



## АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ

Именем Российской Федерации

### РЕШЕНИЕ

Дело № А40-241026/18-115-5363

г. Москва

19 февраля 2019 года

Резолютивная часть решения объявлена 31.01.2019

Решение в полном объеме изготовлено 19.02.2019

Арбитражный суд города Москвы в составе судьи Л.А. Шевелёвой,

при ведении протокола помощником судьи В.А. Седовым,

рассмотрел в открытом судебном заседании дело по заявлению Общества с ограниченной ответственностью «Торговый Дом «РИФ», зарегистрированного 30.04.2010 с присвоенным идентификационным номером налогоплательщика: 6165161667 и расположенного по адресу: просп. Михаила Нагибина, д. 7А, пом. 5, г. Ростов-на-Дону, Ростовская область, 344000

к Федеральной налоговой службе, зарегистрированной 14.10.2004 г. с присвоенным идентификационным номером налогоплательщика: 7707329152 и расположенного по адресу: Неглинная ул., д. 23, г. Москва, 127381

о признании недействительным Решения № 13-1-10/0036дсп от 26.09.2018

при участии:

от заявителя: не явка, извещен;

от заинтересованного лица: Кабисов И.Э. (дов. № ММВ-24-7/13 от 21.01.2019), Корчагина О.А. (дов. № ММВ-24-7/297 от 17.09.2018), Стрельцова И.Г. (дов. № ММВ-24-7/12 от 21.01.2019).

### 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».

Судебное заседание проведено в порядке ст. 123, 156 АПК РФ, в отсутствие надлежащим образом извещенного заявителя.

Ходатайство заявителя об отложении судебного заседания со ссылкой на болезнь одного из его представителей с у чётom возражений заинтересованного лица оставлено без удовлетворения, как не обоснованное. В настоящем случае заявителем не доказано невозможности обеспечения явки всех представителей общества в настоящее заседание, в том числе присутствовавших в предыдущих заседаниях по настоящему делу.

Заинтересованное лицо в судебном заседании возразило против удовлетворения заявленного требования по мотивам отзыва и пояснений к нему.

Выслушав представителей заинтересованного лица, исследовав и оценив, имеющиеся в деле документы, суд пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения заявленного требования по следующим основаниям.

Так, из материалов дела видно, что заинтересованным лицом на основании уведомления о контролируемых сделках, поданного ООО «ТД «РИФ» 19.05.2015, проведена проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

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 р., а также начислены пени в размере 18 721 889 р.

По итогам проверки было 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 Положением об учетной политике ООО «ТД РИФ» на 2014 год (т. 8, л.д. 70-79) в целях признания доходов и расходов при расчете налога на прибыль Общество использует метод начисления (статьи 271 и 272 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с пунктом 1 статьи 271 НК РФ в целях главы 25 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

В соответствии с Регистром учета доходов ООО «ТД РИФ» за 2014 год (т. 8, л.д. 141-149), представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@ (т. 8, л.д. 80), общая сумма доходов по сделкам между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT составила 15,9 млрд. р., что соответствует сумме доходов, отраженных первичных документах (инвойсах, мемориальных ордерах, выписках из лицевых счетов и прочих документах).

В соответствии с представленными письмом УФНС России по Ростовской области от 14.04.2017 №18-1-15/388дсп сертификатами о регистрации, компания GTCS Trading JLT была зарегистрирована 22.01.2012 на территории Объединенных Арабских Эмиратов. Указанная информация также подтверждается документами (т. 7, л.д. 113-117; т. 8, л.д. 91-96), представленными ОАО «Судоходная компания «Волжское пароходство» в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1823дсп.

Объединенные Арабские Эмираты включены в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный Приказом Минфина России от 13.11.2007 №108н.

В соответствии с уведомлением о контролируемых сделках ООО «ТД РИФ» за 2014 год, основанием отнесения сделок с GTCS Trading JLT к контролируемым является подпункт 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ.

ФНС России в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ, с учетом пункта 7 статьи 105.14 НК РФ установлено, что сделки между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT признаются контролируемыми и могут являться предметом проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами согласно статье 105.17 НК РФ на основании следующего.

Из материалов дела видно, что сделки общества с взаимозависимым лицом соответствуют критериям контролируемых сделок, установленным статьей 105.14 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ 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.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей.

В уведомлении о контролируемых сделках за 2014 год, представленном ООО «ТД РИФ», в отношении сделок с GTCS Trading JLT графа «Взаимозависимость» не заполнена. Графа «Признак отнесения сделки к контролируемой по коду 121» заполнена: «0 - Нет».

Согласно приказу ФНС России от 27 июля 2012 г № 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», к сделкам с признаком отнесения к контролируемой по коду 121 относятся сделки между взаимозависимыми лицами.

Таким образом, Общество, подавая уведомление о контролируемых сделках, не признавало взаимозависимость с компанией GTCS Trading JLT, в тоже время ФНС России в ходе проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами установлено следующее.

В соответствии с информацией Системы профессионального анализа рынка и компаний (СПАРК) (т. 6, л.д. 136-138) по данным Единого реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) и по данным Росстат собственниками ООО «ТД РИФ» с 2013 года являются Laparkan Investments Limited (Кипр) и Grain International Holdings Inc. (Британские Виргинские острова) с долей участия 99.99% и 0.01%

соответственно. Указанные сведения подтверждаются информацией, содержащейся в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах налогоплательщика за 2014 год (т. 6, л.д. 139-144).

В письме от 10.04.2017 №10/02 (т. 6, л.д. 145-148) ООО «ТД РИФ» в адрес ФНС России сообщило: «Информацию о бенефициарных владельцах сообщить в настоящее время не представляется возможным. Но в настоящее время нами ведется работа по установлению этой информации. 21.02.2017 в адрес обоих учредителей были направлены запросы с просьбой предоставления информации. В настоящее время получен ответ от Grain International Holdings Inc., в котором они уведомляют, что не могут разглашать эту информацию. ООО «ТД РИФ» в свою очередь готовит запрос в регистрирующий орган по месту нахождения Учредителя. Касаясь Laparkan Investments Limited хотим сообщить, что ответ на запрос ещё не получен». Требованием территориального налогового органа от 23.11.2017 №10-24/033082, направленным в соответствии с поручением об истребовании документов (информации) от 15.11.2017 № ЕД-5-13/3858дсп@ (т. 6, л.д. 149-150), у Общества была повторно запрошена информация о бенефициарных владельцах. Письмом от 01.12.2017 №01/01 (т. 5, л.д. 1-2) Общество сообщило об отсутствии запрашиваемой информации и направлении запросов в регистрирующие органы по месту нахождения собственников для установления бенефициаров.

В соответствии с данными системы Orbis компании Bureau Van Dijk по состоянию на март 2015 года компания Laparkan Investments Limited (Кипр) на 100% принадлежала Grain International Holdings Inc. (Британские Виргинские острова) (т. 5, л.д. 3-4).

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.2 НК РФ долей косвенного участия лица в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

1) определяются все последовательности участия лица в организации через прямое участие каждой предыдущей организации (иного лица) в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации (иного лица) в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

3) определяются доли косвенного участия одной организации (иного лица) в другой организации каждой последовательности, при этом доля косвенного участия определяется как произведение долей прямого участия первых двух организаций (иных лиц) в последовательности, а при наличии последующего участия путем умножения получившегося произведения на долю следующего прямого участия в последовательности и каждого следующего получившегося произведения на каждую долю следующего прямого участия до последней организации в последовательности;

4) при наличии нескольких последовательностей участия суммируются все доли косвенного участия лица в организации, определенные в соответствии с подпунктом 3 настоящего пункта.

