



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД  
ПОВОЛЖСКОГО ОКРУГА**

420066, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Красносельская, д. 20, тел. (843) 291-04-15  
<http://faspo.arbitr.ru> e-mail: [info@faspo.arbitr.ru](mailto:info@faspo.arbitr.ru)

---

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
арбитражного суда кассационной инстанции  
Ф06-45025/2019**

**г. Казань**

**Дело № А55-1622/2018**

**02 апреля 2019 года**

Резолютивная часть постановления объявлена 26 марта 2019 года.

Полный текст постановления изготовлен 02 апреля 2019 года.

Арбитражный суд Поволжского округа в составе:

председательствующего судьи Мухаметшина Р.Р.,

судей Логинова О.В., Ольховикова А.Н.,

при участии представителей:

Публичного акционерного общества «Тольяттиазот» – Щекина Д.М.,

доверенность от 30.11.2018, Богдановой Е.В., доверенность от 14.02.2017,

Дронова А.В., доверенность от 25.02.2019,

Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по

крупнейшим налогоплательщикам №3 – Стрельцовой И.Г., доверенность от

25.12.2018, Званкова В.В., доверенность от 29.10.2018, Кабисова И.Э.,

доверенность от 25.12.2018,

Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по

крупнейшим налогоплательщикам №5 – Кабисова И.Э., доверенность

от 24.12.2018, Званкова В.В., доверенность от 25.10.2018,

Стрельцовой И.Г., доверенность от 24.12.2018,

Федеральной налоговой службы России – Кабисова И.Э., доверенность от 21.01.2019, Званкова В.В., доверенность от 08.11.2018, Стрельцовой И.Г., доверенность от 21.01.2019, рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу публичного акционерного общества «Тольяттиазот» на решение Арбитражного суда Самарской области от 16.10.2018 (судья Бойко С.А.) и постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2018 (председательствующий судья Корнилов А.Б., судьи Юдкин А.А., Попова Е.Г.) по делу № А55-1622/2018 по заявлению Межрегиональной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам №3, к публичному акционерному обществу «Тольяттиазот», с участием третьих лиц: Федеральной налоговой службы России, Межрегиональной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам №5, о взыскании обязательных платежей и санкций,

#### **УСТАНОВИЛ:**

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам №3 (далее – налоговый орган, инспекция, МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3) обратилась в Арбитражный суд Самарской области с заявлением (с учетом уточнений) о взыскании с публичного акционерного общества «Тольяттиазот» (далее – общество, ПАО «ТОАЗ») задолженности по решению № 13-1-14/0132дсп от 01.11.2017 по налогу на прибыль организаций в размере 552 502 871 руб. и пени по состоянию на 01.11.2017 в размере 263 577 336 руб.

Решением Арбитражного суда Самарской области от 16.10.2018 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2018 Решение Арбитражного суда Самарской области от 16.10.2018 оставлено без изменения.

Общество не согласилось с указанными судебными актами и обратилось с кассационной жалобой, в которой просит их отменить по основаниям, указанным в жалобе.

Представители общества в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе.

Представители налоговых органов в судебном заседании просили отказать в удовлетворении кассационной жалобы по доводам, изложенным в отзывах.

Кассационная инстанция, изучив материалы дела, доводы кассационной жалобы и отзыва на нее, заслушав явившихся в судебное заседание представителей общества, налоговых органов, проверив в соответствии со статьей 286 АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, приходит к нижеследующим выводам.

Как установлено судами и следует из материалов дела, инспекцией 24.06.2014 составлено извещение о внешнеторговых контролируемых сделках общества в 2012 году с взаимозависимой компанией NITROCHEM DISTRIBUTION AG, которое направлено в Федеральную налоговую службу России (далее - ФНС России).

На основании указанного извещения Инспекции, ФНС России проведена проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в отношении ПАО «ТООАЗ».

01.11.2017 по результатам рассмотрения акта от 10.10.2016 №13-1-14/0075дсп, других материалов налоговой проверки инспекцией принято решение № №13-1-14/0132дсп об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения ПАО «ТООАЗ» доначислен налог на прибыль организаций в размере 552 502 871 руб., а также начислена пеня по состоянию на 01.11.2017 в размере 263 610 562 руб. Решение мотивировано нарушением Обществом требования пункта 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

На основании указанного решения инспекцией в адрес общества выставлено требование № 354 от 13.11.2017 об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов (для организаций, индивидуальных предпринимателей).

Поскольку в добровольном порядке вышеназванное требование общество не исполнило, Инспекция, обратилась в арбитражный суд с заявлением о взыскании указанной задолженности в порядке подпункта 4 пункта 2 статьи 45 Кодекса.

Удовлетворяя заявленные требования, суды предыдущих инстанций правомерно руководствовались следующим.

В ходе проверки ФНС России пришла к выводу о том, что сделки между обществом и NITROCHEM DISTRIBUTION AG являются контролируруемыми.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.14 НК РФ контролируемыми сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных указанной статьей).

При совершении контролируемых сделок налогоплательщики, согласно статье 105.16 НК РФ, обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105.14 НК РФ путем направления в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках по форме, утвержденной приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме».

Вместе с тем в соответствии с пунктом 7 статьи 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ положения статей 105.15 - 105.17 НК РФ (в редакции настоящего Федерального закона) до 01.01.2014 применяются в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам,

совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает соответственно: в 2012 году - 100 млн. рублей; в 2013 году - 80 млн. рублей.

Согласно вышеуказанным переходным положениям статьи 105.16 и 105.17 НК РФ до 01.01.2014 применяется в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в 2012 году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает соответственно 100 млн. руб.

Налоговым органом установлено, что ПАО «ТОАЗ» в 2012 году совершал внешнеторговые контролируемые сделки с взаимозависимой компанией NITROCHEM DISTRIBUTION AG в соответствии с заключенными контрактами.

В частности, по контракту от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 ТОАЗом в 2012 году осуществлена реализация на экспорт аммиака марки Ак взаимозависимой компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG, доход ТОАЗа от указанной реализации составил 23 131 200 538 руб.

Таким образом, общество было обязано представить уведомление о контролируемых сделках, совершенных с взаимозависимой компанией NITROCHEM DISTRIBUTION AG за 2012 год в срок не позднее 20.11.2013. В нарушение обязательных требований статьи 105.16 НК РФ указанное уведомление ТОАЗом не представлено.

ФНС России установлено, что для целей применения раздела V.1 НК РФ общество и NITROCHEM DISTRIBUTION AG являются взаимозависимыми лицами.

Пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ установлено, что, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими

лиц, указанные в настоящем пункте лица, признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).

Согласно пункту 2 статьи 105.1 НК РФ, с учетом пункта 1 статьи 105.1 НК РФ, в целях НК РФ взаимозависимыми лицами признаются: 1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов; 2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов; 3) 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; 4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации; 5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта); 6) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта; 7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа; 8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо; 9) организации и (или) физические лица в случае, если доля

прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов; 10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ предусмотрено, что суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 2 статьи 105.1 НК РФ, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 статьи 105.1 НК РФ.

Суды отметили, что взаимозависимость ТООЗа и NITROCHEM DISTRIBUTION AG установлена Инспекцией при проведении выездных налоговых проверок за период 2009 г, 2010 г, 2011 - 2013 гг. и подтверждается вступившими в законную силу судебными актами по делам №№ А40-6292/13-115-14, А40-35382/13-91-118 и А40- 243849/2016-108-2201 по спорам между теми же сторонами.

