выборки были исключены компании с выручкой менее 100 млн. руб., в выборке осталось 19 компаний (т. 12 л.д. 91-92).

Проверка сопоставимости вида деятельности.

Фактическим видом деятельности ООО ТД «РИФ», от которого оно получает доходы по контролируемым сделкам, является экспорт сельскохозяйственной продукции. Таким образом, с целью оценки его показателя рентабельности требуется сопоставление с рыночным интервалом рентабельности независимых экспортеров сельскохозяйственной продукции.

Списки экспортеров зерна можно найти в общедоступных источниках информации, таких как:

- ФГБУ «Центр оценки качества зерна»: <http://www.fczerna.ru>;
- Информационный зерновой портал: www.zerno.ru;
- Сайт национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции: www.paesr.ru.
- иные источники информации.

Проведенным анализом экспортеров зерна установлено 6 независимых сопоставимых экспортеров зерна, информация о деятельности, которых подтверждена общедоступными источниками информации (т. 12 л.д. 93).

При этом, по результатам оценки доводов налогоплательщика, изложенных в Возражениях от 19.04.2018 № б/н (т. 12 л.д. 94-106), из списка сопоставимых организаций, используемых для расчета рыночного интервала рентабельности, были исключены компании ООО «АгроКом» и ООО «ЛАРОС».

Таким образом, по результатам поиска сопоставимых компаний в отбор попало 4 организации, осуществляющих сопоставимую по отношению к ООО ТД «РИФ» деятельность.

В соответствии с пунктом 8 статьи 105.7 НК РФ для целей применения методов, указанных в подпунктах 2 и 3 пункта 1 настоящей статьи, данные бухгалтерской (финансовой) отчетности, на основании которых осуществляется расчет интервала рентабельности, должны быть приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов на показатели рентабельности и интервал рентабельности, рассчитываемые в соответствии с методами, указанными в подпунктах 2 и 3 пункта 1 настоящей статьи.

В соответствии с пунктом 7 Приказа Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее - ПБУ 10/99) Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

В соответствии с абзацем 2 пункта 9 ПБУ 10/99 коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

В ходе анализа регистров учета стоимости товаров, списанных в 2014 году, оборотно-сальдовых ведомостей по счетам 90.02.01 и 44, было установлено, что ООО «ТД РИФ» в Отчете о финансовых результатах в составе себестоимости продаж отражает исключительно стоимость приобретенных товаров, определяемая по средней себестоимости.

По данным оборотно-сальдовой ведомости в составе коммерческих расходов ООО «ТД РИФ» отражаются иные расходы, связанные с реализацией товаров, в частности:

амортизация, аренда, валютный контроль, командировочные расходы, материальные расходы, налоги и сборы, оплата труда, перевалка зерна, погрузо-разгрузочные расходы, присвоение номера ТД, прочие расходы, сертификация и ТЭО, страховые взносы, таможенные платежи, услуги банка, услуги нотариуса, услуги связи.

При анализе бухгалтерской отчетности отобранных сопоставимых организаций, осуществляющих перепродажу, было установлено, что указанными организациями коммерческие расходы формируются отдельно от себестоимости продаж. Информация о составе расходов, принимаемых указанными организациями в себестоимости продаж и в коммерческих расходах, в общедоступных источниках информации отсутствует. При этом, даже если допустить, что отобранные сопоставимые организации учитывают в составе себестоимости продаж, помимо стоимости приобретенных товаров, иные затраты, валовая рентабельность затрат ООО «ТД РИФ» не должна быть ниже минимального значения интервала валовой рентабельности затрат сопоставимых организаций, осуществляющих перепродажу, определенного в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК РФ.

Исходя из изложенного, сопоставление минимального значения интервала валовой рентабельности затрат, определенного в порядке статьи 105.8 НК РФ, с валовой рентабельностью затрат ООО «ТД РИФ» по проверяемым сделкам является допустимым методом определения соответствия цены в проверяемых сделках рыночной цене в соответствии со статьей 105.11 НК РФ.

Влияние возможных отклонений в порядке учета расходов на показатели рентабельности затрат и интервал рентабельности затрат были признаны несущественными.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 105.8 НК РФ валовая рентабельность затрат, определяется как отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров (работ, услуг).

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ минимальное и максимальное значения интервала рентабельности рассчитывается в следующем порядке:

1) совокупность значений рентабельности, которые используются для определения интервала рентабельности, упорядочивается по возрастанию, образуя выборку, используемую для определения этого интервала. При этом каждому значению рентабельности, начиная с минимального, присваивается порядковый номер. В случае, если выборка содержит два и более одинаковых значения рентабельности, в выборку включаются все такие значения. При определении интервала рентабельности не учитывается рентабельность анализируемой сделки;

2) минимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

если частное от деления на четыре числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, является целым числом, то минимальным значением интервала рентабельности признается среднее арифметическое значения рентабельности, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения рентабельности, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер в этой выборке;

если частное от деления на четыре числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, не является целым числом, то минимальным значением интервала рентабельности признается значение рентабельности, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу;

3) максимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

если произведение 0,75 и числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, является целым числом, то максимальным значением интервала рентабельности признается среднее арифметическое значения рентабельности, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения рентабельности, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер в этой выборке;

если произведение 0,75 и числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, не является целым числом, то максимальным значением интервала рентабельности признается значение рентабельности, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу.

Исходя из изложенного, в соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ был произведен расчет интервала рентабельности на основании показателей валовой рентабельности затрат, отобранных сопоставимых компаний: мин. 9,38% и макс. 19,43%.

Таким образом, Суд первой инстанции признал обоснованным вывод ФНС России, что валовая рентабельность затрат по сделкам, предметом которых является ячмень (согласование цены в период с января по июль 2014 года) и пшеница 5 класса, не должна быть ниже 9,38%.

С учетом установленных в ходе проведения проверки обстоятельств ФНС России произведен расчет занижения налоговой базы и суммы налога на прибыль, вследствие установления коммерческих или финансовых условий в сделках, отличных от рыночных условий.

При этом налоговым органом произведены корректировки для применения метода сопоставимых рыночных цен.

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.5 НК РФ если коммерческие и (или) финансовые условия сопоставляемых сделок отличаются от коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки, такие сделки могут быть признаны сопоставимыми с анализируемой сделкой, если различия между указанными условиями анализируемой и сопоставляемых сделок не оказывают существенного влияния на их результаты или если такие различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок к условиям и (или) результатам сопоставляемых сделок или анализируемой сделки.

В соответствии с пунктом 12 статьи 105.5 НК РФ осуществление корректировок для обеспечения необходимой степени сопоставимости условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании следующих принципов:

1) доходы (прибыль, выручка) сторон сделки, не являющейся контролируемой, формируются с учетом используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков в сложившихся на рынке товаров (работ, услуг) экономических условиях и отражают функции, выполняемые каждой стороной сделки в соответствии с условиями договора и обычаями делового оборота;

2) осуществление дополнительных функций, использование активов, существенно влияющих на величину доходов (прибыли, выручки), принятие дополнительных коммерческих (экономических) рисков сторонами сделки в соответствии с рыночной (коммерческой) стратегией при прочих равных условиях сопровождается повышением ожидаемых доходов (прибыли, выручки) по такой сделке.

5.1.1. Корректировка на срок оплаты/

В ходе анализа сопоставимости было установлено, что срок оплаты в сопоставляемых сделках отличается от срока оплаты в проверяемых контролируемых сделках. Срок оплаты в

сделках указывает на наличие (отсутствие) коммерческого кредита и фактически влияет на распределение между сторонами сделок рисков, связанных с неоплатой товара (кредитных рисков), а также валютных рисков.

Таким образом, необходимо осуществить корректировку на разницу в сроках оплаты между сопоставляемыми и проверяемыми контролируруемыми сделками.

В соответствии с пунктом 1 статьи 269 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от способа их оформления.

В соответствии с пунктом 1.1 статьи 269 НК РФ по долговому обязательству, возникшему в результате сделки, признаваемой в соответствии с настоящим Кодексом контролируемой сделкой, налогоплательщик вправе:

- признать доходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 настоящей статьи;
- признать расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка менее максимального значения интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 настоящей статьи.

Подпунктами 2 и 6 пункта 1.2 статьи 269 НК РФ установлены интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам:

- по долговому обязательству, оформленному в евро, - от Европейской межбанковской ставки предложения (EURIBOR.) в евро, увеличенной на 4 процентных пункта, до ставки EURIBOR в евро, увеличенной на 7 процентных пунктов;
- по долговому обязательству, оформленному в иных валютах, не указанных в подпунктах 1-5 пункта 1.2 статьи 269 НК РФ, - от ставки ЛИБОР в долларах США, увеличенной на 4 процентных пункта, до ставки ЛИБОР в долларах США, увеличенной на 7 процентных пунктов.

В соответствии с подпунктами 1 и 3 пункта 1.3 статьи 269 НК РФ в отношении долговых обязательств, по которым ставка является фиксированной и не изменяется в течение всего срока действия долгового обязательства, под ключевой ставкой Центрального банка Российской Федерации (ставкой ЛИБОР, ставкой EURIBOR., ставкой SHIBOR) понимается соответствующая ставка, действовавшая на дату привлечения денежных средств или иного имущества в виде долгового обязательства,

В отношении интервалов предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам принимается ставка ЛИБОР (ставка EURIBOR, ставка SHIBOR) на срок, в наибольшей степени соответствующий сроку долгового обязательства.

Таким образом, с целью осуществления корректировки на сроки оплаты возможно применение ставок LIBOR и EURIBOR (в зависимости от валюты Контракта), актуальных в период возникновения между сторонами проверяемых сделок коммерческих кредитов, увеличенных на 7 процентных пунктов.