Таким образом, по данным из открытых и общедоступных источников информации по состоянию на март 2015 года собственником ООО «ТД РИФ» с долей косвенного участия 100% являлась Grain International Holdings Inc. (Британские Виргинские острова).

Письмом от 31.03.2017 №19-1-21/72дсп@ (т. 5, л.д. 5) от УФНС России по Ростовской области был получен Протокол внеочередного Общего собрания участников ООО «ТД РИФ» от 17.04.2015 (далее - Протокол) (т. 5, л.д. 6-8), полученный территориальным налоговым органом в ходе проведения выездной налоговой проверки. В соответствии с представленным Протоколом, собственников ООО «ТД РИФ» представлял по доверенностям гр-н Мазниченко Андрей Васильевич.

В отношении вышеуказанного гр-на Мазниченко Андрей Васильевич налоговым органом установлено следующее.

Компетентные органы Кипра в ответе на международный запрос от 27.10.2017 № 3.10.45.2/A V.372 P.1467 (т. 7, л.д. 118-120; т. 8, л.д. 97-100), инициированный территориальным налоговым органом по месту учета налогоплательщика, в отношении компаний НАМАИКО LTD (владеет ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» на 99,99%) и LAPARKAN INVESTMENTS LIMITED была получена следующая информация: Мазниченко Андрей был назначен в период 2014-2015 гг. уполномоченным лицом компаний НАМАИКО LTD и LAPARKAN INVESTMENTS LIMITED; Мазниченко Андрей осуществлял открытие счетов от лица НАМАИКО LTD и LAPARKAN INVESTMENTS LIMITED.

Кроме того, в соответствии с данными, содержащимися в федеральных информационных ресурсах, Мазниченко Андрей Васильевич получал доходы в 2014-2015 гг от компании ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» по коду «2000» - «Вознаграждение, полученные налогоплательщиком за выполнение трудовых или иных обязанностей» - Справки о доходах физического лица за 2014 и 2015 гг. (т. 5, л.д. 12-14).

По данным Единого государственного реестра юридических лиц Мазниченко Андрей Васильевич является генеральным директором ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» с 21.01.2015 (т. 5, л.д. 15-

64).

В отношении ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» налоговым органом установлено следующее.

ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» в 2014-2015 гг. оказывало ООО «ТД РИФ» услуги по разгрузке, приемке, хранению, определению качества товаров, услуги по формированию экспортных партий товара (композитов зерна), а также услуги по погрузке груза на суда в порту Азов.

Согласно документам, полученным от ИФНС России № 22 по г. Москве в ответ на поручение об истребовании документов № ЕД-5-13/2108дсп@ от 02.08.2017 (т. 5, л.д. 65-66), а именно письму Южного филиала ПАО «ПРОМСВЯЗЬБАНК» от 12.09.2017 № 9716 (т. 5, л.д. 67-68): «В соответствии с предоставленными в Банк Анкетами ООО «ТД «РИФ», бенефициарным владельцем с 2014 г. - по настоящее время является Ходыкин Петр Викторович (100%)».

В ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 26.12.2017 № ЕД-5-13/4361дсп@ (т. 5, л.д. 69-70) ПАО «ПРОМСВЯЗЬБАНК» была представлена Анкета ООО «ТД РИФ» (т. 5, л.д. 71-80), в соответствии с которой бенефициарным владельцем налогоплательщика является Ходыкин Петр Викторович.

Кроме того, на сайте [www.vedomosti.ru](http://www.vedomosti.ru) 24.08.2015 была размещена статья «Как торговец с рынка стал крупнейшим экспортером российского зерна» (т. 5, л.д. 81-95). В соответствии с указанной статьей бенефициаром ООО «ТД РИФ» и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» указан Петр Ходыкин.

Также информация о том, что Петр Ходыкин является бенефициаром ООО «ТД РИФ» и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» подтверждается статьями, опубликованными на общедоступных сайтах: интервью с Петром Ходыкиным «Я первым в России ввел открытую цену на зерно» - <http://www.agroinvestor.ru/companies/article/26762-petr-khodykin/> (т. 5, л.д. 96-106); статья «Торговый оборот ТД «Риф» вырос до 50,5 млрд рублей» - <http://www.agroinvestor.ru/companies/news/23422-torgovyy-оборот-td-rif-vyros-do-50-5-mlrd-rublej/> (т. 5, л.д. 107-108); статья «РИФ»: логистика как путь к лидерству» <http://expertsouth.ru/specproekty/krupneishie-kompanii-yufo/-rif-logistika-kak-put-k-liderstvu.html> (т. 5, л.д. 109-111).

В соответствии с данными, содержащимися в федеральных информационных ресурсах, Ходыкин Петр Викторович получал доходы в 2014-2015 году от ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» и ООО «ТД РИФ» по коду «2000» — «Вознаграждение, полученные налогоплательщиком за выполнение трудовых или иных обязанностей», что подтверждается справками о доходах физического лица за 2014 и 2015 г. (т. 5, л.д. 112-115).

В соответствии с документами, полученными от УФНС России по Ростовской области в ответ на поручение об истребовании документов № АС-5-13/1120ДСП@ от 15.05.2017 (т. 5, л.д. 116-117), Ходыкин Петр Викторович 01.09.2015 был назначен на должность Президента ООО «ТД РИФ» (Приказ от 01.09.2015 №45-к (т. 5, л.д. 118-120).

Таким образом, бенефициарным владельцем ООО «ТД РИФ» является Петр Викторович Ходыкин.

Кроме того, указанное лицо является владельцем ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ», оказывающего ООО «ТД РИФ» комплекс услуг по разгрузке, приемке, хранению, определению качества товаров, а также услуги по формированию экспортных партий товара (композитов зерна) и услуги по погрузке груза на суда в порту Азов.

Информация о собственниках GTCS Trading JLT:

В соответствии с данными системы Orbis компании Bureau Van Dijk по состоянию на июль 2015 года GTCS Trading JLT на 100% принадлежала Петру Викторовичу Ходыкину.

ОАО «Судоходная компания «Волжское пароходство» были представлены документы в ответ на требование налогового органа (т. 7, л.д. 113-117, т. 8-л.д. 91-96) также свидетельствующие о том, что 100% собственником GTCS Trading JLT является Петр Викторович Ходыкин, в частности представлены: Выписка из протокола заседания Совета директоров GTCS Trading JLT от 25.03.2013 г о представлении полномочий Анасу Мураду (директор GTCS Trading JLT), подписанная собственником Петром Ходыкиным 18.09.2013; Выписка из регистрационной системы по состоянию на 16.09.2013 г, в соответствии с которой собственником GTCS Trading JLT с долей участия 100% является Петр Ходыкин.

Компетентные органы Объединенных Арабских Эмиратов в ответ на международный запрос письмом № RU-2017-002 от 29.11.2017 сообщили, что собственником GTCS Trading JLT является Петр Ходыкин (т. 6, л.д. 1-86, т. 7, л.д. 1-70, т. 7, л.д. 121-150, т. 8, л.д. 101-150).

В частности, к ответу на международный запрос были приложены следующие документы, подтверждающие указанную информацию: Решение о создании GTCS Trading JLT и Решение о представлении полномочий Анасу Мураду представлять указанную компанию, подписанное Петром Ходыкиным; Сертификаты, подтверждающие, что Петр Ходыкин является владельцем 8 ООО акций

GTCS Trading JLT общей стоимостью 8 млн. дирхам; Учредительный договор и Устав GTCS Trading JLT, в соответствии с которым владельцем указанной компании является Петр Ходыкин; Копия заграничного паспорта, выданного Ходыкину Петру Викторовичу.