Информация из открытых источников, сведения, полученные из информационных агентств СПАРК-Интерфакс и Orbis Bureau Van Dijk, а также доказательства, полученные в рамках рассмотрения уголовных дел свидетельствуют о взаимозависимости NITROCHEM DISTRIBUTION AG и общества.

Исходя из анализа структуры владения акциями ТООЗа в размере 83,71% его уставного капитала, суды правомерно сделали следующие выводы.

Владение ТООЗом структурировано с использованием номинальных акционеров и доверительных управляющих акциями Общества, большая часть из которых зарегистрирована в юрисдикциях, не осуществляющих обмен налоговой информацией (в частности, Британские Виргинские

острова). При этом администрирование деятельности указанных компаний осуществляют компании, оказывающие услуги в области создания, управления и обслуживания офшорных компаний.

Семья Zivu косвенно владеет, как минимум, 17,36% акций уставного капитала ТООЗа через компанию A.T.I. Limited и Nitrochem Distribution AG, что подтверждается вышеуказанными доказательствами.

Семья Zivu осуществляет управление и контроль в отношении номинальных акционеров ТООЗа и доверительных управляющих акциями ТООЗа через сотрудников группы Амегора, которые дают необходимые инструкции компаниям-администраторам номинальных акционеров (в частности, Bairiki Inc., Instantania Holdings, в доверительном управлении которых находится пакет акций в размере 34,83%).

Семья Zivu осуществляет руководство номинальными акционерами ТООЗа через номинальных директоров при сохранении возможности управления и контроля со стороны сотрудников группы Амегора на основании предоставленных доверенностей (A.S. (Cyprus) Industries).

Передача владения акциями ТООЗа в пользу вышеуказанных номинальных акционеров носила формальный характер и была направлена на структурирование владения ТООЗом в интересах фактических владельцев (семьи Zivu).

Семья Zivu (совместно с семьей Махлая) управляла и контролировала мажоритарный пакет акций Общества в размере более 70% его уставного капитала.

Суды отметили, что состав Совета директоров не подвергался существенным изменениям за всю историю деятельности ТООЗа. В частности, в Совет директоров с 30.06.2002 по настоящее время входит Королев Евгений Анатольевич, являющийся с 2007 года генеральным директором ЗАО «Корпорация «Тольяттиазот» и других российских компаний, взаимозависимых с ОАО «ТООЗ».



Таким образом, отсутствие изменений в отношении состава лиц, осуществляющих управление ТООЗом, свидетельствует о том, что семья Zivu и семья Махлая сохранили контроль и управление в отношении пакета акций ТООЗа, составляющего более 70% уставного капитала ТООЗа. Как указано выше, на 31.12.1999 указанный пакет акций находился в собственности швейцарских компаний, контроль и управление которыми (совместно с В.Н.Махлаем, С.В.Махлаем, А.В.Махлаем) осуществляли Felix Zivu и Andreas Zivu, владеющие международной группой компаний Ameropa, в которую входит Nitrochem Distribution AG.

Помимо вышеуказанных фактов, свидетельствующих о владении, контроле и управлении со стороны семьи Zivu существуют также обстоятельства и факты, свидетельствующие об экономической взаимозависимости ТООЗа и международной группы компаний Ameropa.

Степень вовлеченности Ameropa Holding AG, владеющей 100% Nitrochem Distribution AG, в деятельность ТООЗа, а также факт владения ключевыми производственными активами предприятия свидетельствуют о том, что взаимоотношения ТООЗа и Ameropa Holding AG, связанные с производством и поставкой продукции ТООЗа на мировой рынок, не отвечают рыночным условиям, которые устанавливались бы между не взаимозависимыми поставщиком и покупателем, и влияют на условия и результаты экономической деятельности общества.

Доводы ПАО «ТООЗ» о том, что сделки между обществом и NITROCHEM не являются контролируемыми, а также о том, что вывод о взаимозависимости на основании Решения Арбитражного суда г. Москвы от 19.06.2015 по делу №А40-6292/13 не основан на требованиях статьи 105.1 НК РФ, были рассмотрены судами и им дана надлежащая правовая оценка.

Исходя из анализа структуры владения акциями ПАО «ТООЗ» в размере 83,7 1% уставного капитала ПАО «ТООЗ», созданной фактическими владельцами ПАО «ТООЗ», суды пришли к обоснованному выводу о взаимозависимости NITROCHEM и ПАО «ТООЗ» как компаний,

принадлежащих одному собственнику (подпункт 3 пункта 2 статьи 105.1 НКРФ).

Материалами дела подтверждается формальный характер перевода права собственности на акции ОАО «ТОАЗ», являющегося по существу реструктурированием владения предприятия для целей сокрытия взаимозависимости Nitrochem Distribution AG и ТОАЗом.

В отношении довода общества об установлении судом взаимозависимости на основании статьи 20 НК РФ, которая не применяется к сделкам, совершенным в 2012 году, суды верно отметили, что нормами статьи 105.1 НК РФ были расширены основания для признания лиц взаимозависимыми.

Кроме того, в соответствии с пунктом 2 статьи 20 НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Содержание указанного пункта статьи 20 НК РФ полностью соответствует содержанию пункта 7 статьи 105.1 НК РФ.

В кассационной жалобе общество указывает, что ссылки судов на судебные акты по делам № А40-6292/2013, №А40-35382/2013, №А40-243849/2016 неправомерны.

Суд кассационной инстанции отмечает, что вывод налогового органа о взаимозависимости ОАО «Тольяпиазот» и Nitrochem поддержан всеми судебными инстанциями по делам №№ А40-35382/13-91-118 и А40-243849/2016-108-2201.

Суды обоснованно ссылаются на ранее рассмотренные с участием общества судебные акты при оценке доказательств, которые ранее получили соответствующую оценку судов.

Несогласие общества с состоявшимися судебными актами по указанным делам, никак не опровергает факт наличия взаимозависимости

ПАО «ТОАЗ» и Nitrochem, установленной судами в проверяемые 2009, 2010, 2011 налоговые периоды.

По мнению ПАО «ТОАЗ», выводы налогового органа о том, что группа Атегора и ее владельцы семья Zivu владеют и осуществляют контроль в отношении мажоритарного пакета акций общества, не находят документального подтверждения.

Так, в отношении пакета акций ПАО «ТОАЗ» в размере 12,96%, принадлежавшего А.Т.І. Limited (Гонконг) общество указывает, что справка депозитария ЗАО «Райффайзенбанк», полученная Следственным комитетом Российской Федерации в декабре 2014 г. не содержит информации о том, кто являлся бенефициаром данной компании до обозначенной даты, как и оговорок о том, что члены семьи Zivu являлись бенефициарами данной компании на всем протяжении периода ее существования.

Налогоплательщиком заявлено, что: «Такая информация не исключает, например, того, что члены семьи Zivu стали бенефициарами данной компании только в 2014 г., то есть уже после завершения проверяемого периода, и не могли в 2012 г. оказывать своё влияние на Общество».