Для расчета корректировки на срок оплаты необходимо применить формулу расчета простого процента:

$$L=(P \times (1 \text{ LIBOR}(\text{EURIBOR}) \times (N/365)) - P) / Q, \text{ где:}$$

L - размер корректировки к цене товар на срок оплаты (стоимость коммерческого кредита);

P - стоимость товара, по которому была произведена оплата;

LIBOR(EURIBOR) - ставки LIBOR и EURIBOR, увеличенные на 7 процентных пункта, которые в наибольшей степени соответствуют сроку долгового обязательства и актуальны на момент возникновения коммерческого кредита между сторонами проверяемых контролируемых сделок;

N - фактическое количество дней с даты оплаты до даты перехода права собственности (с даты перехода права собственности до даты оплаты);

C - количество товара по сделке, тонн.

Таким образом, Суд установил, что с целью осуществления корректировки, ФНС России минимальная цена определенного к каждой сделке интервала цен уменьшена (увеличена) на стоимость коммерческого кредита, определенного исходя из фактических условий каждой проверяемой контролируемой сделки.

5.1.2. Корректировка на курс валюты.

В ходе анализа сопоставимости было установлено, что валюта, в которой определяются цены в сопоставляемых сделках, отличается от валюты, в которой осуществлялись расчеты в части проверяемых контролируемых сделок. Валюта Контракта в сделках указывает на наличие (отсутствие) рисков, связанных с возможным изменением курса валюты во временной период между датой оплаты и датой поставки товара. Корректировка на возможные валютные риски учитывается при осуществлении корректировки на срок оплаты, поскольку указанная корректировка производится исходя из рыночных процентных ставок, размер которых в том числе зависит от валюты кредитных обязательств (т.е. в размер процентных ставок входит оценка возможных рисков, связанных с изменением курсов валют).

Таким образом, Суд установил, что цены в сделках, используемых для сопоставления с проверяемыми контролируемыми сделками, осуществленными в ЕВРО, ФНС России были переведены в соответствующую валюту по актуальным на момент совершения проверяемых контролируемых сделок (в зависимости от даты перехода права собственности) курсам ЕВРО к доллару США, устанавливаемым Европейским центральным банком.

5.2. Корректировка на иные условия сделок.

В ходе анализа сопоставимости было определено, что информационно-ценовыми агентствами публикуются усредненные цены товаров на определенных агентствах условиях. Усреднение цен агентствами, говорит о том, что на абсолютно аналогичных условиях в аналогичный период времени заключались сделки, в которых цена на товары была ниже (выше) котировок публикуемых Platts и ИКАР.

Исходя из изложенного, с целью определения минимального значения интервала рыночных цен, котировки информационно-ценовых агентств необходимо скорректировать на рентабельность компаний, осуществляющих сопоставимую по отношению к GTCS Trading JLT деятельность, т.е. скорректировать цену товаров на прибыль, которую получают торговые компании, осуществляющие аналогичные GTCS Trading JLT функции и риски.

В соответствии с пунктом 5 статьи 105.8 НК РФ расчет рентабельности по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях, на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности организации может производиться при одновременном соблюдении следующих условий:

1) если организация осуществляет сопоставимую деятельность и выполняет сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью. Сопоставимость деятельности может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, а также международными и иными классификаторами;

2) если совокупная величина чистых активов организации не является отрицательной по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на 31 декабря последнего года из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность;

3) если организация не имеет убытков от продаж по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность;

4) если организация не участвует прямо и (или) косвенно в другой организации с долей такого участия более 25 процентов (за исключением случаев, когда доступны сведения о консолидированной финансовой отчетности организаций, которые используются для расчета интервала рентабельности) или не имеет в качестве участника (акционера) организацию с долей прямого участия более 25 процентов.

С целью определения рыночного интервала рентабельности компаний, осуществляющих деятельность, сопоставимую деятельности GTCS Trading JLT (оптовую торговлю зерном), был осуществлен отбор сопоставимых компаний в базе данных «Bureau van Dijk. Orbis» в соответствии с положениями пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

Bureau van Dijk является мировым лидером по сбору и публикации информации о компаниях и бизнес-аналитики. Уникальной особенностью продуктов компании является глубокое покрытие частных компаний, их финансовых отчетов и структуры собственности.

Базы данных Bureau van Dijk по компаниям всего мира, отдельным странам и регионам содержат финансовую отчетность, подробную информацию по корпоративной структуре и аналитику для каждой отдельной компании, а также групп компаний для сравнения.

Суд первой инстанции установил, что первоначальный отбор сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний осуществлялся по следующим критериям:

1) Сопоставимость вида деятельности.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ сопоставимость деятельности может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, а также международными и иными классификаторами.

В ходе анализа функций и рисков сторон проверяемых контролируемых сделок было установлено, что GTCS Trading JLT осуществляло куплю-продажу сельхозпродукции, а также её транспортировку, фумигацию и страхование, путем привлечения сторонних организаций. Кроме того, было установлено, что компания не обладает какими-либо существенными активами, за исключение денежных средств, которыми осуществлялись расчеты с целью осуществления проверяемых контролируемых сделок.

Таким образом, с целью осуществления первоначальной выборки, были отобраны компании, осуществляющие деятельность по коду экономической деятельности Nace Rev.2 - 4621 - оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных,

2) Независимость компаний.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ в выборку сопоставимых компаний должны включаться компании, если они не участвует прямо (или) косвенно в других организациях с долей такого участия более 25 процентов или не имеют в качестве участника (акционера) организацию с долей прямого участия более 25 процентов.

С целью обеспечения требований НК РФ были отобраны компании с индикаторами независимости Bureau van Dijk «A+», «A» и «A-»; а также компании, которыми владеют физические лица, и компании, не имеющие дочерних компаний с долей участия более 25%.

3) Отсутствие убытков.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ в выборку сопоставимых компаний должны включаться компании, не имеющие убытков от продаж по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность.

С целью обеспечения требований НК РФ были отобраны компании, получившие операционную прибыль одновременно в двух из трех анализируемых периодов (ЕВИТ>0).

4) Дополнительные фильтры.

С целью обеспечения большей сопоставимости в базе данных «Orbis» дополнительно были применены следующие фильтры:

- организация действующая (status active);
- наличие отчетности за все анализируемые периоды (2011-2013);
- организация образована не позднее 2011 года (исключение компаний, которые могли преследовать определенные стратегии, к примеру, выход на рынок);
- выручка компании за анализируемый период превышает 20 млн. долл. США (исключение малых предприятий).

Стратегия и результат отбора сопоставимых независимых компаний были приведены в Приложении №35 к Акту (т. 12 л.д. 129-148). По результатам отбора в первоначальную выборку попало 323 компании.

Проверка полученных сведений.

Чистые активы.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ в выборку сопоставимых компаний должны включаться компании, если совокупная величина чистых активов организаций не является отрицательной по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на 31 декабря последнего года из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность.

Показатели финансовой отчетности в базе «Orbis» не содержат сведений о стоимости чистых активов, в связи с чем, расчет чистых активов произведен вручную по формуле: стоимость активов за вычетом обязательств или:

$NA = TA - (CL + NCL)$, где:

NA – net assets (чистые активы);

TA - Total assets (активы, всего);

CL – current liabilities (текущие обязательства);

NCL – non- current liabilities (отложенные обязательства).

Установлено, что 6 компаний из списка имели отрицательную величину чистых активов по состоянию на 31.12.2013 - (т. 14 л.д. 1-15). Указанные компании были исключены из первоначальной выборки. В списке осталось 317 компаний.

Полнота и достоверность исходных данных о компании.

У 107 компаний отсутствуют сведения о сайтах, позволяющих идентифицировать их фактическую деятельность - (т. 14 л.д. 16-24). Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 210 компаний.

Независимость.

Дополнительным анализом независимости компаний, попавших в выборку, установлено, что 16 компаний не являются в должной степени независимыми - (т. 14 л.д. 25-26). Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 194 компании.

Финансовые показатели.

У 6 компаний, попавших в выборку, отсутствовали финансовые показатели за один или несколько периодов, у одной компании с 2012 года на 98% снижается выручка по сравнению с 2011 годом (2011 г. выручка - 26 574 тыс. долл. США, 2012 г. - 309 тыс. долл. США) - (т. 14 л.д. 26-36). Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 187 компаний.

Численность сотрудников.

В соответствии с документами, представленными компетентными органами Объединенных арабских Эмиратов, численность сотрудников GTCS Trading JLT составляет 16 человек. Соответственно из выборки были исключены 2 организации с численностью сотрудников, превышающей 30 человек (т. 14 л.д. 26-36). В списке осталось 185 компании.

Проверка сопоставимости вида деятельности.

Компания GTCS Trading JLT фактически осуществляла исключительно деятельность по оптовой торговле зерном на внешнем (мировом) рынке. Код Nace Rev.2 «4621» расширяет данный вид деятельности, в него могут включаться, в частности, компании, осуществляющие оптовую торговлю необработанным табаком, семенами и кормами для животных. Таким образом, для обеспечения должной сопоставимости требуется дополнительная проверка соответствия осуществляемого вида деятельности потенциально сопоставимых компаний.

Кроме того, было установлено, что GTCS Trading JLT не обладает какими-либо существенными активами, за исключение денежных средств, которыми осуществлялись расчеты с целью осуществления проверяемых контролируемых сделок. Соответственно из выборки исключались компании, имеющие в собственности существенные активы (элеваторы, машины, оборудование, лаборатории, склады и пр.).

Проведенным анализом сайтов организаций установлено, что у 175 компаний деятельность по оптовой продаже зерна не подтверждена, либо деятельность компаний была существенно диверсифицирована, либо ориентирована на внутренний рынок, либо компания имела в собственности активы, наличие которых в собственности GTCS Trading JLT не установлено - (т. 14 л.д. 26-36). Указанные компании исключены из выборки. В списке осталась 10 компаний.

Таким образом, по результатам поиска сопоставимых компаний было отобрано 10 организаций, осуществляющих сопоставимую по отношению к GTCS Trading JLT деятельность.

Определение рыночного интервала рентабельности.

Выбор показателя рентабельности.

В соответствии с пунктами 4, 5 статьи 105.12 НК РФ при выборе конкретного показателя рентабельности учитываются вид деятельности, осуществляемый лицом, являющимся стороной анализируемой сделки, осуществляемые им функции, используемые активы и принимаемые экономические (коммерческие) риски, полнота, достоверность и сопоставимость данных, используемых для расчета соответствующей рентабельности, а также экономическая обоснованность такого показателя.