Кроме того, в соответствии с финансовыми отчетами GTCS Trading JLT за 2014-2016 гг., представленными компетентными органами Объединенных Арабских Эмиратов, Петр

Ходыкин является собственником и директором указанной организации, а ООО «ТД РИФ» признаётся связанной стороной по отношению к GTCS Trading JLT.

На взаимозависимость между ООО «ТД РИФ», ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» и GTCS Trading JLT также указывают условия предоставления кредитных линий от ОАО «ПРОМСВЯЗЬБАНК».

Так согласно представленному в ответ на поручение об истребовании документов от 02.08.2017 № ЕД-5-13/2108дсп@ Генеральному соглашению от 21.08.2014 № 0112-14-3-23 (далее - Соглашение) (т. 5, л.д. 125-150, т. 10, л.д. 1-2) о предоставлении кредитных линий с установленным лимитом задолженности между ОАО «ПРОМСВЯЗЬБАНК» (Кредитор) и ООО «ТД «РИФ» (Заемщик), статьей 7 Соглашения установлено, что исполнение обязательств Заемщика по настоящему Соглашению обеспечивается: Поручительством ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» в соответствии с Договором поручительства № 1П/0112-14-3-23, который должен быть заключен по форме, установленной или согласованной Кредитором, до предоставления первого Транша (т. 10, л.д. 3-15); Поручительством Ходыкина Петра Викторовича в соответствии с Договором поручительства № 2П/0112-14-3-23, который должен быть заключен по форме, установленной или согласованной Кредитором, до предоставления первого Транша; Поручительством GTCS Trading JLT в соответствии с Договором поручительства № 3П/0112-14-3-23, который должен быть заключен по форме, установленной или согласованной Кредитором, в течение 90 календарных дней со дня предоставления первого Транша.

Договор поручительства № 3П/0112-14-3-23 от GTCS Trading JLT был подписан Мазниченко Андреем Васильевичем, который действовал по доверенности от 27.11.2014.

Как было установлено ранее, Мазниченко Андрей Васильевич в 2014-2015 году являлся уполномоченным лицом собственников ООО «ТД РИФ» и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» и в 2015 году на собрании участников представлял собственников ООО «ТД РИФ».

Кроме того, указанное физическое лицо с 2015 года является генеральным директором ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ».

Указанные факты свидетельствуют о наличии общего собственника у ООО «ТД РИФ», ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» и GTCS Trading JLT.

В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 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.

Необходимо отметить, что 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).

Кроме того, из материалов дела видно, что заявитель не оспаривает выводы о наличии взаимозависимости между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT.

Таким образом, ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT признаются взаимозависимыми на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ.

Из спорного решения также видно, что в ходе проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, был проведен анализ характеристик контролируемой сделки:

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.5 Кодекса для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, в целях применения методов, предусмотренных статьей 105.7 Кодекса, производит сопоставление таких сделок или совокупности таких сделок (анализируемая сделка) с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (сопоставляемые сделки).

Согласно пункту 2 статьи 105.5 Кодекса сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой.

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 (пункт 3 статьи 105.5 Кодекса).

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.5 Кодекса при определении сопоставимости сделок, а также для осуществления корректировок коммерческих и (или) финансовых условий сделок производится анализ следующих характеристик анализируемой и сопоставляемых сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделок, сторонами которых не являются лица, признаваемые взаимозависимыми:

- 1) характеристик товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;
- 2) характеристик функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки (функциональный анализ);
- 3) условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- 4) характеристик экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- 5) характеристик рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

Согласно подпункту 1 пункта 4 статьи 105.5 НК РФ, одним из условий, способным оказывать существенное влияние на результаты сделок, является характеристика товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки.

В пункте 1.1 контрактов от 14.06.2013 № 7, от 14.01.2014 № 10, от 23.05.2014 № 11, от 25.08.2014 № 12, от 09.10.2014 № 13 (т. 8, л.д. 50-69) указано, что Продавец (ООО «ТД «РИФ») обязуется поставить, а покупатель (GTCS Trading JLT) принять и оплатить товар -сельскохозяйственную продукцию (далее, кратко — Товар).

Согласно пункту 2 вышеуказанных контрактов товар должен соответствовать качественным показателям по ГОСТ РФ. В соответствии с информацией, указанной в уведомлении о контролируемых сделках ООО «ТД «РИФ», а также согласно информации коммерческих инвойсов и дополнительных соглашений к контрактам, в адрес GTCS Trading JLT в 2014 году поставлялась сельскохозяйственная продукция следующих видов: Ячмень - ТН ВЭД 1003900000; Кукуруза - ТН ВЭД 1005900000; Пшеница - ТН ВЭД 1001990000. Согласно пункту 4 контрактов указано, что на отправляемый товар должен быть предоставлен сертификат качества. Ячмень.

На основании ГОСТ 28672-90 «Ячмень. Требования при заготовках и поставках» (т. 10, л.д. 21-26) ячмень в зависимости от качества делится на два класса на основании требований, указанных в ГОСТ 28672-90. Ячмень 1-го класса предназначен для использования на продовольственные цели, а 2-го класса - для выработки солода в спиртовом производстве, комбикормов и на кормовые цели.

В соответствии с ГОСТ Р 53900-2010 «Ячмень кормовой» (т. 10, л.д. 27-36) по физико-химическим показателям, зерно кормового ячменя подразделяют на три класса качества на основании требований, указанных в ГОСТ Р 53900-2010. Определение класса ячменя кормового происходит по наимудшему значению одного из показателей качества.

Согласно данным сертификатов качества зерна, выданных ростовским филиалом ФГБУ «Центр оценки качества зерна» фактический качественный состав экспортируемого ячменя по основным параметрам в анализируемых сделках, соответствует ячменю 2 класса по ГОСТ 28672-90 и кормовому ячменю 1, 2 и 3 классов по ГОСТ Р 53900-2010.

В соответствии с ГОСТ 13634-90 «Кукуруза. Требования при заготовках и поставках» (т. 10, л.д. 38-48) кукуруза в зависимости от качества делится на три класса на основании требований, указанных в ГОСТ 13634-90. Кукуруза 1-го и 2-го классов предназначена для использования на продовольственные цели, а кукуруза 3-го класса - на кормовые цели и для выработки комбикормов.

Согласно данным сертификатов качества зерна, выданных ростовским филиалом ФГБУ «Центр оценки качества зерна», фактический качественный состав экспортируемой кукурузы по основным параметрам в анализируемых сделках соответствует ГОСТ 13634-90, а именно: кукурузе 3 класса.

В соответствии ГОСТ Р 52554-2006 «Пшеница» Технические условия» (т. 10, л.д. 49-58) пшеница в зависимости от качества делится на пять классов на основании требований, указанных в ГОСТ Р 52554-2006. Согласно данным сертификатов качества зерна, выданных ростовским филиалом ФГБУ «Центр оценки качества зерна», фактический качественный состав закупаемой ООО «ТД РИФ» и в

дальнейшем экспортируемой пшеницы по основным параметрам соответствует ГОСТ Р 52554-2006, а именно: пшенице 3, 4 и 5 класса.

С целью определения фактических качественных характеристик каждой партии отгружаемой продукции были истребованы документы у ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» -организации, предоставляющей ООО «ТД «РИФ» услуги на перевалочном терминале в порту Азов по разгрузке и приему зерновых, его хранению и погрузке на судно. При анализе представленных документов (карточек анализа зерна, распоряжений на формирование партии зерна, заявок на формирование композита зерна) налоговым органом установлено следующее.

Фактически под партией зерна в большинстве анализируемых сделок понимается композит пшеницы, получаемый путем смешения в определенных пропорциях зерна различных классов (3го, 4го и 5го класса). Указанный композит зерна впоследствии проходит лабораторный анализ, результаты которого отражаются в карточках анализа зерна по форме, утвержденной приказом Росгосхлебинспекции от 08.04.2002 №29.