Судами доводы общества обоснованно отклонены, поскольку налогоплательщиком не учитывается, что документы, подтверждающие владение компанией А.Т.І. Limited (Гонконг) пакета акций ОАО «ТОАЗ» (выписка об операциях с ценными бумагами ЗАО «Райффайзенбанк» за период с 01.01.1998 по 01.11.2014 по счету А.Т.І. Limited, Подтверждение об открытии счета Депо ЗАО «Райффайзенбанк» компании А.Т.І. Limited), были получены в результате обыска в представительстве компании «Атегора АГ» (Протокол обыска в представительстве компании «Атегора АГ» от 26.11.2014).

Об экономической взаимозависимости ТОАЗа и ООО «Томет» свидетельствуют следующие обстоятельства: все оборудование, внесенное в уставный капитал ООО «Томет», предоставлялось ООО «Томет» в

пользование ТООЗа на основании договоров аренды. Арендуемое ТООЗом оборудование является специфичным. ТООЗ на протяжении всего периода времени является единственным арендатором, имеющим соответствующие лицензии, разрешения, необходимые для осуществления производства метанола, аммиака и другой химической продукции. Общество в случае разрыва договоров аренды с ООО «Томет» не смогло бы осуществлять финансово-хозяйственную деятельность в части одного из основных видов деятельности - производство метанола. Все оборудование, здания, сооружения, принадлежащие ОАО «Томет», расположены на территории ТООЗа по адресу: г. Тольятти, Поволжское шоссе, 32.

Проверкой было установлено, что ООО «Томет» является взаимозависимой с группой компаний Ameropa (в частности, Andreas Zivy) в силу того, что доля в размере 85% уставного капитала ООО «Томет» была в собственности швейцарской компании PP&FM, находившейся по данным на 31.12.1999 в совместном управлении семьи Zivy и семьи Махляя; впоследствии мажоритарная доля владения ООО «Томет» была передана номинальному акционеру Triumph Development; доля в размере 80,45% уставного капитала ООО «Томет» принадлежит Triumph Development, имеющей признаки взаимозависимости с A.T.I.Limited, номинальным акционером ТООЗа, бенефициаром которого является семья Zivy; управление операционной деятельностью осуществляет Ляпунова Надежда Алексеевна (в качестве представителя, действующего на основании доверенности), которая одновременно руководила российским представительством Ameropa AG.

Кроме того, о взаимозависимости Triumph Development, мажоритарного участника ООО «Томет», и группы компаний Ameropa, свидетельствует проект соглашения № МСТНТ-210704 между ТООЗом, Methanol Casale SA, Nitrochem Distribution AG и Triumph Development, полученный в ходе обыска в представительстве «Ameropa AG» в г. Москве.

В пункте 2 указанного проекта соглашения отмечается, что Nitrochem Distribution AG создала «полностью находящуюся в ее собственности инвестиционную компанию Triumph, Hong Kong, которая будет распоряжаться от имени и по поручению Nitrochem всем оборудованием и материалами, купленными у компании CASALE, как активами совместного предприятия (ТОМЕТ) с компанией TOAZ».

Как верно указали суды, вышеуказанные факты свидетельствуют о взаимозависимости группы компаний Атегора (в том числе Nitrochem Distribution AG) и ТОАЗа в силу того, семья Zivu может оказывать существенное влияние на производственную деятельность общества.

ФНС России также в ходе проверочных мероприятий установила, что группа компаний Атегора оказывает значительное влияние на деятельность ТОАЗа по производству, продаже продукции и планированию бизнес-стратегии ТОАЗа, в частности, в отношении создания транспортной инфраструктуры для реализации продукции за рубеж. В частности, такая деятельность осуществляется с использованием ООО «НитроКубань» и ООО «Кассандра Стивидорвинг».

Также ФНС России установлено, что ООО «Нитро-Кубань» осуществляет деятельность по строительству терминала по перевалке зерна в Тамани. Основными участниками ООО «Нитро-Кубань» с момента создания являются: Chimrost Trading AG (принадлежит Атегора Holding AG) и Sun Pacific Development.

Компании A.T.I. Limited, Triumph Development, Sun Pacific Development расположены по одному адресу, который также является адресом местонахождения компании Aall Zylemann & Company - регистратора, специализирующегося на создании и обслуживании офшорных компаний в Гонконге, что свидетельствует о номинальном характере компании Sun Pacific Development.

Тождественность юридического адреса Sun Pacific Development (участник ООО «Нитро-Кубань», Triumph Development (участник

ООО «Томет») и A.T.I. Limited (акционер ОАО «ТОАЗ»), наличие одного номинального директора свидетельствует о взаимозависимости компаний Sun Pacific Development, Triumph Development и A.T.I. Limited, и как следствие, фактических владельцев A.T.I. Limited, семьи Zivu.

До 2009 года руководство ООО «Нитро-Кубань» осуществляла Ляпунова Надежда Алексеевна, руководитель представительства Атегора AG в России.

Кроме того, в соответствии с доверенностями, полученными в ходе проверки, Sun Pacific Development предоставлял Надежде Ляпуновой полномочия на представление интересов Sun Pacific Development в корпоративных отношениях и государственных органах. Таким образом, Sun Pacific Development и группа компаний Атегора имеют признаки взаимозависимости в силу того, что полномочия на представление интересов Sun Pacific Development в корпоративных отношениях были на долгосрочной основе предоставлены руководителю российского представительства Атегора AG Надежде Ляпуновой.

Таким образом, ООО «Нитро-Кубань» является взаимозависимой с семьей Zivu в силу того, что доля в размере 8,71% уставного капитала ООО «Нитро-Кубань» находится в собственности швейцарской компании Chimrost Trading AG, принадлежащей семье Zivu; доля в размере 91,25% уставного капитала ООО «Нитро-Кубань» принадлежит Sun Pacific Development, имеющей признаки взаимозависимости с A.T.I. Limited, номинальным акционером ТОАЗа, бенефициарами которого является семья Zivu; управление операционной деятельностью осуществляла Ляпунова Надежда Алексеевна (в качестве директора и представителя, действующего на основании доверенности), которая одновременно руководила российским представительством Атегора AG; ООО «НитроКубань» осуществляло функции финансового посредника во внутригрупповом финансировании предприятий ТОАЗа.

В ходе проверки также установлено, что ООО «Кассандра Стивидоринг» осуществляло деятельность, связанную с приобретением и установкой плавучего дока в порту Тамани.

Участниками ООО «Кассандра Стивидоринг» являются компания Kriblok Limited и Maniario Investments, что подтверждается следующими документами: Договором об учреждении ООО «Кассандра Стивидоринг» от 26.10.2009 г., Протоколом № 1 собрания учредителей ООО «Кассандра Стивидоринг» от 26.10.2009, Протоколом внеочередного общего собрания участников ООО «Кассандра Стивидоринг» от 06.10.2010, представленными Письмом УФНС России по г. Москве от 03.12.2014 № 14-11/14337дсп@.

В соответствии с данными Единого государственного реестра юридических лиц участниками ООО «Кассандра Стивидоринг» являются: 1. Kriblok Limited, владеющая 99,99875% уставного капитала ООО «Кассандра Стивидоринг»; 2. Maniario Investments, владеющая 0,00125% уставного капитала ООО «Кассандра Стивидоринг».

Генеральным директором ООО «Кассандра Стивидоринг» является Ляпунова Надежда Алексеевна, руководитель представительства Амегора AG в России, что свидетельствует о взаимозависимости ООО «Кассандра Стивидоринг» и группы Амегора AG.