Для целей применения статьи 105.12 НК РФ показатели рентабельности используются с учетом следующих особенностей:

1) рентабельность продаж используется при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые не являются взаимозависимыми с ним, а также при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, не являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые являются взаимозависимыми с ним;

2) валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов используется в случаях, указанных в подпункте 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ, если лицо, осуществляющее перепродажу, несет незначительные экономические (коммерческие) риски при приобретении и последующей перепродаже товаров в непродолжительный период и при этом существует прямая взаимосвязь между величиной валовой прибыли от продаж лица, осуществляющего перепродажу, и величиной осуществленных им коммерческих и управленческих расходов;

3) рентабельность затрат используется при выполнении работ, оказании услуг, а также при производстве товаров;

4) рентабельность активов используется при производстве товаров (в частности, если анализируемые сделки совершаются лицами, которые осуществляют капиталоемкую деятельность).

В рамках проверяемых контролируемых сделок GTCS Trading JLT покупает сельхозпродукцию у ООО «ТД РИФ», осуществляет фумигацию указанной продукции и

перепродаёт в адрес последующих покупателей с условием доставки продукции в определенный порт и её страхованием.

Таким образом, в качестве показателя, по которому будет рассчитан интервал рентабельности, ФНС России был выбран показатель рентабельности продаж.

Расчет интервала рентабельности продаж/

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 105.8 НК РФ рентабельность продаж, определяется как отношение прибыли от продаж к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость.

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ в целях применения метода сопоставимой рентабельности определяются минимальное и максимальное значения интервала рентабельности, которые рассчитываются в следующем порядке:

1) совокупность значений рентабельности, которые используются для определения интервала рентабельности, упорядочивается по возрастанию, образуя выборку, используемую для определения этого интервала. При этом каждому значению рентабельности, начиная с минимального, присваивается порядковый номер. В случае, если выборка содержит два и более одинаковых значения рентабельности, в выборку включаются все такие значения. При определении интервала рентабельности не учитывается рентабельность анализируемой сделки;

2) минимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

если частное от деления на четыре числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, является целым числом, то минимальным значением интервала рентабельности признается среднее арифметическое значения рентабельности, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения рентабельности, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер в этой выборке;

если частное от деления на четыре числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, не является целым числом, то минимальным значением интервала рентабельности признается значение рентабельности, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу;

3) максимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

если произведение 0,75 и числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, является целым числом, то максимальным значением интервала рентабельности признается среднее арифметическое значения рентабельности, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения рентабельности, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер в этой выборке;

если произведение 0,75 и числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 105.8 НК РФ, не является целым числом, то максимальным значением интервала рентабельности признается значение рентабельности, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу.

Исходя из изложенного, в соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ был произведен расчет интервала рентабельности на основании показателей рентабельности продаж отобранных сопоставимых компаний: мин. 0,53%; макс. 2,29%.

Таким образом, Суд первой инстанции установил, что с целью осуществления корректировки, минимальная цена определенного к каждой сделке интервала цен ФНС России уменьшена на максимальное значение интервала рентабельности продаж (2,29%).

Также Суд первой инстанции установил, что ФНС России проведено сопоставление по методу сопоставимых рыночных цен контролируемых сделок, предметом которых является пшеница 3 и 4 класса, кукуруза, а также ячмень, цены на который были определены с августа 2014 года (дата дополнительного соглашения / спецификации от 01.08.2014).

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.9 НК РФ при использовании данных информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) в целях применения метода сопоставимых рыночных цен в соответствии с пунктом 7 статьи 105.7 НК РФ минимальным и максимальным значениями интервала рыночных цен могут признаваться опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам, совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.9 НК РФ в случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, для целей налогообложения признается, что такая цена соответствует рыночной цене.

В случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует минимальному значению интервала рыночных цен.

Применение для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рыночных цен в соответствии с пунктом 7 статьи 105.9 НК РФ производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.9 НК РФ интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки.

Интервал рыночных цен по данным информационно-ценовых агентств определялся как минимальное (максимальное) значение опубликованных ценовыми агентствами котировок за котировальный период, в частности:

Контролируемые сделки, предметом которых является пшеница 3 и 4 класса:

Интервал рыночных цен определялся как минимальное (максимальное) значение котировок, опубликованных ИЦА Platts, в следующем порядке:

1) Определялось минимальное (максимальное) значение котировок агентства Platts за котировальный период, при котором минимальным (максимальным) значением признавалась самая минимальная (максимальная) из опубликованных агентством котировок актуальная по состоянию за период от даты поставки (дата перехода права собственности) минус 42 дня до даты согласования цены (даты дополнительного соглашения / спецификации);

2) Минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен признавалось наименьшее (наибольшее) значение котировки из определенных для каждой поставки интервалов по данным ИЦА Platts.

Контролируемые сделки, предметом которых является кукуруза:

- Минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен признавалась самая минимальная (максимальная) из опубликованных ИКАР котировок, актуальная по состоянию за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения / спецификации).

Контролируемые сделки, предметом которых является ячмень, цены на который были определены с августа 2014 года (дата дополнительного соглашения / спецификации от 01.08.2014):

- Минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен признавалась самая минимальная (максимальная) из опубликованных ИЦА ИКАР

котировок, актуальная по состоянию за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения / спецификации).

К минимальному значению интервала рыночных цен были применены корректировки, на срок оплаты, на курс валюты, на рентабельность, в зависимости от фактических условий совершения каждой проверяемой контролируемой сделки.

В отношении сопоставления проверяемых контролируемых сделок со сделками ООО «ТД РИФ», осуществленными с независимыми лицами, следует отметить, что в соответствии с пунктом 2 статьи 105.9 НК РФ при наличии информации только об одной сопоставимой сделке, предметом которой являются идентичные (при их отсутствии - однородные) товары (работы, услуги), цена указанной сделки может быть признана одновременно минимальным и максимальным значением интервала рыночных цен только в случае, когда коммерческие и (или) финансовые условия указанной сделки полностью сопоставимы с коммерческими и (или) финансовыми условиями анализируемой сделки (либо с помощью соответствующих корректировок обеспечена полная сопоставимость таких условий).

Методом сопоставимых рыночных цен с использованием информации о сделках, совершенных ООО «ТД РИФ» с независимым лицом, могут быть определены доходы по 5 контролируемым сделкам, предметом которых является пшеница (композит пшеницы) 3 и 4 класса, совершенных в период с 19.06.2014 - 27.06.2014;

Таким образом, скорректированная на срок оплаты цена в сделках ООО «ТД РИФ» с независимыми лицами, которые были признаны сопоставимыми по отношению к 5 контролируемым сделкам, предметом которых является пшеница (композит пшеницы) 3 и 4 класса, совершенных в период с 19.06.2014 - 27.06.2014, была признана одновременно минимальным и максимальным значением интервала рыночных цен.

По результатам сопоставления цен в проверяемых контролируемых сделках с интервалами рыночных цен было установлено занижение доходов налогоплательщика на сумму 252 679 348 руб.

Сопоставление по затратному методу.

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.11 НК РФ в случае, если валовая рентабельность затрат продавца, являющегося стороной анализируемой сделки, по указанной сделке находится в пределах интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК РФ, для целей налогообложения признается, что цена, примененная в анализируемой сделке, соответствует рыночным ценам.

В соответствии с пунктом 5 статьи 105.7 НК РФ методы, указанные в подпунктах 2-5 пункта 1 настоящей статьи, могут использоваться также при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) по группе однородных сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица.

Однородными сделками для целей главы 14.2 настоящего Кодекса, настоящей главы и глав 14.4 - 14,6 настоящего Кодекса признаются сделки, предметом которых могут являться идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и которые совершены в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях.

Сделки налогоплательщика были совершены в различный период времени, с различными сроками оплаты и периодом поставки, что говорит о несопоставимости указанных сделок по коммерческим и (или) финансовым условиям. Таким образом, с целью сопоставления была определена рентабельность затрат каждой конкретной сделки, осуществленной налогоплательщиком.

На основании регистров налогового учета доходов и стоимости товаров за 2014 год осуществлен расчет валовой рентабельности затрат по каждой сделке по реализации ячменя (с января по июль 2014 года) и пшеницы 5 класса.

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ случае, если валовая рентабельность затрат продавца меньше минимального значения интервала рентабельности, определенного в

порядке, предусмотренном статьей 105.8 настоящего Кодекса, для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует минимальному значению интервала рентабельности.

Если валовая рентабельность затрат продавца превышает максимальное значение интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном статьей 105.8 настоящего Кодекса, для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует максимальному значению интервала рентабельности.

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.8 НК РФ применение для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рентабельности производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса.

По результатам сопоставления рентабельности затрат в проверяемых контролируемых сделках с интервалом рентабельности было установлено занижение доходов налогоплательщика на сумму 71 934 360 руб.

Также Суд первой инстанции установил, что в соответствии с проведенными в ходе проверки расчетами по определению доходов в контролируемой сделке, общая сумма неучтенных ООО «ТД РИФ» доходов составила 324 613 708 руб. или 8 314 181 долл. США (исходя из курса на момент признания доходов по каждой проверяемой сделке, по которой было выявлено отклонение). Исходя из финансового отчета GTCS Trading JLT за 2014 год, стоимость закупки товаров отражалась компанией по строке Costs of sales (расходы от продаж).

Сумма неучтенных ООО «ТД РИФ» доходов в долларах США была прибавлена к расходам от продажи компании GTCS Trading JLT за 2014 год и рассчитан показатель рентабельности продаж (EBIT margin) GTCS Trading JLT, который был бы сформирован при условии, что GTCS Trading JLT приобретал у ООО «ТД РИФ» товары в проверяемый период по минимальным значениям интервалов рыночных цен (максимальным значениям интервала рентабельности затрат), рассчитанным по результатам проверки.