В соответствии с данными карточек анализа зерна фактический качественный состав экспортируемого в анализируемых сделках композита пшеницы по основным параметрам соответствует ГОСТ Р 52554-2006, а именно: пшенице 3 и пшенице 4 класса.

Таким образом, в анализируемых сделках поставлялся композит пшеницы, соответствующий 3 классу и 4 классу, а также пшеница 3, 4 и 5 класса.

Исходя из изложенного, поскольку качество товара определяет его дальнейшее использование (продовольственные или кормовые цели), качественные характеристики товаров являются фактором способным оказать влияние на цену товара.

Согласно пункту 5 статьи 105.5 НК РФ определение сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется с учетом следующих условий:

- 1) количества товаров, объема выполняемых работ (оказываемых услуг);
- 2) сроков исполнения обязательств по сделке;
- 3) условий платежей, применяемых в соответствующих сделках;
- 4) курса иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения;
- 5) иных условий распределения прав и обязанностей между сторонами сделки (на основании результатов функционального анализа).

Реализация продукции ООО «ТД РИФ» (Продавец) в адрес GTCS Trading JLT (Покупатель) в 2014 году осуществлялась 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.

Предмет договора (контракта).

В соответствии с пунктом 1.1 Контрактов Продавец обязуется поставить, а Покупатель принять и оплатить товар - сельскохозяйственную продукцию в качестве, ассортименте, количестве, таможенной номенклатуре, по цене, указанные в Дополнительных соглашениях (Спецификациях), подписанных обеими сторонами, которые будут являться неотъемлемой частью Контрактов.

В соответствии с пунктом 2.5 Контрактов Товар должен соответствовать качественным показателям по ГОСТ РФ.

В соответствии с пунктом 2.6 Контрактов допускается зараженность живыми вредителями до 2-ой степени. По окончании погрузки обязательна фумигация за счет Продавца.

В соответствии с пунктом 4.3 Контрактов на отправляемый товар должны быть предоставлены следующие документы: Сертификат о происхождении товара; Радиологический сертификат; Сертификат качества; Фитосанитарный сертификат.

В соответствии с пунктом 9.1 Контрактов в случае поставки товара с качеством худшим, чем оговорено сторонами, Продавец выплачивает неустойку (штраф) в размере 0,5% от стоимости товара худшего качества.

Таким образом, качество товара является фактором, способным оказать влияние на цену, что учтено ФНС России при отборе сопоставимых сделок.

В соответствии с п. 2.2 Контрактов единицей измерения товара является 1 (одна) метрическая тонна. В соответствии с п. 2.4 Контрактов оплате подлежит фактически поставленное количество товара. В соответствии с п. 4.2 Контрактов Покупатель обязан не позднее чем за 7 (семь) календарных дней до предполагаемой даты отгрузки в письменной форме согласовать количество отдельной партии товара и название судна с Продавцом.

В соответствии с п. 6.1 Контрактов товар считается поставленным Продавцом и принятым Покупателем в соответствии с количеством в тоннах, указанным в коносаменте.

В соответствии с представленными коносаменами, в 2014 году ООО «ТД РИФ» осуществляло поставку с/х продукции партиями до 5 696 т., в частности: Пшеница — объем партии составлял до 5 574 т.; Ячмень — объем партии составлял до 5 696 т.; Кукуруза — объем партии составлял до 5 301 т.

Таким образом, количество отдельной партии товара является фактором, способным оказать влияние на цену, что учтено ФНС России при отборе сопоставимых сделок.

В соответствии с п. 2.3 Контрактов ориентировочная стоимость Контрактов составляет: от 09.10.2014 №13 - 10 000 000 Евро; от 23.05.2014 №11 - 10 500 000 Евро; от 14.06.2013 №7, дополнительное соглашение от 16.10.2013 № 207 - 300 000 000 долл. США (т. 10, л.д. 63-64); от 14.01.2014 №10 - 300 000 000 долл. США и от 25.08.2014 №12- 150 000 000 долл. США.

В соответствии с Разделом 3 Контрактов (Условия платежа) оплата за товар, переданный в распоряжение Покупателя на борту судна, перечисляется на счёт Продавца.

Платёж должен быть осуществлён в валюте Контракта (Контракты №13 и №11 в ЕВРО, Контракты № 7, № 10 и № 12 в долл. США) посредством банковского (SWIFT) перевода.

Платёж за партию товара осуществляется в течение: 30 календарных дней с даты фактического вывоза товара с территории РФ. Покупатель вправе осуществить частичную или полную предоплату за товар, поставляемый Продавцом по настоящему Контракту (Контракты №7, №10, №12); 45 календарных дней с даты фактического вывоза товара с территории РФ. Покупатель вправе осуществить частичную или полную предоплату за товар, поставляемый Продавцом по настоящему Контракту (Дополнительное соглашение от 25.06.2014 № 5 к Контракту №11 (т. 10, л.д. 65-66)); 60 с даты фактического вывоза товара с территории РФ. Покупатель вправе осуществить частичную или полную предоплату за товар, поставляемый Продавцом по настоящему Контракту (Дополнительное соглашение от 28.11.2014 № 3 к Контракту № 13 (т. 10, л.д. 67-68)).

В случае нарушения условий оплаты Продавец вправе отказаться от дальнейшего выполнения Контракта.

В соответствии с пунктом 9.2 Контрактов за несвоевременную оплату товара Покупатель уплачивает пеню в размере 0,5% от стоимости неоплаченного товара за каждый день просрочки платежа.

В соответствии с актами сверки взаимных расчетов (т. 10, л.д. 97-119), представленными налогоплательщиком в ответ на требование территориального налогового органа по поручению от 23.03.2017 №ЕД-05-13/552дсп@ (т. 10, л.д. 69-71), срок оплаты за товары, поставленные по Контрактам между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT в 2014 году, составлял: от 09.10.2014 №13 - предоплата 11-20 дней, последующая оплата 46-49 дней; от 23.05.2014 №11 - предоплата до 89 дней, последующая оплата 20-30 дней; от 14.06.2013 №7 - предоплата до 98 дней; от 14.01.2014 №10 - предоплата 1-46 дней, последующая оплата 1-10 дней; от 25.08.2014 №12 - предоплата 1-40 дней, последующая оплата до 2 дней.

Таким образом, срок оплаты товара, а также валюта Контрактов являются факторами, способным оказать влияние на цену, что учтено заинтересованным лицом при отборе сопоставимых сделок.

В соответствии с п. 4.1 Контрактов поставка товара производится в портах г. Азова, г. Ростова-на-Дону, других портах России, с доставкой на борт судна на причалах в указанных портах (условия поставки — FOB порты России).

В соответствии с п. 4.6 Контрактов поставка последней партии товара должна быть совершена Продавцом в срок: Контракт от 23.05.2014 №11, дополнительное соглашение от 24.12.2014 №7 - до «28» февраля 2015 г. включительно (т. 10, л.д. 95-98); Контракт от 25.08.2014 №12, дополнительное соглашение от 17.02.2015 №69 - до «29» марта 2015 г. включительно (т. 10, л.д. 99-100); Контракт от 09.10.2014 №13, дополнительное соглашение от 27.04.2015 №11 - до «10» июля 2015 г. включительно (т. 10, л.д. 101); Контракт от 14.06.2013 №7 - до «30» июня 2014 г. включительно; Контракт от 14.01.2014 №10 - до «30» ноября 2014 г. включительно.

Датой поставки (перехода права собственности) является дата фактического вывоза товара с территории РФ (Контракты №11, №7 и №10) или дата выпуска таможенной декларации (Контракты №12, №13).