О взаимозависимости указанных компаний свидетельствуют обстоятельство осуществления деятельности данной компании, а именно приобретения Kriblok Limited и последующей передаче плавучего дока в уставный капитал ООО «Кассандра Стивидоринг». Данный факт подтверждается положениями Контракта на приобретение плавучего дока от 26.08.2008 № 557/501 между Херсонским государственным заводом «Паллада» и Kriblok Limited. В соответствии с дополнительным соглашением от 17.07.2008 № 2 к вышеуказанному контракту, покупателю (Kriblok Limited) предоставлено право осуществления платежей через Nitrochem Distribution AG.

Кроме того, в соответствии с доверенностями, полученными в ходе проверки, Kriblok Limited предоставлял Надежде Ляпуновой полномочия на представление интересов Kriblok Limited в корпоративных отношениях и государственных органах.

Факт осуществления деятельности в интересах Kriblok Limited Надеждой Ляпуновой подтверждается Протоколом внеочередного общего собрания участников ООО «Кассандра Стивидоринг» от 06.10.2010 г., представленный УФНС России по г. Москве.

В соответствии с указанным протоколом Ляпунова Надежда представляет интересы от имени Kriblok Limited на внеочередном общем собрании участников.

Таким образом, ООО «Кассандра Стивидоринг» является взаимозависимой с семьей Zivu в силу того, что управление операционной деятельностью осуществляла Ляпунова Надежда Алексеевна (в качестве директора и представителя, действующего на основании доверенности), которая одновременно руководила российским представительством Ameropa AG; Zivu признавала взаимозависимость Nitrochem Distribution AG и Kriblok Limited в отношениях с третьими лицами путем указания Nitrochem Distribution AG в качестве лица, осуществляющего расчеты от имени Kriblok Limited; компания Maniargo имеет признаки взаимозависимости с номинальным акционером Today, владеющим 5% уставного капитала ТООЗа, и его директором и корпоративным секретарем Zebadia Holding, так как указанные лица расположены по одному адресу: Cyprus, 3082, Limassol, Rossidi Corner, 1st Floor, Agias Fylaxeos & Zynonos, При этом, по указанному адресу осуществляет деятельность компания Corpag Services (Cyprus) Ltd, входящая в международную группу компаний Corpag Group, осуществляющей администрирование деятельности номинальных акционеров ТООЗа.

На основании изложенного ФНС России обоснованно пришла к выводу, что сделки по реализации аммиака между ТООЗом и NITROCHEM



DISTRIBUTION AG являются контролируруемыми на основании пункта 1 статьи 105.14 НК РФ и могут являться предметом проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами согласно статье 105.17 НК РФ.

Налоговый орган, производя дополнительное начисление налога на прибыль обществу, определило рыночную цену на продукцию ТООЗа, применил метод сопоставимых рыночных цен.

Статьей 105.5 НК РФ предусмотрено, что в случае, когда между взаимозависимыми лицами совершаются контролируемые сделки, налогообложение этих сделок осуществляется с использованием принципа сопоставления доходов, полученных по этой сделке, с доходами, которые могли бы быть получены, если бы аналогичная сделка была совершена с лицом, не являющимся взаимозависимым.

Сравнивать контролируемые и сопоставимые сделки можно, если они совершены в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях (пункт 2 статьи 105.5 НК РФ). Чтобы определить тождественность (или близость) таких условий, необходимо проанализировать (сопоставить) ряд характеристик, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Пунктом 4 статьи 105.5 НК РФ предусмотрено, что при определении сопоставимости сделок производится анализ следующих характеристик сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделок: характеристик товаров (работ, услуг) являющихся предметом сделки; характеристик функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки и прочие условия сделки (функциональный анализ); условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг); характеристик экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров

(работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг); характеристик рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

В Документации ТОВАЗа по сделкам относительно характеристики товара указано следующее:

«Техническое наименование товара: аммиак жидкий синтетический.

Химическая формула:  $\text{NH}_3$

Наименование государственного стандарта: Аммиак жидкий технический. ГОСТ Жидкий аммиак выпускается в жидком виде в соответствии с требованиями стандарта по технологическому регламенту.

Качество жидкого аммиака, поступающего по магистральному аммиакопроводу на припортовый завод для поставки на экспорт, должно соответствовать требованиям договора (контракта) поставщика с внешнеэкономической организацией или иностранными покупателями.

Пунктом 1 Контракта от 15.12.2011 №643/00206492/11121 «Предмет контракта» определен код товара по ТН ВЭД 2814100000.

Пунктом 4 Контракта от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 «Качество товара» установлено, что качество товара, проданного по настоящему контракту, должно соответствовать показателям ГОСТ 6221-90 марка Ак.

Таким образом, качество товара, а именно соответствие аммиака марки Ак ГОСТ 6221-90, является характеристикой сделки, существенно влияющей на ее результаты и цену товара. При выборе сопоставимых сделок следует учитывать, что качество аммиака в сопоставимых сделках должно соответствовать марке Ак ГОСТ 6221-90.

Судами установлено, что между ОАО «Тольяттиазот» (Продавец) и NITROCHEM DISTRIBUTION AG (Покупатель) заключен контракт (далее - Контракт) от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 по условиям которого Продавец продал, а Покупатель купил 1800000 тонн безводного аммиака на условиях FOB порт Южный. Код товара по ТН ВЭД 2814100000 (пункт 1.1. Контракта).

Пунктом 1.2 Контракта предусмотрено, что все термины Контракта толкуются и понимаются в соответствии с ИНКОТЕРМС - 2010.

FOB (FreeOnBoard) — «Франкоборт»: товар погружается на судно заказчика. Указание на условия FOB в договоре означает, что продавец оплачивает доставку товара до момента погрузки, плюс саму погрузку на борт. Также на него возложены обязанности по очистке товара от пошлин (при экспортной поставке). Покупатель оплачивает перевозку, страховку, расходы по разгрузке и транспортировку в точку назначения. Передача рисков происходит в момент, когда груз пересекает борт судна.

В соответствии с пунктом 2.1 Контракта, датой поставки считается дата выдачи коносамента. Поставка считается состоявшейся и все риски переходят к Покупателю в момент пересечения товаром линии борта судна.

Следовательно, моментом исполнения Продавцом обязательства по поставке товара, а также перехода права собственности на товар от Продавца к Покупателю считается момент пересечения товаром борта судна.

Согласно пункту 7.1 Контракта товар считается сданным Продавцом и принятым Покупателем:

- а) по количеству - согласно весу, указанному в коносаменте;
- б) по качеству - в соответствии с сертификатом качества, выданным Продавцом или компетентной лабораторией страны Продавца. Таким образом, условия поставки FOB, указанные в Контракте, соответствуют положениям ИНКОТЕРМС 2010.

На основании изложенного, инспекция пришла к правильному выводу о том, что при отборе сопоставимых сделок следует учитывать возможность влияния условий и базиса поставки товара на его цену.

Относительно финансовых условий и цены товара установлено следующее.

Согласно пункту 5.1 Контракта цена устанавливается в долларах США и зависит от ситуации на мировом рынке. Цена окончательно

согласовывается сторонами дополнительными телексами, факсами или электронной почтой.