В результате данного расчета рентабельность продаж GTCS Trading JLT при применении в проверяемых сделках минимальных значений интервалов рыночных цен (максимальных значений интервала рентабельности затрат), рассчитанных по результатам проверки, превышает верхнюю границу рыночного интервала рентабельности продаж сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний (2,29%), что свидетельствует об обоснованности произведенного ФНС России расчета величины дохода, недополученного налогоплательщиком, от продажи товара по контролируемым сделкам.

Более того, в соответствии с финансовыми отчетами GTCS Trading JLT за 2014-2016 гг., представленными компетентными органами Объединенных Арабских Эмиратов письмом №RU-2017-002 (т.7 л.д. 1-70; т. 8 л.д. 101-150), по состоянию на конец 2016 года Петру Ходыкину, как единственному акционеру GTCS Trading JLT выплачены дивиденды из прибыли, полученной в том числе в прошлые периоды, в размере 25 084 391 USD, что составляет 1 685 169 387 рублей по среднему курсу USD по данным ЦБ РФ.

Вознаграждение директора, Петра Ходыкина, в 2015 году составило 3 203 173 USD (196 322 473 рубля), в 2014 - 1 466 312 USD (56 394 359 рублей).

Согласно анализу банковских выписок, полученных письмом компетентных органов Объединенных Арабских Эмиратов от 14.02.2018 № RU -2017-002 установлено перечисление денежных средств следующим лицам:

1. Петр Ходыкин:

- 2012 г. - 100 000 дирхам ОАЭ (850 395,00 рублей);
 - 2013 г. - 600 000 дирхам ОАЭ (4 934 711,40 рублей);
 - 2014 г. - 5 298 099,82 дирхам ОАЭ (48 728 986,99 рублей);
 - 2015 г. - 9 461 375,00 дирхам ОАЭ (165 627 812,57 рублей);
 - 2016 г. - 1 955 500,00 дирхам ОАЭ (40 797 316,86 рублей);
 - 2017 г. - 8 849 775,00 дирхам ОАЭ (144 216 260,84 рублей).
2. Оксана Вертий с назначением платежа «5salary»/заработная плата:
- 2014 г. - 245 000,00 дирхам ОАЭ (2 253 374,27 рублей);
 - 2015 г. - 455 000,00 дирхам ОАЭ (7 965 084,86 рублей);
 - 2016 г. - 350 000,00 дирхам ОАЭ (7 301 999,95 рублей);
 - 2017 г. - 105 000,00 дирхам ОАЭ (1 711 083,89 рублей).

В соответствии со штатным расписанием, а также положением об оплате труда и премировании, Вертий Оксана Юрьевна является заместителем директора по ВЭД с окладом в 2014 году в размере 30 000 рублей, в 2015 году в размере от 30 000 до 40 000 рублей, Ходыкин Петр Викторович является президентом компании ТД РИФ в 2015 году его оклад составлял 10 000 рублей.

Согласно справкам 2-НДФЛ фактически Ходыкин Петр Викторович получил доход от ООО «ТД «РИФ»» в 2015 по коду дохода 2000 (вознаграждения, выплачиваемые работнику в качестве оплаты труда) в размере 20 000 рублей, указанный доход согласно справке 2-НДФЛ подлежит налогообложению по ставке 30%,

Вертий Оксана Юрьевна получила доход от ООО «ТД «РИФ»» в 2014 году по коду дохода 2000 (вознаграждения, выплачиваемые работнику в качестве оплаты труда) в размере 174 782,61 рубля, в 2015 году по коду дохода 2000, 2012 (вознаграждения, выплачиваемые работнику в качестве оплаты труда, отпускные выплаты) в размере 328 668,92 рубля, указанный доход согласно справке 2-НДФЛ подлежит налогообложению по ставке 13%.

Согласно общедоступным данным, Вертий Оксана Юрьевна является женой Петра Викторовича Ходыкина.

При этом, Вертий Оксана Юрьевна в списке сотрудников GTCS Trading JLT представленного компетентными органами Объединенных Арабских Эмиратов не числится.

Суммарный размер дивидендов, выплаченный Петру Викторовичу Ходыкину, а также его вознаграждение в качестве директора составляет 1 937 886 219 рублей.

Учитывая изложенное, Суд признал обоснованным вывод налогового органа, что выведенная в низконалоговую юрисдикцию ООО ТД «РИФ» прибыль путем применения трансфертных цен в сделках по реализации сельхоз продукции в адрес взаимозависимой организации GTCS Trading JLT в дальнейшем направлялась бенефициару указанных компаний - Петру Викторовичу Ходыкину и его жене -Вертий Оксане Юрьевне.

Таким образом, Суд первой инстанции установил создание налогоплательщиком коммерческих и финансовых условий в проверяемых сделках, отличных от тех, которые имели место в сопоставимых сделках, осуществленных между лицами, не являющимися взаимозависимым, в результате чего была занижена налоговая база по налогу на прибыль на 324 613 708 руб. Сумма неучтенного налога на прибыль организаций составила 64 922 741 руб.

При этом, Суд, руководствуясь положениями ч. 7 ст. 71, ч. 1 ст. 168, ч. 4 ст. 170 АПК РФ, обоснованно и мотивировано отклонил доводы Общества, а также указал мотивы, по которым посчитал законным и обоснованным решение ФНС России.

Таким образом, Судом первой инстанции оценены все заявленные доводы сторон, а также проанализированы имеющиеся в материалах дела доказательства, в их совокупности и взаимной связи.

Общество в апелляционной жалобе указало, что судом нарушены нормы процессуального права, что привело к принятию неправильного решения, не полностью

выяснены обстоятельства, имеющие значение для дела. Так, Общество полагает, что было лишено права на судебную защиту и обжалования отказа в удовлетворении ходатайства об отложении, так как Судом в первом же судебном заседании вынесено решение. Кроме того, Заявитель считает, что Судом первой инстанции рассмотрено дело и вынесено решение в краткие сроки — до истечения 3-х месячного срока, предусмотренного п. 1 ст. 152 АПК РФ. Общество также полагает, что в решении Суда первой инстанции отсутствуют мотивы, по которым Суд отверг те или иные доказательства Заявителя, принял или отклонил приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы Заявителя.

Указанные доводы общества подлежат отклонению, как необоснованные.

Согласно части 3 статьи 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно раскрыть доказательства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений, перед другими лицами, участвующими в деле, до начала судебного заседания, если иное не установлено настоящим Кодексом.

В соответствии со статьей 41 АПК РФ лица, участвующие в деле, должны добросовестно пользоваться всеми принадлежащими им процессуальными правами.

Исходя из положений упомянутых норм процессуального права, заявитель обязан был предоставить и раскрыть доказательства до начала судебного разбирательства.

Как следует из материалов судебного дела, определением от 13.11.2018 Суд первой инстанции отложил предварительное судебное заседание для представления Заявителем письменных пояснений в обоснование заявленного требования с учетом отзыва заинтересованного лица, со ссылками на доказательства дела (т. 17 л.д. 38).

Определением от 20.12.2018 года Суд первой инстанции при участии представителей Общества (Ефремофой М.Д. (дов. б/н от 09.11.2018), Никитина Т.В. (дов. б/н от 09.11.2018), Щербаковой И.А. (дов. б/н от 09.11.2018)) окончил подготовку дела к судебному заседанию в связи с представлением Обществом в материалы дела правового обоснования заявленных требований и возражений на отзыв налогового органа и назначил судебное разбирательство на 31.03.2019 года на 15 часов 00 минут, предложив лицам участвующим в деле обеспечить явку полномочных представителей.

Копия определения о назначении дела к судебному разбирательству от 20.12.2018 года также была опубликована в картотеке арбитражных дел на сайте 21.12.2018 года.

На основании изложенного стороны по делу были надлежащим образом извещены о времени и дате судебного заседания.

Вместе с тем, Общество явку полномочных представителей в судебное заседание не обеспечило, а представило ходатайство об отложении судебного заседания на 25.02.2019 года. В обоснование необходимости отложения судебного заседания Общество указало на наличие заболевания у Щербаковой И.А. (одного из представителей ООО «ТД «РИФ»), являющейся внутренним аудитором ООО «ТД «РИФ». При этом, ходатайство об отложении судебного заседания не содержало информации о причинах невозможности обеспечить явку в судебное заседание иных представителей Общества.

Суд, рассмотрев ходатайство Общества об отложении судебного заседания оставил заявленное ходатайство без удовлетворения как необоснованное, указав, что Обществом не доказано невозможность обеспечить явку всех представителей Общества в судебное заседание, в том числе присутствовавших в предыдущих заседаниях по настоящему делу.

При указанных обстоятельствах Суд первой инстанции правомерно рассмотрел требование заявителя в отсутствие его представителей по имеющимся в деле доказательствам.

При этом суд отмечает, что в данных обстоятельствах отложение судебного заседания является правом суда, а не обязанностью.

Обществом не представлено доказательств в обоснование заявленных требований.

Общество полагает, что ФНС России при применении затратного метода выбор организаций не осуществлен по сопоставимым экономическим (коммерческим) условиям относительно анализируемой сделки. ФНС России не проведена выборка организаций по выполнению сопоставимых функций. По условию «не участия прямо и (или) косвенно в других организациях с долей такого участия более 25 процентов» большинство из отобранных ФНС России для сопоставления фирм не соответствует заданным НК РФ критериям отбора. Общество также полагает что сайты и судебная практика, на которые ссылается ФНС России не являются доказательствами осуществления сопоставляемыми организациями экспортной деятельности.

Указанные доводы также подлежат отклонению, исходя из следующего.

Так, в ходе анализа деятельности ООО «ТД «РИФ» было установлено, что в соответствии с информацией Системы профессионального анализа рынка и компаний (СПАРК) помимо основного вида деятельности - ОКВЭД 51.21. «Оптовая торговля зерном оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных», компания, среди прочего, также осуществляет деятельность, соответствующую ОКВЭД 51.11. «Деятельность агентов по оптовой торговле живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами».

Кроме того, в результате произведенной выборки при расчете рыночного интервала валовой рентабельности затрат использовались сведения о рентабельности сопоставимых организаций, осуществляющих виды деятельности, соответствующие экономическому коду деятельности ОКВЭД группы 51.21 «Оптовая торговля зерном оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных», включая подгруппу 51.21.1 «Оптовая торговля зерном», что соответствует заявленному налогоплательщиком основному виду деятельности ООО «ТД «РИФ» - «оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных».