Согласно Инкотермс 2010 при условии поставки FOB (FreeOnBoard), товар поставляется на борт судна, номинированного покупателем в поименованном порту отгрузки. Продавец оплачивает доставку товара до момента погрузки, плюс саму погрузку на борт, а также осуществляет таможенное оформление при экспортной поставке.

В соответствии с первичными документами (коносаменами) поставка с/х продукции по Контрактам в 2014 году осуществлялась на борт судов, заявленных GTCS Trading JLT, в портах Азов и Ростов-на-Дону (т. 10, л.д. 102).



Таким образом, условия и базис поставки являются факторами, способным оказать влияние на цену, что учтено ФНС России при отборе сопоставимых сделок.

В соответствии с п. 2.1 Контрактов цена на товар понимается на условиях FOB порты г. Азова, г. Ростова-на-Дону, в других портах России, согласно Инкотермс 2010. Условия поставки могут быть изменены по соглашению сторон.

Цены на товар отражались в Дополнительных соглашениях (Спецификациях) к Контрактам, выпускаемых к каждой партии поставленного товара.

В письме ООО «ТД РИФ» от 07.03.2017 №07/01 (т. 10, л.д. 103-105), представленном в ответ на требование от 19.01.2017 №13-1-14/0012дсп, отражена следующая информация в отношении порядка определения цен на товары: «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».

В соответствии с первичными документами, поставка товара осуществлялась, как правило, в течение 1-10 дней с даты соответствующего Дополнительного соглашения (Спецификации) к Контрактам (имеется незначительное количество поставок с более длительным периодом).

Таким образом, момент согласования цены и период поставки являются факторами, способным оказать влияние на цену, что учтено ФНС России при отборе сопоставимых сделок

На основании изложенного, при определении сопоставимых сделок ФНС России учтена возможность влияния на цену товара следующих условий Контрактов, заключенных между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT: Качество поставляемого товара; Объем поставки; Срок оплаты за поставленные товары; Валюта Контракта; Условия поставки; Базис поставки; Момент согласования цены и период поставки.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 4 статьи 105.5 НК РФ при определении сопоставимости сделок, а также для осуществления корректировок коммерческих и (или) финансовых условий сделок производится анализ функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки.

В ответ на требование от 19.01.2017 № 13-1-14/0012ДСП о предоставлении документации по проверяемым контролируемым сделкам, предусмотренной ст. 105.15 НК РФ, налогоплательщиком было представлено письмо от 07.03.2017 № 07/01 (т. 10, л.д. 103-105). В указанном письме отсутствуют сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки, об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении (абзац 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 НК РФ).

В ответ на требование налогового органа по поручению об истребовании документов от 23.03.2017 № ЕД-05-13/552дсп@ о предоставлении сведений, предусмотренных абзацем 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 НК РФ налогоплательщик письмом от 10.04.2017 №10/02 (т. 10, л.д. 106-109) предоставил информацию об условиях сделок, предусмотренных заключенными Контрактами (информация аналогична сведениям, содержащимся в письме налогоплательщика от 07.03.2017 №07/01).

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.5 НК РФ учет функций, исполняемых сторонами сделки, при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется с учетом материальных и нематериальных активов, находящихся в распоряжении сторон сделки. При этом под активами в целях настоящей главы понимаются ресурсы (имущество, в том числе денежные средства, имущественные права, в том числе интеллектуальные права), которыми лицо владеет, пользуется или распоряжается в целях получения дохода. К основным функциям сторон сделки, которые учитываются при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки, в частности, относятся: 1) осуществление дизайна товаров и их технологической разработки; 2) осуществление производства товаров; 3) осуществление сборки товаров или их компонентов; 4) осуществление монтажа и (или) установки оборудования; 5) проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; 6) приобретение товарно-материальных ценностей; 7) осуществление оптовой или розничной торговли товарами; 8) осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию; 9) продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама; 10) хранение товаров; 11) транспортировка товаров; 12) страхование; 13) оказание консультаций, информационное обслуживание; 14) ведение бухгалтерского учета; 15) юридическое обслуживание; 16) предоставление труда работников (персонала); 17) выполнение агентских функций, посредничество; 18) финансирование, осуществление финансовых операций; 19) осуществление контроля качества; 20)

осуществление стратегического управления, в том числе определение ценовой политики, стратегии производства и реализации товаров (работ, услуг), объема продаж, ассортимента товаров (предлагаемых работ, услуг), их потребительских свойств, а также осуществление оперативного управления; 21) обучение, повышение квалификации сотрудников; 22) организация сбыта и (или) производства товаров с привлечением других лиц, располагающих соответствующими мощностями.

В соответствии с документами, поступившими в ответ на требования территориального налогового органа по поручениям об истребовании документов в отношении ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» от 05.08.2016 № ЕД-5-13/1305ДСП@ (т. 10, л.д. 110-111) и в отношении ООО «ТД РИФ» от 15.05.2017 № АС-5-13/1120ДСП@ т. 10, л.д. 112-113), между налогоплательщиком (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель) был заключен договор перевалки грузов от 05.07.2010 №036 (т. 10, л.д. 114-117). В соответствии с п. 1.1. указанного договора Исполнитель оказывает Клиенту услуги по разгрузке и приёмке зерновых из автомашин, определению качества товара в лаборатории Исполнителя, при необходимости его сушке и подработке, по хранению, накоплению партий груза, а также услуги по погрузке груза на автомобиль или судно.

В ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» утвержден Регламент формирования отгрузочных партий №ИЛ 7/2-004-06/13 (т. 10, л.д. 118-119), в соответствии с которым:

1. Грузоотправитель направляет в адрес ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» официальное письмо с просьбой сформировать экспортную партию зерна (композит) с заданными показателями качества. При этом указывается класс и вес партий, имеющихся в наличии;

2. Начальник лаборатории по средневзвешенным показателям формирует композит и выпускает предварительное распоряжение на формирование заявленной экспортной партии;

3. Бухгалтер ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» оформляет приказ на формирование партии. Приказ подписывает руководитель предприятия;

4. Сменный мастер под руководством технолога формируют заявленную партию зерна;

5. В количественно-качественном учете зерна по клиентам отражается формирование партии; данные по количеству и качеству незначительно корректируются по результатам отгрузки;

6. ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» отгружает заявленную партию и списывает её с грузоотправителя.

В соответствии с поступившими документами (Распоряжениями на формирование партии зерна (композита), письмами ООО «ТД РИФ» о необходимости формирования партии зерна (композита), Карточками анализа зерна) ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» в 2014 году формировала для ООО «ТД РИФ» композиты пшеницы из различных классов хранящейся пшеницы, которые впоследствии отгружались в адрес GTCS Trading JLT.

Таким образом, ООО «ТД РИФ» с привлечением ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» осуществляло функцию по сборке товаров или их компонентов, предусмотренную подпунктом 3 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

В пункте 3.15 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) приводится расшифровка показателей, которые относятся к товарно-материальным ценностям (ТМЦ). В частности, Минфин России относит к ТМЦ производственные запасы, готовую продукцию, товары, прочие запасы.

Заявитель является торговой организацией, осуществляющей перепродажу закупаемых товаров. Так согласно декларации по налогу на прибыль за 12 месяцев 2014 года (т. 10, л.д. 127-150) доходы от реализации налогоплательщика (стр. 010 Листа 02) сформированы исключительно за счет выручки от реализации покупных товаров (стр. 012 Приложения №1 к Листу 02), которая составила 16 144 633 524 р. Стоимость реализованных покупных товаров составила 15 300 213 253 р. (стр. 030 Приложения №2 к Листу 02).