Цена за одну метрическую тонну товара, поставленного в анализируемых сделках, устанавливалась в долларах США в рамках дополнительных соглашений к Контракту. Каждым дополнительным соглашением устанавливалась цена товара на календарный месяц поставки. Всего заключено 12 дополнительных соглашений, устанавливающих цену на товар, поставленный с января по декабрь 2012 года.

При отборе сопоставимых сделок следует учитывать возможность влияния на цену товара момента её согласования, поскольку указанная цена согласовывалась и определялась именно исходя из ситуации на мировом рынке в момент заключения каждого конкретного дополнительного соглашения к Контракту. Кроме того, при отборе сопоставимых сделок следует учитывать валюту расчета.

Пунктом 6.1 Контракта предусмотрено, что оплата производится одним из следующих способов:

- в объеме 100% стоимости каждой отгружаемой партии товара в долларах США банковским переводом в течение 90 дней от даты отгрузки;
- с безотзывного документарного аккредитива, предусматривающего 100% авансовый платеж против предоставленных Продавцом документов на предоплату;
- платежи по аккредитиву производятся по предъявлению отгрузочных документов, срок предоставления документов не более 45 дней от даты отгрузки.

Анализ информации, содержащейся в СВИФТ-сообщениях ОАО «Тольяттихимбанк» и инвойсов, выставленных продавцом ОАО «Тольяттиазот» покупателю, показал, что, фактическая оплата за отгруженный аммиак производилась в течение одного-четырех дней после выставления инвойса.

Таким образом, ФНС России пришла к правильному выводу о том, что при отборе сопоставимых сделок следует учитывать возможность влияния сроков оплаты товара на его цену.

В отношении характеристик функций, выполняемых сторонами сделки, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки, которые могут оказать существенное влияние на их результаты, ФНС России установлено следующее.

Согласно подпункту 2 пункта 4 статьи 105.5 НК РФ, на результаты сделок могут оказывать существенное влияние характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки и прочие условия сделки.

В Документации приведены функции ОАО «Тольяттиазот», поименованные в статье 105.5 Кодекса, которые в той или иной мере осуществляются сторонами сделок и подлежат учету в рамках осуществления функционального анализа, а именно: Осуществление производства товаров, Проведение НИОКР, Приобретение товарно-материальных ценностей, Транспортировка товаров, Осуществления контроля качества.

Основной вид деятельности общества — выпуск минеральных удобрений: аммиака, карбамида и карбамидоформальдегидного концентрата (КФК).

Согласно информации, содержащейся в Документации общества, Продавец приобретает товарно-материальные ценности, необходимые для производства аммиака (газ, энергоресурсы, другие виды сырья и материалов). Поскольку общество является производителем продукции (в частности, аммиака), указанная функция выполняется с целью осуществления функции производства товара.

Затраты на приобретение товароматериальных ценностей могут оказывать влияние на величину и структуру затрат ТООЗа, с учетом существенности их несения, что необходимо учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

В Документации общество указывает, что основной функцией завода является производственная.

В пункте 1.1 Контракта указано о продаже 1 800 000 тонн безводного аммиака

Однако фактически в соответствии с дубликатами накладных, инвойсами, СВИФТ-сообщениями ОАО «Тольяттихимбанк» налогоплательщиком в адрес NITROCHEM DISTRIBUTION AG по Контракту поставлено более 1,5 млн. тонн аммиака.

Таким образом, общество осуществляет функцию по оптовой торговле аммиаком.

В Документации указано, что применительно к проверяемым сделкам ОАО «Тольяттиазот» фактически не располагает емкостями для хранения аммиака в коммерчески значимых объемах. В этой связи функцию по хранению существенных объемов аммиака ТООЗ фактически не осуществляет.

Факт наличия склада и хранения на складе аммиака подтверждается Документацией. Таким образом, общество осуществляло функцию хранения аммиака. Однако цена на аммиак зависит от спроса и предложения и не зависит от выполнения функции по хранению товаров. При применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не будет оказывать влияние на цену. В то же время затраты на хранение продукции могут оказывать влияние на величину и структуру затрат ТООЗа, с учетом существенности их несения, что необходимо учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

По Контракту поставка аммиака осуществлялась по аммиакопроводу «ТольяттиОдесса» на условиях FOB порт Южный (Украина). Функцию по

транспортировке осуществляет ТООЗ за свой счет на основании заключенных договоров с компаниями-собственниками аммиакопровода.

Транспортировка по российской стороне осуществлялась по договору на транспортировку жидкого аммиака от 01.01.2009 № 1992/08, заключенного Обществом с ОАО «Трансаммиак».

Транспортировка по украинской части аммиакопровода осуществлялась на основании контракта на оказание услуг по транзиту аммиака жидкого через территорию Украины магистральным трубопроводом от 24.12.2007 № 026/А/2007, заключенного ТООЗ (Заказчик) с УГП «Укрхимтрансмиак» (Исполнитель).

Сроки действия указанных договора и контракта ежегодно продлевались, и действовали в 2012 году. Факт оказания услуг по транспортировке аммиака подтвержден соответствующими актами.

Следовательно, Общество осуществляло функцию по транспортировке аммиака.

При применении метода сопоставимых рыночных цен, при условии совпадения базиса поставки в анализируемой и сопоставимых сделках, фактическое осуществление расходов на транспортировку не оказывает влияния на цену сделки. Однако, в случае отличия базиса поставки, при применении метода сопоставимых рыночных цен, возможно, возникнет необходимость корректировки на транспортные расходы. В то же время, осуществление функции транспортировки является существенным при использовании методов, основанных на расчете рентабельности.

Как следует из Документации, у ТООЗа отсутствует такое структурное подразделение, как маркетинговая служба; расходы на деятельность по продвижению на новые рынки товаров, маркетинг, рекламу в сделке по реализации аммиака, отсутствуют. Таким образом, общество указывает, что не выполняет данную функцию на экспортных рынках.

Проверкой установлено, что официальный сайт общества достаточно полно представляет весь спектр выпускаемой продукции - этой информации отведен специальный раздел «Продукция».

В отношении аммиака на сайте указаны следующие сведения: «Аммиак - один из важнейших продуктов химической промышленности - используется для получения азотосодержащих соединений, азотной кислоты и удобрений (аммиачная селитра, мочевины, сложные удобрения)».

Таким образом, в целях стимулирования спроса на производимый аммиак, ТООЗ осуществляет действия по информированию потенциальных покупателей о способах использования указанного продукта, а также об экономическом эффекте при применении аммиака в сельском хозяйстве.

Учитывая изложенное, функции по продвижению на новые (в том числе, и на экспортные) рынки товара (аммиака), маркетинг, реклама осуществляются обществом.

Однако цена на аммиак зависит от спроса и предложения на рынке. При применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не оказывает влияние на цену товара. Расходы ТООЗа, связанные с продвижением на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетингом и рекламой следует учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Налоговым органом в рамках проверки учтена информация о материальных и нематериальных активах общества, представленная в Документации.

ФНС России в ходе проверки в соответствии со статьей 105.5 НК РФ был проведен анализ характеристик товаров, условий контрактов, заключенных между сторонами проверяемой сделки, анализ функций, рисков и активов сторон проверяемой сделки. По результатам указанного анализа были определены условия контролируемых сделок, способные оказать влияние на цены сделок, в частности: характеристика товара; объём поставок; базис



поставки; период поставки; условия оплаты; характеристика рынка; курс иностранной валюты.