В соответствии с подпунктом 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ сопоставимость деятельности может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности.

Суд установил и налогоплательщиком не оспаривается факт того, что помимо основного вида деятельности - ОКВЭД 51.21. «Оптовая торговля зерном оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных», компанией указан в качестве дополнительного вида деятельности код ОКВЭД 51.11 «Деятельность агентов по оптовой торговле животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами».

Более того, пп.1 п.5 ст. 105.8 НК РФ установлено, что сопоставимые организации должны осуществлять сопоставимую деятельность и выполнять сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью.

Таким образом, положения НК РФ не содержат требований полной сопоставимости по всем видам экономической деятельности.

Налоговым органом с целью осуществления первоначальной выборки, были отобраны компании, осуществляющие деятельность по кодам ОКВЭД, соответствующим функциям ООО «ТД «РИФ», установленных в ходе анализа функций и рисков сторон проверяемых контролируемых сделок (Раздел 2.4.3 Акта).

Кроме того, сопоставимость деятельности компаний, используемых для формирования интервала рентабельности, была подтверждена информацией из общедоступных источников, в том числе, из сайтов специализированных организаций и официальных сайтов сопоставимых компаний.

При этом, в соответствии с п. 3 ст. 105.8 НК РФ установлено, что при определении интервала рентабельности используются значения рентабельности, определяемые по результатам не менее четырех сопоставимых сделок, в том числе совершенных

налогоплательщиком, при условии, что указанные сделки совершены с лицами, не являющимися взаимозависимыми с налогоплательщиком, либо на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее четырех сопоставимых организаций.

Таким образом, учитывая отсутствие в общедоступных источниках информации о сопоставимых сделках, интервал рентабельности был рассчитан налоговым органом на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности сопоставимых организаций, осуществляющих сопоставимую деятельность и выполняющих сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью.

В отношении довода Общества о том, что большинство из отобранных для сопоставления компаний не являются сопоставимыми, поскольку при расчете интервала рентабельности, не соблюдены условия, установленные подпунктом 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ ФНС России полагает, что Обществом неверно истолкованы положения подпунктом 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

Так, расчет рентабельности по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях, на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности организации может производиться при одновременном соблюдении условий, предусмотренных пунктом 5 статьи 105.8 Кодекса.

Одним из условий является требование, согласно которому организация не должна участвовать прямо и (или) косвенно в другой организации с долей такого участия более 25 процентов организация (за исключением случаев, когда доступны сведения о консолидированной финансовой отчетности организаций, которые используются для расчета интервала рентабельности) или не должна иметь в качестве участника (акционера) организацию с долей прямого участия более 25 процентов (подпункт 4 пункта 5 статьи 105.8 Кодекса).

Из приведенной Обществом позиции следует, что учредители (физические лица) указанных организаций одновременно являются учредителями в иных организациях.

Вместе с тем, положения налогового законодательства (пункт 5 статьи 105.8 НК РФ) не содержат такого рода ограничения.

Суд первой инстанции установил и указал, что алгоритм отбора сопоставляемых организаций приведен в приложениях №№ 29, 30, 31, 32, 33 к акту проверки (т. 12 л.д. 37-93).

При этом, налогоплательщик на стадии рассмотрения материалов проверки о несоответствии сопоставляемых организаций подпункту 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ не заявлял.

На основании изложенного доводы Общества о несоответствии отобранных ФНС России сопоставимых компаний подпункту 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ являются необоснованными, поскольку основаны на неверном толковании положений НК РФ.

Общество в апелляционной жалобе указывает, что источники www.zerno.ru, www.paesr.ru, www.fczerna.ru, не содержат информацию, подтверждающую экспортную деятельность сопоставимых компаний, однако суд первой инстанции не дал надлежащую оценку приводимым Обществом доводам. В отношении Компаний ООО «АТЭК» и ООО «Олимп-Таганрог» Общество указывает, что они должны были быть исключены из списка сопоставляемых с ООО «ТД «РИФ» компаний, поскольку на сайтах не подтверждается их экспортная деятельность.

Вместе с тем, указанные доводы Общества не обоснованы, по следующим основаниям.

Суд первой инстанции установил, что из таблицы «Компании-экспортеры ячменя из РФ за январь - апрель 2016 года, МТ», размещенной на сайте zerno.ru следует, что ЗАО «Агропром-Импэкс» осуществляла экспортные поставки ячменя в 2014 году (т. 14 л.д. 69-80).

Из таблицы «Компании-экспортеры пшеницы из РФ за январь - ноябрь 2015 года, МТ» (т. 14 л.д. 81-95), размещенной на сайте zerno.ru, следует, что ООО "АЗОВ-АГРО", ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО "АТЭКС" осуществляли поставки зерна на экспорт в 2014 году.

Таким образом, сведениями о компаниях-экспортерах сельхозпродукции, размещенными на сайте zerno.ru, подтверждается факт осуществления сопоставимой деятельности организациями ООО "АЗОВ-АГРО", ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО "АТЭКС", ЗАО «Агропром-Импэкс» в проверяемый период.

Также, статьёй 105.6 НК РФ приведен открытый перечень источников информации, которые могут быть использованы для целей Раздела V.1 НК РФ. Согласно пункту 4 данной статьи, используются исключительно общедоступные источники информации, а также сведения о налогоплательщике. При этом, НК РФ не содержит требований, кроме критерия общедоступности, к источникам информации о деятельности сопоставимых компаний, при формировании выборки для построения интервала рентабельности.

Таким образом, доводы Общества о несопоставимости компаний ООО "АЗОВ-АГРО", ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО "АТЭКС" и ЗАО «Агропром-Импэкс» несостоятельны.

Кроме того, на сайте Национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции (www.naesr.ru) приводится текст «Хартии в сфере оборота сельскохозяйственной продукции — совместная политика по противодействию незаконным действиям на рынке оборота сельскохозяйственной продукции», (т. 14 л.д. 96-150) согласно которому она призвана защищать интересы экспортеров и переработчиков сельскохозяйственной продукции. Среди списка участников хартии указаны ЗАО "Агропром-Импэкс", ООО "АЗОВ-АГРО" и ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ".

Таким образом, Суд первой инстанции обоснованно признал вывод ФНС России о том, что сведения сайта www.naesr.ru также косвенно подтверждают, что ЗАО "Агропром-Импэкс", ООО "АЗОВ-АГРО" и ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" осуществляют экспортную деятельность.

При этом в Хартию могут вступать все участники рынка сельскохозяйственной продукции, в том числе и экспортеры. Учитывая факт присутствия ЗАО «Агропром-Импэкс», ООО "АЗОВ-АГРО" и ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" в списке компаний-экспортеров на сайте www.zerno.ru, их присутствие в списке участников хартии на сайте www.naesr.ru/xartiya.html также подтверждает факт ведения экспортной торговли данными компаниями.

В отношении довода Общества о том, что на сайте www.fczerma.ru ООО "АЗОВ-АГРО", ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО "АТЭКС", и ЗАО «Агропром-Импэкс» отсутствуют в списке 20 лидирующих компаний-экспортеров поясняем, что указанный факт никак не опровергает отсутствие экспортных поставок у ООО "АЗОВ-АГРО", ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО "АТЭКС", и ЗАО «Агропром-Импэкс».

Более того, согласно данным сайта www.fczerma.ru, компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" и ЗАО "Агропром-Импэкс" присутствуют в списке «ТОП 50 компаний экспортеров в 2016-2017 гг.» (т. 15 л.д. 4-5), что подтверждает факт осуществления данными компаниями экспорта зерновых.

Факт присутствия какой-либо компании в списке «ТОП 50 компаний экспортеров в 2016/2017 гг.», размещенном в общедоступном источнике www.fczerma.ru, свидетельствует о том, что данная компания, чтобы стать одним из 50 крупнейших экспортеров страны, осуществляют экспортную деятельность в течении нескольких лет.

Таким образом, сведения из источника www.fczerma.ru подтверждают осуществление экспортной торговли компаниями ООО «ОЛИМП-ТАГАНРОГ» и ЗАО «Агропром-Импэкс», так как данные компании входят в список 50 крупнейших экспортеров сельхозпродукции, размещенном в общедоступном источнике www.fczerma.ru.

В отношении официального сайта ООО «АТЭКС» www.ateks-azov.com следует отметить, что с помощью сайта www.archive.org/web (сайт общеизвестной некоммерческой организации Internet Archive, которая собирает копии веб-страниц, графические материалы, видео- и аудиозаписи, и программное обеспечение) возможно получить доступ к сохраненной версии страницы сайта www.ateks-azov.com по состоянию на 17.11.2016. Информация, содержащаяся на данной странице, подтверждает реализацию ООО «АТЭКС» сельхозпродукции:

«ООО "АТЭКС" - оптовая торговля сельскохозяйственной продукцией, которая включает в себя: пшеницу продовольственную, ячмень, пшеницу фуражную, горох, кукурузу, семена подсолнечника, масло подсолнечное и другие виды сельскохозяйственной продукции.»

Таким образом, ООО «АТЭКС» не подлежит исключению из списка сопоставимых организаций, отобранных для расчета рыночного интервала рентабельности. Общество также указывает, что официальный сайт компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" www.olimp-taganrog.ru (т. 15 л.д. 6-12) не содержит информации об экспорте компании. Однако, в разделе «О нас» официального сайта компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" www.olimp-taganrog.ru приводится описание деятельности компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ":

«ООО «Олимп-Таганрог» - молодая динамично развивающаяся компания, более 10 лет работает на рынке оптовых закупок зерна. Основное направление деятельности — оптовая торговля и закупка сельхозпродукции.

... В настоящем налажены деловые отношения со многими российскими и зарубежными партнерами.

... Мобильный подход к партнёру, качественный менеджмент сплочённой команды профессионалов и индивидуальное рассмотрение каждой заявки — все это позволяет нам благополучно осуществлять крупнооптовые поставки сельхозпродукции для предприятий РФ и зарубежных компаний Турции, Греции, Египта, Италии, Бельгии и многих других.