В письме ООО «ТД РИФ» от 06.10.2016 №06/02 (т. 10, л.д. 120-125), полученном от территориального налогового органа в ответ на письмо от 16.03.2017 13-1-12/0010дсп@, указаны следующие пояснения в отношении организации работы по закупкам сельхозпродукции:

«Для заключения договора контрагенты направляют сканы документов, указанных на сайте компании (rif-rostov.ru) на электронный адрес [yurist@rif-rostov.ru](mailto:yurist@rif-rostov.ru). После проверки правоспособности компании потенциального поставщика юристами ООО «ТД РИФ», уполномоченные лица поставщика приглашаются для подписания оригинала договора по адресу: г. Ростова-на-Дону, пр-т М. Нагибина 7А. Затем контрагенту отправляется полный пакет образцов документов, необходимых для взаимодействия на электронную почту клиента (с почты [zakupka@rif-rostov.ru](mailto:zakupka@rif-rostov.ru)). Затем поставщик начинает завоз товара в пункты приемки по ценам, указанным на сайте нашей компании. Оплата завезенного товара

производится после представления полного пакета оригиналов отгрузочных документов».

В соответствии с документами, представленными УФНС России по Ростовской области в ответ на письмо от 20.01.2017 № 13-1-12/0002дсп@, с целью закупки с/х продукции, реализуемой ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading JLT в 2014-2015 гг., налогоплательщиком было заключено более 160 договоров поставки с более 150 российскими юридическими лицами.

Таким образом, ООО «ТД РИФ» осуществляло функцию по приобретению товарно-материальных ценностей, предусмотренную подпунктом 6 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1.1 заключенных между ООО «ТД РИФ» (Продавец) и GTCS Trading JLT (Покупатель) Контрактов Продавец обязуется поставить, а Покупатель принять и оплатить товар - сельскохозяйственную продукцию в качестве, ассортименте, количестве, таможенной номенклатуре, по цене, указанные в Дополнительных соглашениях (Спецификациях), подписанных обеими сторонами, которые будут являться неотъемлемой частью Контрактов.

В соответствии с Регистром учета доходов ООО «ТД РИФ», а также представленными первичными документами (инвойсами, коносаменами мемориальными ордерами, выписками из лицевых счетов) налогоплательщик в 2014 году реализовал в адрес GTCS Trading JLT с/х товаров на сумму более 15.9 млрд. р.

Кроме того, в соответствии с пунктом 2.6 Контрактов, заключенных между ООО «ТД РИФ» (Продавец) и GTCS Trading JLT (Покупатель), по окончании погрузки обязательна фумигация товаров за счет Продавца. В соответствии с Регистром учета косвенных расходов ООО «ТД РИФ» за 2014 год (т. 15, л.д. 57-150; т. 16, л.д. 1-131), представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@, налогоплательщик в 2014 году осуществлял указанные расходы.

Таким образом, ООО «ТД РИФ» осуществляло функцию по оптовой торговле товарами, предусмотренную подпунктом 7 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

В соответствии с п. 1.1 договора перевалки грузов от 05.07.2010 №36, заключенным между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель), налогоплательщик имеет право одновременно хранить на складах Исполнителя не более 6 ООО (шесть тысяч) тонн каждого вида, заявленного им и подтвержденного Исполнителем груза. Пунктом 1 Дополнительного соглашения от 17.06.2013 к указанному договору перевалки грузов было установлено, что Клиент имеет право одновременно хранить на складах Исполнителя заявленный им и подтвержденный Исполнителем груз без ограничений.

В письме ООО «ТД РИФ» от 06.10.2016 № 06/02 (т. 10, л.д. 120-125) указаны следующие пояснения в отношении принципа сотрудничества с терминалами и портами:

«Зерно хранится обезличено без выделения мощностей по хранению и перевалке. На основании договора перевалки терминал самостоятельно определяет количество, качество и соответствие ветеринарным нормам принимаемого груза и ставит отметки на товаросопроводительных документах. Основанием для оприходования терминалом поставленного товара является товарно-транспортная накладная. В графе грузополучатель указывается, что товар завозится на карточку ООО «ТД РИФ». На следующий день терминалы формируют реестры принятой за предыдущие сутки сельхозпродукции и передают в офис нашей компании. Контроль остатков производится бухгалтером ООО «ТДРИФ»».

Таким образом, ООО «ТД РИФ» с привлечением третьих лиц осуществляло функцию по хранению товаров, предусмотренную подпунктом 10 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

В соответствии с п. 4.1 Контрактов, заключенных между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT, поставка товара производится в портах г. Азова, г. Ростова-на-Дону, других портах России, с доставкой на борт судна на причалах в указанных портах (условия поставки - FOB порты России).

В соответствии договорами покупки сельскохозяйственной продукции, представленными У ФНС России по Ростовской области в ответ на письмо от 20.01.2017 № 13-1-12/0002дсп@, продажи в адрес ООО «ТД РИФ» осуществлялись путём поставки продукции на элеватор ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» или иной элеватор, указанный Покупателем.

Исходя из изложенного, в цену закупки с/х продукции, осуществляемой ООО «ТД РИФ», включалась стоимость транспортировки товара до элеватора, указанного налогоплательщиком.

В соответствии с договором от 05.07.2010 №36 ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» осуществляло перевалку продукции ООО «ТД РИФ», на суда, номинированные GTCS Trading JLT.

Таким образом, ООО «ТД РИФ» с привлечением третьих лиц осуществляло функцию по транспортировке товаров, предусмотренную подпунктом 11 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ. Осуществление контроля качества

В соответствии с пунктом 4.3 Контрактов, заключенных между ООО «ТД РИФ» (Продавец) и GTCS Trading JLT (Покупатель), на отправляемый товар Продавцом должны быть предоставлены следующие документы: Сертификат о происхождении товара; Радиологический сертификат;

Сертификат качества; Фитосанитарный сертификат.

УФНС России по Ростовской области в ответ на поручение об истребовании документов от 21.04.2016 № ЕД-5-13/615дсп@ были представлены Сертификаты качества, выданные ростовским филиалом ФГБУ «Центр оценки качества зерна», на товары, поставляемые ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading JLT в 2014 году.

В соответствии с Регистром учета косвенных расходов ООО «ТД РИФ» за 2014 год, представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@ (т. 15, л.д. 57-150; т. 16, л.д. 1-131), налогоплательщик в 2014 году осуществлял расходы по оформлению сертификатов.

В соответствии с выписками по счетам ООО «ТД РИФ», представленными УФНС России по Ростовской области письмом от 26.07.2017 № 18-1-24/847дсп@, налогоплательщик осуществлял выплаты в адрес ООО «ПРОМЭКС-АЗОВ» за оформление сертификатов и экспертизы по договору от 01.06.2010 № 25.

Письмом УФНС России по Ростовской области от 11.10.2017 № 18-1-14/1039@ в ответ на поручение об истребовании документов от 21.08.2017дсп@ № АС-5-13/2465дсп@ представлен агентский договор от 01.06.2010 № 25 ( т. 4, л.д. 2-4), заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Принципал) и ООО «ПРОМЭКС-АЗОВ» (Агент), которым предусмотрено, что Агент обязуется по поручению Принципала за вознаграждение по транспортно-экспедиционному обслуживанию (ТЭО) совершать от своего имени, но за счет Принципала, сделки для организации экспедирования судовых партий зерна и продуктов переработки зерновых; семена подсолнечника и шрот подсолнечника в г. Азове и/или других городах (портах) Ростовской области, сертификацию груза, его таможенное оформление. ТЭО -представляет собой порядок оказания услуг по организации оформления перевозочных документов, документов для таможенных целей и других документов, необходимых для осуществления перевозки груза.