Различия коммерческих и финансовых условий сделок могут не учитываться, в случае, если они не оказывают влияние на результаты указанных сделок (пункт 3 статьи 105.5 Кодекса). В ходе анализа контролируемых сделок были установлены коммерческие и финансовые условия сделок, которые могут оказывать влияние на их результаты.

ФНС России также проведена проверка выбора Обществом порядка определения цен и (или) порядка применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения, в результате которой установлено, что метод, примененный налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Следовательно, на основании пункта 5 статьи 105.17 НК РФ в целях проверки цен в контролируемых сделках возможно применение иного метода, предусмотренного пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 105.7 НК РФ метод сопоставимых рыночных цен используется для определения соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночной цене в порядке, установленном статьей 105.9 НК РФ, при наличии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные (при их отсутствии - однородные) товары (работы, услуги), а также при наличии достаточной информации о такой сделке.

При этом 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 сделкой.

Согласно пункту 7 статьи 105.7 Кодекса в целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 Кодекса, 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 Кодекса, допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках информации, с анализируемой сделкой.

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.9 Кодекса 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 Кодекса минимальным и максимальным значениями интервала рыночных цен могут признаваться соответственно опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам, совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях. При этом данный пункт Кодекса не содержит конкретного перечня «сопоставимых условий», которые необходимо учитывать. Однако такие условия содержатся в пункте 5 статьи 105.5 Кодекса.

Таким образом, для определения сопоставимости при использовании данных информационно-ценовых агентств используются условия анализируемой сделки, определенные с учетом пункта 3 статьи 105.5 Кодекса, с условиями отбора сделок, на основании данных о которых формируются ценовые индикаторы. Такие условия отбора публикуется информационно-ценовыми агентствами в методологиях расчета индикаторов и котировок.

Проведя анализ характеристик сделок на основе Контракта и иных документов (информации) налогоплательщика, и сопоставив условия совершения сделок, которые котируются независимым международным ценовым агентством Argus Media Ltd. (филиал Аргус Медиа (Россия) (далее - Аргус, Argus), ФНС России пришла к выводу, что котировка Аргуса «FOB Южный», может применяться в качестве сопоставимых сделок для применения метода сопоставимых рыночных цен в рамках проверки цен сделок по реализации аммиака между ОАО «Тольяттиазот» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG, так как соответствует следующим критериям сопоставимости:

1. Характеристика товара, являющегося предметом сделки. Аргус публикует ценовые котировки для товара, соответствующего по качественным характеристикам товару, реализуемому в анализируемых сделках (для идентичного товара).

2. Характеристика коммерческих и финансовых условий сделки. Основными коммерческими и финансовыми характеристиками сделок, способными влиять на его цену, являются:

2.1. Объем поставок. Учитываемые Аргусом объемы поставки товара соответствуют объемам поставок в анализируемых сделках. Имеющиеся единичные случаи поставок в объеме, меньшем, чем предусмотрено методологией Аргус, не оказали влияния на цену товара.

2.2. Базис поставки. Согласно первичным учетным документам аммиак транспортируется на борт судна в порту Южный (на Одесский припортовый завод) для вывоза морским транспортом в США, Турцию, Марокко, Бельгию, Тунис, Францию, Израиль, Финляндию, Германию, Южную Корею, Индию, Иорданию. Учитывая изложенное, котировка fob Южный может использоваться в качестве сопоставимых сделок.

2.3. Период поставки. Согласно методологии Аргус, по спотовым ценам реализуются партии продукта, которые должны быть отгружены в течение 30-40 дней с момента заключения сделки. В анализируемых сделках

аммиак отгружался Продавцом в течение календарного месяца (то есть - в течение 30 дней) после заключения очередного дополнительного соглашения. Период поставки, применяемый в методологии Аргус, соответствует периоду поставки товара в анализируемых сделках.

2.4. Условия оплаты. Анализ информации, содержащейся в СВИФТ-сообщениях АКБ «Тольяттихимбанк» и инвойсов, выставленных продавцом ОАО «Тольяттиазот» Покупателю, показал, что, фактическая оплата за отгруженный аммиак производилась в течение одного - пяти дней после выставления инвойса. В феврале 2012 имел место единичный случай оплаты в течение 13 дней. Следовательно, отсрочка платежа, способная повлиять на цену товара, отсутствует. Условия оплаты анализируемых сделок признаются сопоставимыми с условиями оплаты в сделках, котируемых Аргусом.

2.5. Характеристика рынка. Направление поставок в США, Турцию, Марокко, Бельгию, Тунис, Францию, Израиль, Финляндию, Германию, Южную Корею, Индию, Иорданию соответствует общему традиционному направлению поставок аммиака из порта Южный, которые учитываются агентством Аргус при котировке аммиака.

2.6. Курс иностранной валюты, применяемой в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения.

Сопоставимость условий оплаты сделок, котируемых Аргусом, с анализируемыми сделками подтверждается использованием единой валюты - доллары США.

Таким образом, согласно проведенному ФНС России анализу, коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки информационно-ценового агентства Аргус, соответствуют коммерческим и финансовым условиям анализируемых сделок.

ФНС России также пришла к выводу, что котировка аммиака на базисе FOB Южный информационно-ценового агентства Аргус может

использоваться в качестве сопоставимой сделки и не требует проведения корректировок.

Рассмотрев довод налогоплательщика в Дополнении к возражениям о необходимости использования данных информационно-ценового агентства Fertecon, ФНС России обоснованно пришла к выводу, что данные агентства Fertecon являются сопоставимыми по отношению к проверяемым контролируемым сделкам, поскольку соответствуют всем существенным условиям сделок, определенным в ходе проведения проверки (характеристика товара, объем поставок, базис поставки, период поставки, условия оплаты, характеристика рынка, валюта). Соответственно заявление налогоплательщика о необходимости использования с целью сопоставления с проверяемыми контролируемыми сделками данных агентств Аргус и Fertecon ФНС России признала обоснованным.

В кассационной жалобе общество указывает, что несопоставимость сделок, положенных в основу котировок FOB Южный со сделками общества подтверждено самим информационно-ценовым агентством Аргус. Общество считает неправильным определять интервал рыночных цен на основе котировок на одну конкретную дату, поскольку это противоречит пункту 6 статьи 105.9 НК РФ.

Как установлено судами предыдущих инстанций, с целью проверки соответствия цен, используемых налогоплательщиком в контролируемых сделках, рыночному уровню цен, были использованы минимальные котировки агентств Аргус и Fertecon, актуальные по состоянию на дату, предшествующую дате подписания дополнительного соглашения.

В силу пункта 4 статьи 105.9 Кодекса интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки.

Согласно пункту 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 соответственно опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам, совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.

Анализ сделок, являющихся предметом проверки, показал, что цена на каждую партию товара устанавливалась отдельно в ежемесячных дополнительных соглашениях к договору и являлась фиксированной величиной для поставок на соответствующий месяц.

Так как в контрактах отсутствует период формирования цены, минимальным и максимальным значением рыночных цен согласно пункту 4 статьи 105.9 НК РФ являются опубликованные агентством Аргус и Fertecop минимальное и максимальное значения котировки цен на аммиак, поставляемый на базисе FOB Южный на дату, предшествующую дате подписания дополнительного соглашения.