Условия работы ООО «Олимп-Таганрог»:

- Осуществляем торгово-закупочную деятельность на территории РФ и за рубежом;
- Принимаем заказы на поставку сельхозпродукции в объеме от 1000 тонн;
- Доставка осуществляется автотранспортом, а также железнодорожным или морским транспортом;
- Условия, стоимость и сроки поставок — согласно заключенному договору;
- Постоянным партнёрам — особые условия сотрудничества»

Кроме того, в разделе «Продукты - Кукуруза» официального сайта компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" www.olimp-taganrog.ru приводится следующее описание и условия экспорта:

«Фирма Олимп-Таганрог покупает постоянно семена кукурузы на экспорт в страны Евросоюза, Турцию, Арабские Эмираты в крупных объемах. Заинтересованы в долгосрочном сотрудничестве на взаимовыгодных условиях с серьезным и надежным партнером. Представляют интерес партии от 3000 тонн и выше (до 9000 тонн в год). Также рассматриваем мелкооптовые партии от 100 тонн.»

Таким образом, официальный и общедоступный сайт ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" подтверждает факт осуществления экспортных поставок и содержит информацию об условиях экспорта.

Кроме того, дополнительно стоит отметить, что подтверждение экспорта сельскохозяйственной продукции сопоставимых компаний можно найти в картотеке арбитражных дел.

Так, в отношении ООО «ОЛИМП-ТАГАНРОГ» установлено следующее.

- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 08.12.2011 г. по делу № А53-18422/2011 установлено, что в соответствии с контрактом №2009/10/1 от 21.12.2009, заключенным с компанией «Saxton trading limited» (Британские Виргинские острова) ООО «ОЛИМП-ТАГАНРОГ» была осуществлена поставка пшеницы продовольственной. Погрузка пшеницы, отправленной на экспорт, осуществлялась в соответствии с договором №01-экс-10 от 16.12.2009, заключенным с ООО «Азовский портовый элеватор».

- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 14.12.2016 г. по делу № А53-22200/16 установлено, что между ООО «Олимп-Таганрог» и ООО «ВипАгро» заключен договор поставки сельскохозяйственной продукции от 05.05.2015 г. № 050515 на поставку льна в количестве 6500 т по цене 25000 рублей. В дальнейшем, продукция, приобретенная по договору с ООО «ВипАгро» реализована по экспортным операциям, которые документально подтверждены, что налоговым органом не оспаривается.

В отношении ООО "АТЭКС":

- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 11.12.2009 г. по делу № А53-21231/2009 установлено, что ООО "АТЭКС" обоснованно применило налоговую ставку 0% за 3 квартал 2008г. при экспорте сельхозпродукции. Постановлением от 09.04.2010 Федерального Арбитражного суда Северо-Кавказского округа Решение Арбитражного суда Ростовской области оставлено без изменения.

- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 20.08.2014 г. по делу № А53-12442/2014 установлено, что ООО "АТЭКС" 21.03.2014 обратилось в Ростовскую таможню с заявлением о разрешении оформления декларации на товары во избежание простоя судна.

Факт осуществления экспорта сельскохозяйственной продукции ООО «АЗОВ-АГРО» в 2014 году подтверждается документами, представленными налогоплательщиком.

Таким образом, Суд первой инстанции обоснованно пришел к выводу, что общедоступные источники подтверждают факт осуществления экспортных поставок у сопоставляемых компаний и содержат информацию об условиях экспорта. При этом указанные экспортные операции сопоставимых организаций относятся как к проверяемому периоду, так и предшествующим и последующим проверяемому периоду хозяйственной деятельности организаций.

Кроме того, судом первой инстанции признан обоснованным вывод налогового органа о необоснованности доводов Общества о том, что объем экспорта сопоставляемых компаний не сравним с объемом экспорта Общества, поскольку у сопоставляемых организаций были заключены разовые контракты на поставку небольших партий сельхозпродукции, соответственно, цена продукции в этих контрактах была выше, чем в контрактах ООО «ТД «РИФ» с GTCS.

Исходя из проведенного в ходе проверки ФНС России анализа договоров между ООО «ТД «РИФ» и GTCS установлено, что данные договоры не содержат условий о выработке определенного объема продукции. Цена устанавливалась исходя из объема конкретной партии. Данный факт налогоплательщиком не оспаривается. Следовательно, долгосрочный характер анализируемых договоров не оказывает влияния на цену товара, так как цены отражались в Дополнительных соглашениях (Спецификациях) к Контрактам, выпускаемым к каждой партии поставленного товара.

Соответственно общий объем экспорта и выручки компании не оказывал влияния на цены, и, следовательно, на уровень рентабельности.

Таким образом, различия в объемах выручки и экспорта сопоставимых организаций с объемом выручки, и экспорта налогоплательщика не влияет на корректность произведенного налоговым органом расчета рыночного уровня рентабельности.

Также Суд первой инстанции установил, что ФНС России проводя анализ цен по затратному методу использует для расчета данные по контролируемым сделкам по ячменю за период только по август 2014, а по пшенице использует данные только 5 класса.

Суд первой инстанции признал обоснованным данный подход, поскольку он обусловлен отсутствием возможности применения в отношении данных сделок более приоритетного метода - метода сопоставимых рыночных цен.

Так, учитывая, что, агентством ИКАР не публиковались цены на фуражный ячмень в период с января по июль 2014 года, использование данных агентства ИКАР возможно только в отношении проверяемых контролируемых сделок по поставке ячменя, цены в которых были определены с августа 2014 года (Раздел 11.4.2.2 решения ФНС (т. 1 -2)).

Для поставляемой в рамках проверяемых контролируемых сделок пшеницы 5-го класса ценовые индикаторы отсутствуют, соответственно метод сопоставимых рыночных цен к указанным поставкам неприменим (Раздел 11.4.2.2 решения ФНС (т. 1 -2)).

На основании изложенного приводимые Обществом в апелляционной жалобе доводы о несоответствии выводов, изложенных в решении, обстоятельствам дела по затратному методу были рассмотрены Судом первой инстанции и получили надлежащую оценку и обоснованно отклонены Судом со ссылкой на доказательства, представленные налоговым органом в материалы судебного дела.

Общество в апелляционной жалобе указывает, что судом не оценен довод налогоплательщика о том, что цены (интервал цен) применены ФНС России не на идентичные товары, как того требует законодательство РФ. Предметом контролируемых сделок являлась пшеница 3 и 4 классов, предметом сделок цены на которые публикует агентство Platts, и которые были применены ФНС России являлась пшеница без указания классности по ГОСТ, то есть не является ни пшеницей 3, ни пшеницей 4 класса.

Данные доводы подлежат отклонению, поскольку Суд первой инстанции обоснованно пришел к выводу о том, что качественные характеристики пшеницы, котируемой ИЦА Platts, соответствуют характеристикам пшеницы, реализуемой в контролируемых сделках по следующим основаниям.

В соответствии с методологией Platts, агентством котируется пшеница, соответствующая следующим качественным характеристикам:

- Protein (белок) - 12.5%;
- Wet gluten (клейковина) - 23% тт (130);
- Falling number (число падения) - 200 тт;
- Bug damage (зараженность вредителями) - 0;
- Broken kernels (поврежденные зерна) - 1% тах.

В то же время Агентством ИКАР публикуются цены на пшеницу содержание протеина (белка), в котором составляет 12,5%. ООО «СовЭкон» публикует цены на пшеницу, соответствующую 4 классу.

Учитывая, что по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля ООО «СовЭкон» в ответе № 04/18-6 от 09.07.2018 г. не представило информацию о порядке формирования котировок на зерно, данные информационного-ценового агентства ООО «СовЭкон» не могли быть применены в качестве сопоставимых сделок.

Также по результатам рассмотрения Возражений налогоплательщика от 10.09.2018 № 3, учитывая, что агентством ИКАР в отношении качественных характеристик котируемой пшеницы раскрывается только показатель протеина (12,5%), что является недостаточным для определения сопоставимости, данные котировки также не были применены в качестве сопоставимых сделок.

Суд первой инстанции установил, что по результатам оценки доводов налогоплательщика, приведенных в Возражениях от 10.09.2018 № 3, в целях достижения сопоставимости пшеницы, котируемой ИЦА Platts, с композитом пшеницы 3 класса и

композитом пшеницы 4 класса, реализуемым в контролируемых сделках, налоговым органом произведены следующие корректировки.

Поврежденные зерна.

Согласно информации, содержащиеся в представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества), максимальный процент поврежденных зерен в пшенице, реализуемой в рамках контролируемых сделок, в 2014 году составил 2,65%. Учитывая, что методологией ИЦА Platts допускается максимальная поврежденность в 1%, объема товара, в отношении которого производится расчет доначислений был уменьшен на 1,65%.

Зараженность вредителями.

Поскольку в представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества) зараженность вредителями не обнаружена, корректировка по данному показателю не требуется.

Число падения.

В представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества) показатель «Число падения» менее 200 с. не обнаружен. Следовательно, корректировка по данному показателю не требуется.

Протеин.

Из расчета доначислений исключены партии пшеницы, содержание протеина в которых, согласно представленным карточкам анализа зерна (сертификатам качества), меньше 12,5%. Также из расчета исключены партии пшеницы 4 класса в отношении которых отсутствуют соответствующие карточки анализа зерна (сертификаты качества) либо показатель протеина не указан.

Клейковина.

В анализируемых сделках по экспорту пшеницы, согласно карточкам анализа зерна, выданных независимыми оценщиками, количество сырой клейковины определялось по ГОСТ Р 52554-2006 и ISO Международный стандарт ISO 21415-1.

Учитывая, что ценовым агентством Platts, согласно методологии «Grains», в 2014-15 годах котировалась пшеница с показателем клейковины не ниже 23%, определенной по международным стандартам, то указанным требованиям будет соответствовать и пшеница с фактическими показателями клейковины по ГОСТ не ниже 19%. поскольку разница между фактическими показателями сырой клейковины, определенными по 180 и ГОСТ, составляла от 4 до 8%.