Письмом ИФНС России №34 по г. Москве от 21.06.2017 №120413 в ответ на поручение об истребовании документов от 30.05.2017 № ЕД-5-13/1215дсп@ был представлен договор от 26.05.2014 № 105, заключенный между ФГБУ «Центр оценки качества зерна» и ООО «Промэкс-Азов» (т. 4, л.д. 5-13), на оказание услуг по подтверждению соответствия качества и безопасности с/х товаров с выдачей соответствующих документов. В рамках указанного договора ФГБУ «Центр оценки качества зерна» оформлялись сертификаты качества на товары, поставляемые ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading JLT в 2014 году.

Кроме того, в соответствии договором перевалки грузов от 05.07.2010 №036 (т. 10, л.д. 114-117), заключенным между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель), Исполнитель оказывает Клиенту услуги по определению качества товара. Оказание указанных услуг подтверждается Карточками анализа зерна, выпущенными ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» к сформированным экспортным партиями ООО «ТД РИФ».

Таким образом, ООО «ТД РИФ» с привлечением третьих лиц осуществляло функцию по контролю качества реализуемых товаров, предусмотренную подпунктом 19 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1.1 заключенных между ООО «ТД РИФ» (Продавец) и GTCS Trading JLT (Покупатель) Контрактов, Продавец обязуется поставить, а Покупатель принять и оплатить товар - сельскохозяйственную продукцию в качестве, ассортименте, количестве, таможенной номенклатуре, по цене, указанные в Дополнительных соглашениях (Спецификациях), подписанных обеими сторонами, которые будут являться неотъемлемой частью Контрактов.

В соответствии представленными первичными документами GTCS Trading JLT в 2014 году закупило у ООО «ТД РИФ» с/х продукции на сумму более 15.9 млрд. р.

Таким образом, GTCS Trading JLT осуществляло функцию по приобретению товарно-материальных ценностей, предусмотренную подпунктом 6 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

Согласно таможенным декларациям, а также имеющимся коносаментам, товары, поставленные ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading JLT в 2014 году отправлялась в более чем 30 стран. Основными направлениями поставок являлись Турция, Греция, ОАЭ, Израиль,

Египет. Грузополучателями товаров, помимо GTCS Trading JLT, отражались различные юридические лица.

В соответствии с финансовыми отчетами GTCS Trading JLT 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) основным видом деятельности компании является торговля зерном.

Дальнейшая реализация закупаемой у ООО «ТД РИФ» с/х продукции также подтверждается документами, представленными компетентными органами иностранных государств, в частности:

Компетентными органами Великобритании письмом от 14.11.2017 № EoI/F/30759/LS представлен контракт на поставку ячменя от 08.05.2014 № 786-110-9623, заключенный между GTCS Trading JLT и HOLBUD LIMITED (т. 6, л.д. 87-90; т. 7, л.д. 71-74); Компетентными органами Великобритании письмом от 28.09.2017 № EoI/F/30760/LS представлены контракты на поставку ячменя, заключенные между GTCS Trading JLT и MIDGULF SERVICES LIMITED через брокера AGRANDA INTERNATIONAL GMBH (Германия) (т. 6, л.д. 91-96; т. 7, л.д. 75-81), а также первичные документы, подтверждающие их исполнение; Компетентными органами Ливана письмом от 29.12.2017 №1713 9 (т. 6, л.д. 97-127; т. 7, л.д. 82-110) представлены контракты, заключенные между GTCS Trading JLT и MODERNMELLS OF LEBANON, на поставку с/х продукции, закупленной у ООО «ТД РИФ» в 2015 году, а также первичные документы, подтверждающие их исполнение.

Кроме того, в соответствии с документами, полученными в ответ на требование территориального налогового органа по поручению от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1822ДСП@, ФКП "РЕСПУБЛИКАНСКИЙ ФУМИГАЦИОННЫЙ ОТРЯД" в 2014 году осуществляло услуги GTCS Trading JLT по фумигации части с/х продукции, поставленной в рамках проверяемой контролируемой сделки (т. 4, л.д. 16-30).

Таким образом, GTCS Trading JLT осуществляло функцию оптовой или розничной торговле товарами, предусмотренную подпунктом 7 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

В соответствии с п. 4.1 Контрактов, заключенных между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT, поставка товара производится в портах г. Азова, г. Ростова-на-Дону, других портах России, с доставкой на борт судна на причалах в указанных портах (условия поставки - FOB порты России). В дальнейшем, согласно таможенным декларациям, товар направлялся в более чем 30 стран.

В ответ на требования территориальных налоговых органов по поручениям об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1830ДСП@, № ЕД-5-13/1823ДСП@, № ЕД-5-13/1834ДСП@, № ЕД-5-13/1838ДСП@ и от 15.05.2017 № АС-5-13/1118ДСП@ были получены документы, касающиеся фрахта судов, на которые осуществлялась отгрузка товаров в рамках проверяемых контролируемых сделок, в частности: договор от 20.11.2014, заключенный между ООО «САМАРА ШИППИНГ» и GTCS Trading JLT (т. 4, л.д. 80-91); договор от 22.04.2014 № 09-14/300, заключенный между ОАО «СУДОХОДНАЯ КОМПАНИЯ «ВОЛЖСКОЕ ПАРОХОДСТВО» и GTCS Trading JLT (т. 4, л.д. 54-79); договоры фрахта от 14.11.2014 № 14/0714, от 10.02.2015 № 15/0058, от 11.02.2015 № 15/0064, 24.02.2015 № 15/0095, от 27.02.2015 № 15/0112, от 17.03.2015 № 15/0149, от 02.04.2015 № 15/0178, от 02.04.2015 № 15/0179, от 25.02.2015 № 15/0185, заключенные между ПАО «СЕВЕРО-ЗАПАДНОЕ ПАРОХОДСТВО» и GTCS Trading JLT (т. 4, л.д. 121-150; т. 13, л.д. 1-45); договор № БН от 02.04.2014, заключенный между ЗАО «НАВИГАТОР Групп» (т. 4, л.д. 92-95); договоры № БН от 31.10.2013 и № БН от 18.03.2014, заключенные между ООО «ФАРОСТРАНСФЛОТ» и GTCS Trading JLT (т. 4, л.д. 31-53).

Значительная часть товаров, поставленных в рамках проверяемых контролируемых сделках, направлялась в страну назначения через порт Кавказ, где осуществлялась перегрузка товара на морские суда. В соответствии с документами, полученными в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 15.05.2017 № АС-5-13/1119ДСП@, перевалка товаров по схеме «Борт-Борт» на рейде в порту Кавказ осуществлялась в соответствии с договором от 21.05.2014 №05/2014, заключенным между ООО «Линтер» и GTCS Trading JLT (т. 4, л.д. 98-108).

Кроме того, в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1827ДСП@ (т. 4, л.д. 109-110) был получен договор от 14.06.2013 №27/13 (т. 4, л.д. 111-117), заключенный между ООО «Морское агентство АВАНГАРД» (Агент) и GTCS Trading JLT (Принципал). В соответствии с указанным договором Агент обязуется по поручению Принципала, являющегося судовладельцем или фрахтователем судна, за вознаграждение совершить от своего имени и за счет Принципала юридические и иные действия по представлению и защите интересов Принципала в порту.

Таким образом, GTCS Trading JLT осуществляло функцию по транспортировке товаров, предусмотренную подпунктом 11 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ. Страхование

В соответствии с документами, полученными в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1831ДСП@, GTCS Trading JLT осуществляло страхование перевозки товаров, поставленных ООО «ТД РИФ» в 2014 году, по Генеральному полису страхования грузов от 03.04.2014 № RUCGNA03968-114 (т. 13, л.д. 46-53), заключенному с ЗАО «Страховая Компания ЭЙС».