Таким образом, на основании данных информационно-ценовых агентств Аргус Медиа и Fertecop о котировках аммиака на базисе FOB Южный определен интервал рыночных цен для контролируемых сделок по реализации аммиака, в отношении которых проведена проверка.

При сопоставлении цен в проверяемых контролируемых сделках установлено отклонение цен от минимальной границы интервала рыночных цен.

В силу пункта 7 статьи 105.9 Кодекса в случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, определенного в соответствии с положениями настоящей статьи, для целей налогообложения признается, что такая цена соответствует рыночной цене. В случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует минимальному значению

интервала рыночных цен. В случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, определенного в соответствии с положениями статьи 105.9 Кодекса, для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует максимальному значению интервала рыночных цен.

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

В рассматриваемом случае проведенной проверкой установлено отклонение цен сделок, являющихся предметом проверки, от минимального значения интервала рыночных цен, что привело к занижению сумм налога на прибыль организации. Для целей налогообложения принимается цена, соответствующая минимальному значению интервала рыночных цен.

Рассмотрев возражения общества ФНС России установила, диапазон объемов аммиака, реализованного Обществом соответствует объемам, учитываемым ценовыми агентствами при котировке цен на аммиак, также котировка ценовых агентств, зафиксированная на конкретную дату, распространялась на период 30-40 дней вперед. Цена, зафиксированная Обществом, фактически действовала в 30-тидневный период времени с момента заключения дополнительного соглашения. При этом ни Контракт, ни дополнительное соглашение не предусматривает формульного ценообразования, то есть цены, указанные в дополнительных соглашениях, являются твердыми величинами, которые не привязаны к конкретным котировкам ценовых агентств.

Таким образом, указанная цена была фиксированная, согласовывалась и определялась именно исходя из ситуации на мировом рынке в момент заключения каждого конкретного дополнительного соглашения к Контракту.

При этом ФНС России посчитала, что представленные налогоплательщиком документы не могут являться подтверждением необходимости использования в контролируемых сделках котировального периода и применения скидок к цене товара.

В ходе проверки было установлено, что в Приложении № 3 к Документации содержится информация, полученная Обществом от налоговых органов Швейцарии, из которой следует, что рентабельность продаж по двум контрактам реализации аммиака у компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG составляет 3,45%.

При этом в Письме указано, что учитывались только операции по реализации аммиака независимым с компанией лицом. Следовательно, в рамках реализации NITROCHEM DISTRIBUTION AG аммиака, приобретенного у ТООАЗа, также имели место и операции с взаимозависимыми лицами.

Кроме того, указанная информация налоговых органов Швейцарии содержит единый (общий) показатель рентабельности продаж по двум договорам: от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 и от 17.08.2010 № 643/00206492/10088. По каждому из указанных контрактов было совершено множество сделок. Реализация аммиака осуществлялась по различным ценам, в разные периоды, с разными базисами поставки, что указывает на различия в осуществляемых NITROCHEM DISTRIBUTION AG функциях и принимаемых рисках. При этом, налогоплательщиком указанные различия в ходе применения метода сопоставимой рентабельности учтены не были, а соответственно сделки были сгруппированы налогоплательщиком неправомерно.

Подпунктом 1 пункта 5 статьи 105.12 Кодекса предусмотрено, что 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.

Следовательно, использование показателя рентабельности продаж для целей применения метода сопоставимой рентабельности нельзя признать правомерным с точки зрения соответствия критерию подпункта 1 пункта 5 статьи 105.12 Кодекса.

Налогоплательщиком не был представлен расчет показателя рентабельности (методика расчета) указанного в письме, что фактически исключает возможность применения метода сопоставимой рентабельности.

Более того, в ходе проверки было установлено, что компании, отобранные налогоплательщиком с целью расчета рыночного интервала рентабельности, не могут быть признаны сопоставимыми с проверяемой контролируемой сделкой, поскольку не соответствуют условиям, указанным в пункте 5 статьи 105.8 НК РФ.

Таким образом, примененный налогоплательщиком метод, исходя из условий совершения контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Следовательно, на основании пункта 5 статьи 105.17 Кодекса в целях проверки цен в контролируемых сделках возможно применение иного метода, предусмотренного пунктом 1 статьи 105.7 Кодекса.

Также проверкой было установлено, что поставки в адрес NITROCHEM осуществлялись только при условии наличия договоренности о последующей реализации товара. Ответственность Покупателя за покупку меньшего объема товара Контрактом не предусмотрена. Исходя из изложенного, условия заключенного Контракта не снимали с ТООЗа рисков заставания продукции или риска остановки производства.

Судами правомерно не принят довод общества о необходимости представления скидки покупателю. При этом судами обоснованно указано, что данный довод ТОАЗ обосновывает поставкой большого объема товара. Вместе с тем, объем аммиака, поставляемый обществом на экспорт, обусловлен спросом на указанный продукт на мировом рынке. ТОАЗ один из крупнейших поставщиков указанной продукции в мире, который стабильно поставляет на мировой рынок в среднем 1,5 млн. тонн аммиака в год.

Суды также указали, что объемы аммиака, поставляемые ТОАЗом, могут оказывать значительное влияние на уровень цен на мировом рынке, что подтверждается данными из еженедельных обзоров Аргус.

Объемы аммиака, предусмотренные Контрактом между ТОАЗом и NITROCHEM, обусловлены исключительно квотой на транзит аммиака по аммиакопроводу, выделяемой УГП «Укрхимтрансмиак».

Кроме того, в соответствии с представленными пояснениями агентством Fertecop публикуются котировки, сформированные на основании сделок на условиях спот и контрактных сделок.

Соответственно в диапазон цен, публикуемый агентствами Аргус и Fertecop, входят как сделки на условиях спот, так и сделки по долгосрочным контрактам, при этом налоговым органом используется самая минимальная из указанных цен.

С целью определения рыночного уровня цен на аммиак на базисе FOB Южный для поставок в 2012 году с учетом специфики конкретных сделок общество обратилось в информационно-ценовое агентство Argus, которому был передан Договор от 15.12.2011 № 643/00206492/11121, дополнительные соглашения и первичная документация».

Компанией Аргус Медиа была подготовлена Методика определения диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный от апреля 2018г (далее - Методика от апреля 2018г), в которой предложен подход к определению рыночной цены для поставок Общества в 2012 году,

основанный на необходимости определения расчетного показателя - Index fob Yuzhny.

Общество полагает, что определение рыночных цен с использованием котировок информационно - ценового агентства Аргус соответствует пункту 1 статьи 105.6 Налогового кодекса Российской Федерации.

На основании вышеуказанной Методики от апреля 2018 г. общество ссылается на то, что только в марте, мае, с 1 по 3 июня, августе, сентябре и октябре 2012 цены общества были ниже нижней границы минимальной расчетной цены, что исключает доначисления в другие месяцы 2012 года. Сумма заниженной выручки по расчетам общества не могла быть более чем 281 230 910 руб., и соответственно, сумма заниженного налога не могла быть более 56 246 182 руб.