Соответственно, из расчета доначислений исключены поставки пшеницы, содержание клейковины в которых, согласно представленным карточкам анализа зерна (сертификатам качества) ниже 19%.

Исходя из изложенного, Суд первой инстанции установил, что качественные характеристики товара, публикуемого информационно-ценовым агентством Platts, соответствуют качественным характеристикам пшеницы (композита пшеницы) 3 класса и 4 класса, поставляемой в рамках проверяемых контролируемых сделок. При этом поставки пшеницы как 3 класса, так и 4 класса, качественные характеристики которых отличались от качественных характеристик, котируемых ценовым агентством Platts, были исключены из расчета доначислений.

На основании изложенного, Суд первой инстанции обоснованно отклонил доводы Общества о том, что цены (интервал цен) применены ФНС России не на идентичные (однородные) товары, как того требует законодательство РФ.

Обществом в апелляционной жалобе также приводится довод о том, что Судом не оценён аргумент Заявителя о том, что агентство Platts предоставляет свою систему оценок только с сентября 2014 года, до этого момента все данные предоставлялись в тестовом режиме, в связи с чем не могут применяться для расчета суммы занижения дохода, как недостоверные.

Указанный довод отклоняется апелляционным судом.

Суд первой инстанции установил, что в ответе № б/н от 02.07.2018 (т. 15 л.д. 13-26) на запрос ФНС России № 13-1-06/0017 от 14.06.2018 (т. 15 л.д. 35-36) агентство Platts сообщило, что цены, опубликованные до сентября 2014 года, публиковались в соответствии с методологией, которая была опубликована в сентябре 2014 года.

Исходя из вышеизложенного, Суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу, что доводы налогоплательщика о том, что агентство Platts предоставляет свою систему оценок только с сентября 2014 года несостоятелен и не соответствует действительности.

Кроме того, Суд первой инстанции также указал, что Общество не последовательно в своей позиции.

Так, налоговым органом не применялись данные ценового агентства ООО «СовЭкон» в качестве сопоставимых сделок, поскольку ООО «СовЭкон» не представило информацию о порядке формирования котировок на зерно.

Вместе с тем, Общество в пункте 5 Правового обоснования заявления указывает на ряд ошибок, допущенных ФНС России в ходе проверки.

Одним из которых, по мнению Общества, является исключение ФНС России данных информационно-ценового агентства ООО «СовЭкон (котировки) при применении метода сопоставимых рыночных цен, в связи с тем, что данное агентство не представило информацию о порядке формирования котировок на зерно.

То есть, Общество в одном случае при наличии официальной методики считает, что котировки данного ценового агентства применять нельзя (Plapз), при этом в отсутствие по другому ценовому агентству информации о порядке формирования котировок на зерно ООО «СовЭкон», Общество неприменение котировок указанного ценового агентства считает неправомерным.

На основании изложенного Судом первой инстанции дана оценка приводимым Обществом доводам о невозможности применения котировок ценового агентства Plap5 до сентября 2014 года, которые обоснованно и мотивированно Судом первой инстанции отклонены.

Общество считает, что цены, используемые налоговым органом в расчете доначислений налога, основаны на физическом рынке товара. Так, Общество указывало, что в предоставленных данных отсутствует информация какая цена использована и является ли она расчетной или фактической, а также не указано имелись ли сделки на определенную дату. Таким образом, по мнению Общества, налоговым органом отвергается возможность использования для анализа расчетных цен ИКАР, но применяются расчетные цены Platts.

Суд первой инстанции со ссылкой на пункт 7 статьи 105.7 Кодекса пришел к выводу, что Кодекс допускает использование не только данных о конкретных сделках, но и общедоступные данные о ценах, публикуемых информационно-ценовыми агентствами. К данным информационно-ценовых агентств, который налоговый орган вправе использовать при проведении налогового контроля относятся котировки FOB Black Sea Wheat (Russia, 12.5%) и FOB Azov Sea Wheat (12.5%), публикуемые информационно-ценовым агентствам Platts.

Суд первой инстанции установил, что в рамках проведения дополнительных мероприятий налогового контроля ФНС России направило в адрес ИЦА Platts запрос от 14.06.2018 № 13-1-06/0017 об особенностях формирования данных котировок. Platts в ответе от 02.07.2018 № б/н (т. 15 л.д. 13) сообщило, что указанные котировки, используемые налоговым органом в расчете доначислений налога, основаны на физическом рынке.

При этом, в соответствии со своей методикой, агентство Platts рассматривает подтвержденные сделки на физическом рынке как наилучшее подтверждение стоимости за соответствующий день.

В отношении применения «предложенных цен» и «предложения проявления интереса» Plap5 пояснил, что только в случае отсутствия сделок на физическом рынке в качестве основы для своих котировок агентство Plap5 использует физические цены предложения и спроса. Более того, в ответе от 02.07.2018 № б/н агентства Platts в пунктах 2.2. и 3.2. указано, что «Ежедневный диапазон цен спроса и предложения позволяет нам рассчитывать котировки с вычисленной точностью в 99,78% по отношению к сделкам на физическом рынке». Таким образом, котировки агентства Platts FOB Black Sea Wheat (Russia, 12.5%) и FOB Azov Sea Wheat (12.5%), с высокой точностью отражают цены в сделках, совершаемых на физическом рынке.

При этом под нормализацией понимается приведение собранной ценовой информации в соответствии со стандартами презентации Plap5, предусмотренными в разделе VII Методологии в отношении каждой котировки, что не влияет на точность котировок Platts в части отражения цен в сделках, совершаемых на физическом рынке.

ФНС России установила, что Platts и ИКАР публикуются усредненные значения рыночных цен. Соответственно, даже при полной сопоставимости условий сопоставляемых и проверяемых сделок, публикуемые Platts и ИКАР котировки не будут отражать минимальные значения рыночных цен, которые могут быть обусловлены перераспределением рисков между сторонами сопоставляемых сделок.

Таким образом, с целью определения минимальных цен на товары, к ценам, публикуемым агентствами налоговый орган применил корректировку на максимальную маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний и срок оплаты.

На основании изложенного, Суд первой инстанции пришел к выводу, что применение налоговым органом котировок Platts соответствует положениям Кодекса и направлено на соблюдение прав налогоплательщика.

При этом, Суд первой инстанции не согласился с приводимым Обществом доводом, о неправомерном применении налоговым органом расчетных цен ИКАР, поскольку указанные еженедельные фактические индексы ООО «ИКАР» являются расчетными ценами, а не ценами фактических сделок.

Кроме того, агентством ИКАР в отношении качественных характеристик котируемой пшеницы раскрывается только показатель протеина (12,5%), что является недостаточным для определения сопоставимости.

На основании изложенного, Суд обоснованно пришел к выводу, что котировки ИКАР не могли быть применены ФНС России в качестве сопоставимых сделок по пшенице.

Общество в апелляционной жалобе указывает, что несогласно с котировальным периодом, использованным ФНС России при применении метода сопоставимых рыночных цен. Общество указывает, что изложенные в Решении ФНС России аргументы и расчеты не соответствуют деятельности ООО «ТД «РИФ» и к деятельности Общества не применим выбранный ФНС России способ определения интервала минимальной и максимальной цены.

Для целей применения правил трансфертного ценообразования под совершением сделки следует понимать заключение договора, в котором фиксируется цена на товары, являющиеся предметом контролируемых сделок в рамках договора.

Указанная позиция следует, в том числе, из официальных разъяснений Минфина России (п.3 письма Минфина России от 16.08.2013 № 03-01-18/33535).

Таким образом, для целей п.6 статьи 105.9 НК РФ аналогичный период, в течение которого совершаются сделки, минимальное и максимальное значение цен по которым публикуются информационно-ценовыми агентствами - это период ценообразования, в течение которого происходит фиксация цен в сопоставимых сделках, и являющийся аналогичным периоду, в котором происходит согласование цены проверяемым налогоплательщиком с контрагентом.

Суд первой инстанции установил, что из Акта (Раздел 2.4.2.2) и решения ФНС России (Раздел 2.5.2), следует, что котировальный период, используемый налоговым органом, является периодом ценообразования, в течение которого определяется значение максимальных и минимальных цен на однородные товары по сопоставимым сделкам, и который соответствует периоду ценообразования по анализируемым сделкам.

Данный котировальный период может различаться в зависимости от методологии формирования котировок, применяемой тем или иным ценовым агентством. Таким образом котировальный период используется чтобы привести в соответствие период ценообразования по анализируемым сделкам и период ценообразования по сопоставимым сделкам, цены по которым используются при формировании котировок соответствующим агентством.

В частности, в соответствии с методологией P1aИ5 период поставки зерна составляет 28-42 дня с даты публикации котировок FOB Black Sea Wheat (Russia, 12.5%) и FOB Azov Sea Wheat (12.5%).

В соответствии с разделом «Определение сроков (бэквордация /контанго)» методологии P1aП5 котировки котировок FOB Black Sea Wheat (Russia, 12.5%) и FOB Azov Sea Wheat (12.5%) отражают типичные (то есть наиболее распространенные на рынке) графики погрузки и поставки для данного товара и рынка.

В рамках проверяемых контролируемых сделок период поставки Общества составлял от 1 до 10 дней с момента согласования цены (имеется незначительное количество поставок с более длительным периодом).

В этой связи, при использовании налоговым органом котировок агентства Platts с целью определения интервала рыночных цен, применяется котировальный период, при котором минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен является самая минимальная (максимальная) из котировок, опубликованных агентством за 42-дневный период от фактической даты поставки по анализируемым сделкам, но не позднее даты, предшествующей дате согласования цены (дате дополнительного соглашения/ спецификации) в анализируемых сделках.

Таким образом, налоговый орган учитывает период ценообразования по сделкам, используемым информационно-ценовым агентством Platts, с целью определения наименьшего значения рыночной цены (минимальной цены) поставка, по которой осуществляется в период, сопоставимый с периодом поставки в анализируемой сделке.

Кроме того, использование данного котировального периода позволяет учесть ожидания налогоплательщика по возможным изменениям рынка в будущий период, основанные на информации о котировках, имеющиеся до момента согласования цены, и соответствует положениям п.6 ст. 105.9 НК РФ.

Как отмечено в пункте 1 ответа ООО «ИКАР» от 27.06.2018 № Пр-026/3/026 на поручение об истребовании документов от 13.06.2018 № ЕД-5-13/1473дсп@, в основу котировок ООО «ИКАР» заложены форвардные цены сделок, в рамках которых реальная отгрузка товара осуществляется с определенным лагом, в зависимости от базиса. Так, лаг (разница между фиксацией цены и реальной отгрузкой товара) по ближайшему форварду на базисе ФОб Новороссийск обычно составляет от 3 до 5 недель, а на базисе ФОб Азовское море - от 2 до 4 недель. Соответственно даты публикации котировок ООО «ИКАР» соответствуют датам согласования цены в сделках, которые легли в их основу.

При использовании котировок ООО «ИКАР», с целью определения интервала рыночных цен, был использован котировальный период, при котором минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен будет самая минимальная (максимальная) из опубликованных агентством котировок актуальная по состоянию за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения / спецификации) в проверяемых контролируемых сделках.

Выбор 30-дневного котировального периода для котировок ООО «ИКАР» был обусловлен тем, что в рамках проверяемых контролируемых сделок период поставки составлял от 1 до 10 дней с момента согласования цены; таким образом, при использовании котировок Platts, в основном, использовался котировальный период в 32 дня от даты согласования цены.

Следует отметить, что использование котировального периода в 30-32 дня до даты фиксации цены по анализируемым сделкам направлено на получение объективного результата в отношении рыночной цены товара по анализируемым сделкам и обеспечение прав налогоплательщика.

На основании изложенного, исходя из условий, приведенных в методологии Platts, для того, чтобы определить котировки, по которым поставка будет осуществляется в аналогичный период времени, налоговый орган применял следующий котировальный период:

- начало: за 42 дня от даты фактической отгрузки (то есть последний (42-ой день от даты публикации котировки) день поставки по котировке, опубликованной в эту дату, будет соответствовать дате фактической поставки Общества);
- конец: за 28 дней от даты фактической отгрузки (то есть первый (28-ой день от даты публикации котировки) день поставки по котировке, опубликованной в эту дату, будет соответствовать дате фактической поставки Общества).

Таким образом, максимальная продолжительность данного котировального периода составит 14 дней.

ФНС России, в части ИЦА Platts, применяет котировальный период, окончанием которого является дата, предшествующая дате согласования цены (дате дополнительного соглашения/ спецификации). Применение данного подхода увеличивает максимальную продолжительность котировального периода, и, соответственно, снижает нижнюю границу интервала рыночных цен.

Применение такого котировального периода направлено на получение объективного результата в отношении рыночной цены товара по анализируемым сделкам и обеспечение прав налогоплательщика.

Также стоит отметить, что в основу котировок ООО «ИКАР» заложены форвардные цены сделок, в рамках которых реальная отгрузка товара осуществляется в период от 2 до 5 недель в зависимости от базиса поставки (пункт 1 ответа ООО «ИКАР» от 27.06.2018 № Пр-026/3/026 (т. 15 л.д. 31-34)).

Следовательно, период поставки зерна составляет 14-35 дней с даты публикации котировок ООО «ИКАР». Соответственно, максимальная продолжительность котировального периода составит 21 день, что также меньше применяемого налоговым органом 30-дневного котировального периода.

Для целей применения правил трансфертного ценообразования под совершением сделки следует понимать заключение договора, в котором фиксируется цена на товары, являющиеся предметом контролируемых сделок в рамках договора.

Указанная позиция следует в том числе из официальных разъяснений Минфина России (п.3 письма Минфина России от 16.08.2013 № 03-01-18/33535). Письмо, хотя и адресовано банкам, актуально для всех налогоплательщиков поскольку содержит общие разъяснения применения положений Раздела V.1 НК РФ.

Таким образом, Суд первой инстанции дал надлежащую оценку приводимым Обществом доводам о неприменимости котировальных периодов при использовании котировок агентств Platts и ИКАР и обоснованно их отклонил.

Общество в апелляционной жалобе указывает, что выборка ФНС России 10 организаций, осуществляющих по мнению ФНС России сопоставляемую деятельность GTCS Trading, произведена с нарушениями норм ст. 105.8 НК РФ.

Суд первой инстанции установил, что порядок отбора сопоставимых GTCS Trading компаний подробно раскрыт в Разделе 2.5.1.3. Решения ФНС России (стр. 57-62).

При этом, первоначальный отбор сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний осуществлялся по следующим критериям: сопоставимость вида деятельности, независимость компаний, отсутствие убытков. В качестве дополнительных фильтров ФНС России учитывала, чтобы сопоставляемые организации были действующими, имели отчетности за все анализируемые периоды (2011-2013 гг.), организации образованы не позднее 2011 года (исключение компаний, которые могли преследовать определенные стратегии, к примеру выход на рынок), выручка компаний за анализируемый период превышала 20 млн. долл. США (исключение малых предприятий).

В последующем ФНС России провела проверку полученных сведений по следующим критериям: чистые активы, полнота и достоверность исходных данных компаний, независимость, финансовые показатели, численность сотрудников, проверка сопоставимости вида деятельности.

В результате произведенной выборки в списке осталось 10 компаний, деятельность которых является сопоставимой с деятельностью Заявителя.

При этом, Обществу были предоставлены все приложения к акту проверки по произведенной ФНС России выборке компаний (Приложения 35-42, т. 12 л.д. 124-150, т. 14 л.д. 1-34).

На основании изложенного Суд первой инстанции обоснованно отклонил доводы Общества о том, что ФНС России не доказано, что именно отобранные ФНС России организации, сопоставимы с GTCS Trading.

В части применения метода сопоставимых рыночных цен с использованием информации о сделках, совершенных ООО «ТД РИФ» с независимыми лицами Общество в апелляционной жалобе указывает, что коммерческие и (или) финансовые условия сделки с FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S. не сопоставимы с коммерческими и (или) финансовыми условиями анализируемой сделки с GTCS Trading DMCC Общество также указывает на различия по сроку уплаты за поставляемый товар.

Гриводимые Обществом доводы являются необоснованными, поскольку все риски, связанные с особенностями экономических взаимоотношений с Иранскими компаниями, в данных сделках были приняты турецкой компанией FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S., которая заключала контракт с Иранскими покупателями. Следовательно, у ООО «ТД «РИФ» отсутствовали экономические основания для установления более высокой цены по отношению к другим сделкам компании.

Для ООО «ТД «РИФ» как для производителя товара не имеет значения куда товар будет в дальнейшем реализован покупателем. Базис поставки в данных сделках - FOB Азов. Соответственно, Общество исполнило свои обязательства после погрузки товара на борт судна в порту Азов. Все последующие риски и расходы несет покупатель, т.е. турецкая компания.

Кроме того, Суд первой инстанции установил, что ФНС России также применена корректировка на срок оплаты, что следует из Решения ФНС России (стр. 156) и следует из расчетов доначисленного Обществу налога (Приложение № 1 к Решению ФНС России, т. 12 л.д. 107-122), при этом порядок корректировки на срок оплаты раскрывается на стр. 174 Решения ФНС России.

На основании изложенного доводы Общества о том, что ФНС России не были проведены необходимые корректировки являются необоснованными.

Таким образом, Суд первой инстанции признал доводы налогоплательщика в отношении несопоставимости сделок Общества с FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S. со сделками Общества с GTCS Trading DMCC несостоятельными.

Общество в апелляционной жалобе указывает, что ФНС России не обоснованно установлен суммарный размер дивидендов Ходыкина П.В.

Денежные средства были перечислены позже проверяемого периода, не опровергает того факта, что выведенная в низконалоговую юрисдикцию ООО ТД «РИФ» прибыль путем применения трансфертных цен в сделках по реализации сельхоз продукции в адрес взаимозависимой организации GTCS Trading JLT в дальнейшем направлялась бенефициару указанных компаний - Петру Викторовичу Ходыкину и его жене -Вертий Оксане Юрьевне.

Также стоит отметить, что из анализа банковских выписок, предоставленных компетентными органами ОАЭ видно, что денежные средства в адрес Вертий Оксаны Юрьевны в 2014-2017 гг. (налогового резидента РФ) перечислены с назначением платежа («salary» / заработная плата), в тоже время указанные доходы не были задекларированы данным лицом.

Что касается платежей в 2012-2017 гг. в адрес Петра Викторовича Ходыкина, который не является налоговым резидентом РФ, то платежи с назначением «оплата аренды» и «заработная плата» составляют лишь 1 % от всех выплат в адрес данного лица. При этом, значение имеет сам факт перечисления денежных средств в пользу собственников ООО «ТД «РИФ» GTCS Trading JLT и бенефициаров указанной модели вывода налогооблагаемой прибыли в низконалоговую юрисдикцию путем применения трансфертных цен.

При таких обстоятельствах, судом первой инстанции установлены все фактические обстоятельства по делу, правильно применены нормы материального и процессуального права, принято законное и обоснованное решение и у суда апелляционной инстанции отсутствуют основания для отмены решения Арбитражного суда г. Москвы.

Заявителем не представлено в материалы дела надлежащих и бесспорных доказательств в обоснование своей позиции, доводы, изложенные в апелляционной жалобе, не содержат фактов, которые не были бы проверены и не учтены судом первой инстанции при рассмотрении дела и имели бы юридическое значение для вынесения судебного акта по существу, влияли на обоснованность и законность судебного акта, либо опровергали выводы суда первой инстанции, в связи с чем признаются судом апелляционной инстанции несостоятельными и не могут служить основанием для отмены решения Арбитражного суда г. Москвы.

Руководствуясь статьями 266, 268, 269, 271 АПК РФ, суд

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 19.02.2019 по делу №А40-241026/18 оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в течение двух месяцев со дня изготовления постановления в полном объеме в Арбитражном суде Московского округа.

Председательствующий судья:

Л.А. Москвина

Судьи:

И.В. Бекетова

С.Л. Захаров

Телефон справочной службы суда – 8 (495) 987-28-00.