Суды установили, что расчетный показатель Index fob Yuzhny был подготовлен компанией Аргус на основе представленной ТООЗом информации, содержащейся в Контракте на поставку аммиака от 15.12.2011 № 64300206492/11121 и коносаментх. При этом Дополнительные соглашения к Контракту в соответствии с пунктом 12 Контракта и условиями самих Дополнительных соглашений, являются его неотъемлемой частью. Однако, Дополнительные соглашения не использовались компанией Аргус при подготовке Методики от апреля 2018г, что подтверждается в письме компании Аргус от 23.07.2018 №232/18.

В вышеуказанном письме компании Аргус указано, что от ТООЗа передана информация, включающая электронные копии коносаментов и копию контракта на поставку аммиака №643/00206492/1121 от 15.12.2011, заключенного между ПАО «ТООЗ» и Nitrochem Distribution AG, а также набор Дополнительных соглашений. При этом конкретизация состава и количества дополнительных соглашений в ответе компании Аргус отсутствует.

Ранее в ответе от 26.06.2018 № 200/18 на запрос ФНС России № 13-1-06/0019 от 14.06.2018 компания Аргус сообщила, что Дополнительные соглашения к Контракту в расчетах не использовались.

Из приведенного письма от 26.06.2018 № 200/18 следует, что компанией Аргус был допущен ряд ошибок при формировании Методики определения диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный в 2012 году для ПАО «Тольяттиазот», которые повлияли на итоговые расчеты, произведенные компанией Аргус для ПАО «Тольяттиазот».

Кроме того, компания Аргус указывает на необходимость внесения корректировок в расчеты, изложенные в Методике.

Следовательно, суды обоснованно не приняли во внимание доводы налогоплательщика со ссылкой на указанную методику.

По мнению общества ошибки, допущенные компанией Аргус в Методике от апреля 2018 г. были исправлены, в результате чего в материалы дела была представлена Методика от июля 2018 г.

Относительно данной Методики суды исходили из следующего.

Как уже отмечено выше, дополнительные соглашения к Контракту при составлении расчетов в Методиках, разработанных в апреле и июле 2018 г. компанией Аргус не использовались.

В соответствии с вышеназванными Методиками цена каждой партии определяется исходя из торговой практики реализации грузов на спотовом рынке на условиях поставки cfr.

Погрузка на танкер в порту Южный должна быть произведена не позднее 40 дней с момента заключения сделки (договора) на поставку товара. Соответственно, заключение договора на поставку товара, погруженного на танкер в порту Южный в заданную дату, могло быть осуществлено в определенный временной интервал, предшествующий погрузке. Этот возможный период продажи компания Аргус определяет как ценовой период.

Как следует из ответа Аргус № 200/18 от 26.06.2018 на запрос ФНС России № 13-1-06/0019 от 14.06.2018, в Методике для нахождения

минимальной котировки Argus ammonia cfr используется вероятный диапазон согласования цены (ценовой период), в который может попадать дата согласования цены между крупным производителем аммиака и торговой компанией, осуществляющей его сбыт на конечных рынках. Определение конкретной вероятной даты не производится.

То есть, в представленных Обществом Методиках, компания Аргус при расчете минимальных рыночных цен на конкретные партии аммиака, руководствовалась тем, что в Контракте, заключенном между ТООЗом и Nitrochem Distribution AG, в отношении каждой партии товара устанавливалась конкретная отдельная цена, что не соответствует действительности.

Суды отметили, что в рамках анализируемого периода цены устанавливались обществом на основании дополнительных соглашений в отношении каждого месяца поставки и не пересматривались

Согласно пункту 4 статьи 105.9 НК РФ при применении метода сопоставимых рыночных цен интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки.

В соответствии с Руководством по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017) в отношении трансфертного ценообразования налоговым органом при определении с использованием котировок рыночной цены в сырьевых поставках для целей налогообложения необходимо использовать дату определения цены в соответствии с условиями контрактов (Chapter II Part II: Traditional transaction methods B.1).

Руководство ОЭСР - это документ, подготовленный Организацией экономического сотрудничества и развития, который содержит

рекомендации по определению налоговых последствий сделок между взаимозависимыми лицами (трансфертное ценообразование).

С учетом вышеуказанных положений Налогового кодекса Российской Федерации в отношении порядка применения метода сопоставимых рыночных цен необходимо использовать котировку Argus ammonia cfr, действующую на дату, предшествующую дате дополнительного соглашения, в котором определяется цена товара.

Таким образом, использование ценового периода для расчета минимальных рыночных цен в соответствии с Методиками от 2018 г. является необоснованным, так как дата согласования рыночной цены указана в дополнительных соглашениях; цена на товар устанавливалась в дополнительном соглашении на месяц (при этом цены не изменялись с момента заключения соответствующих дополнительных соглашений); товар, цена на который была определена в дополнительном соглашении, отгружался на борт в течение месяца, когда действовала соответствующая цена (и соответствующая котировка).

Суды также отметили, что даже если допустить возможность использования расчетного показателя Index FOB Yuzhniy, указанного в Методиках от 2018г, для определения минимальной рыночной цены на аммиак необходимо использовать котировку Argus Ammonia cfr для соответствующего ценового региона, действующую на дату, предшествующую дате дополнительного соглашения, в котором определяется цена товара. При этом необходимо рассчитывать дифференциал за последний квартал, предшествовавший дате дополнительного соглашения, а не дате отгрузки (дате Коносаменты). Сумма заниженного налога, при применении данного подхода в таком случае составила бы 577 619 938 руб.

Проводя проверку общества, налоговый орган обоснованно посчитал, что в данном случае подлежит применению приоритетный метод - метод сопоставимых рыночных цен, поскольку информация о сопоставимых

рыночных ценах имеется в общедоступном источнике информации, а именно, в котировках информационно-ценового агентства Аргус Медиа, и доначислил налог на прибыль исходя из ценовой информации, публикуемой соответствующим агентством.

При указанных обстоятельствах ФНС России пришла к верному выводу о том, что в результате применения ТОАЗом несоответствующих рыночным цен в сделках по реализации аммиака взаимозависимому лицу NITROCHEM DISTRIBUTION AG по контракту от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 произошло занижение налоговой базы на сумму 2 762 514 355 руб.

Следовательно, сумма неуплаченного налога на прибыль от совершения анализируемых сделок в 2012 году составила 552 502 871 руб., в том числе: в федеральный бюджет – 55 250 287 руб. в бюджет субъекта федерации – 497 252 584 руб.

Решением ФНС России от 01.11.2017 № 13-1-14/0132дсп об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения начислены пени по состоянию на 01.11.2017 в размере 263 610 562 руб.

Однако в ходе судебного разбирательства в суде первой инстанции с учетом возражений ответчика инспекция уменьшила размер заявленных требований в части пени до суммы 263 577 336 руб.

С учетом изложенного судебная коллегия не усматривает правовых оснований для отмены обжалуемых судебных актов и удовлетворения кассационной жалобы.

Доводы общества, изложенные в кассационной жалобе, судебной коллегией рассмотрены и отклоняются, поскольку не свидетельствуют о нарушении судами норм права, а сводятся лишь к переоценке установленных по делу обстоятельств. Оснований для их переоценки в силу статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации у суда кассационной инстанции не имеется.

На основании изложенного и руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 287, статьями 286, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Поволжского округа

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Самарской области от 16.10.2018 и постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2018 по делу № А55-1622/2018 оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий судья

Р.Р. Мухаметшин

Судьи

О.В. Логинов

А.Н. Ольховиков