Таким образом, GTCS Trading JLT осуществляло функцию по страхованию, предусмотренную подпунктом 12 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

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).

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.5 НК РФ при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки также учитываются следующие риски, принимаемые каждой из сторон сделки при осуществлении своей деятельности и оказывающие влияние на условия сделки: 1) производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей; 2) риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий; 3) риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств; 4) риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав; 5) риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски; 6) риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; 7) инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций; 8) риск нанесения ущерба окружающей среде; 9) предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг); 10) риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск).

Риски, принимаемые ООО «ТД РИФ» Риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий

Риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию связан с изменением цены на товар во временной период с момента его закупки до момента его реализации (отгрузки). Указанному риску в большей степени подвержены организации, осуществляющие хранение реализуемых товаров.

В ходе проверки было установлено, что ООО «ТД РИФ» заблаговременно закупалась с/х продукция, реализуемая в рамках проверяемой контролируемой сделки. Хранение товаров осуществляло ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» в рамках договора перевалки грузов от 05.07.2010 № 036 (т. 10, л.д. 114-117), заключенного с налогоплательщиком.

Цены на товары ООО «ТД РИФ» как в момент закупки, так и в момент реализации фиксировались до момента поставки в твердых величинах, без привязки к рыночным индикаторам, публикуемых в общедоступных источниках (данные информационно-ценовых агентств, биржевые котировки).

Таким образом, ООО «ТД РИФ» принимало на себя риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию, предусмотренный подпунктом 2 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ.

Риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств заключается в получении убытков ввиду снижения качественных характеристик товаров во временной период с момента его закупки до момента его реализации (отгрузки), в том числе риск получения убытков, связанных со снижением качества товара в период его транспортировки до покупателя.

В соответствии с договорами на закупку с/х продукции, реализуемой ООО «ТД РИФ» в рамках проверяемых контролируемых сделок, поставка товаров осуществлялась в пункты хранения, указанные налогоплательщиком. Качество ввозимой на пункт разгрузки продукции определяется, контролируется и подтверждается лабораториями элеваторов, указанных для поставки. Показатели качества, установленные лабораториями, принимающими продукцию элеваторов, являются окончательными.

Таким образом, риск потерь товарами качества и иных потребительских свойств, возникающий при закупке реализуемых ООО «ТД РИФ» товаров, фактически переложен на поставщиков указанных товаров.

В соответствии с договором от 05.07.2010 № 036 (т. 10, л.д. 114-117), заключенным между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель), при приемке груза на склады Исполнителя качество определяется лабораторией Исполнителя, согласно основным стандартным методам РФ, в соответствии с ГОСТ. Исполнитель осуществляет приемку груза на отдельный лицевой счет по количеству и качеству. Груз обезличивается с другим зерном по культурам, классам и типовому составу. Исполнитель обязан обеспечивать качественную и количественную сохранность поставленного груза с применением норм естественной убыли в соответствии с отраслевыми нормативами. Исполнитель несет ответственность за невыполнение своих обязательств в пределах реального ущерба Клиенту и только в отношении того объема груза Клиента, по которому услуги Исполнителя оплачены

Клиентом и который официально подтвержден Исполнителем.

Таким образом, риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств, возникающий при хранении реализуемых ООО «ТД РИФ» товаров, фактически переложено налогоплательщиком на третьих лиц.

Исходя из изложенного, у ООО «ТД РИФ» отсутствовал риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств, предусмотренный подпунктом 3 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ.

Риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав, заключается в получении убытков ввиду потерь товаров во временной период с момента его закупки до момента его реализации (отгрузки), в том числе риск получения убытков, связанных с потерями товара в период его транспортировки до покупателя.

В соответствии с договорами на закупку с/х продукции, реализуемой ООО «ТД РИФ» в рамках проверяемых контролируемых сделок, риск случайной гибели или случайной порчи, утраты или повреждения Продукции, до момента его передачи Покупателю, несет Продавец.

В соответствии с договором от 05.07.2010 № 036 (т. 10, л.д. 114-117), заключенным между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель), Исполнитель обязан обеспечивать качественную и количественную сохранность поставленного груза с применением норм естественной убыли в соответствии с отраслевыми нормативами.

Таким образом, ООО «ТД РИФ» несет риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав, предусмотренные подпунктом 4 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ, только в пределах норм естественной убыли.

Риски, изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски заключаются в получении убытков ввиду изменения курса валюты контракта по отношению к рублю, а также в получении убытков, связанных с неоплатой поставленных товаров.

Согласно пункта 2 статьи 105.8 НК РФ финансовые показатели, указанные в пункте 1 статьи 105.8 НК РФ, и иные финансовые показатели для целей главы 14.3 НК РФ определяются для российских организаций на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Согласно пункту 1 статьи 8 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011) «О бухгалтерском учете» (утратил силу с 01.01.2013 года) бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях. В соответствии со статьей 11 данного Закона оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении. Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции.

Согласно статье 12 Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» (вступил в силу с 1 января 2013 года) объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

В соответствии с первичными документами в рамках проверяемых контролируемых сделок расчеты с GTCS Trading JLT осуществлялась как по предоплате (1-98 дней), так и при последующей оплате (1-49 дней). Оплата за товары производилась в ЕВРО и долларах США.

Учитывая изложенное, ООО «ТД РИФ» принимало на себя риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски, предусмотренные подпунктом 5 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ.

Риск не востребованности товаров (риск по запасам, складской риск) заключается в получении убытков ввиду отсутствия спроса на реализуемый товар, что приводит к накоплению товаров на складах (затовариванию).

По результатам функционального анализа было установлено, что ООО «ТД РИФ» заблаговременно осуществляло закупку товаров, реализуемых в рамках проверяемой контролируемой сделки. Хранение товаров производилось в соответствии с договором от 05.07.2010 № 036, заключенным с ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ».

Заключенными между ООО «ТД РИФ» (Продавец) и GTCS Trading JLT (Покупатель) контрактами не предусмотрен объем товаров, который Покупатель обязуется купить у Продавца в

период действия договора. Контрактами лишь предусмотрена их ориентировочная стоимость.

В соответствии с условиями Контрактов Покупатель обязан не позднее чем за 7 (семь) календарных дней до предполагаемой даты отгрузки в письменной форме согласовать количество отдельной партии товара и название судна с Продавцом. Оплате подлежит фактически поставленное количество товара.

Таким образом, ООО «ТД РИФ» принимало на себя риск не востребованности товаров (риск по запасам, складской риск), предусмотренный подпунктом 10 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ.

Согласно таможенным декларациям, а также имеющимся коносаментам, товары, поставленные ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading JLT в 2014 году, отправлялась в более чем 30 стран. Основными направлениями поставок являлись Турция, Греция, ОАЭ, Израиль, Египет. Грузополучателями товаров, помимо GTCS Trading JLT, отражались различные юридические лица.

Таким образом, на момент поставки товара в рамках проверяемых контролируемых сделок, GTCS Trading JLT уже согласованы условия последующей реализации товара.

Письмом от 10.04.2017 №10/02 (т. 6, л.д. 145-148) ООО «ТД РИФ» было сообщено об отсутствии информации о ценах последующей реализации компанией GTCS Trading JLT с/х продукции, приобретенной у ООО «ТД РИФ» в 2014-2015 гг., а также информации о покупателях указанной с/х продукции.

Документами, представленными компетентными органами иностранных государств, было установлено: Компетентными органами Великобритании письмом от 28.09.2017 №EoI/F/30760/LS представлен контракт от 06.06.2014 №FBL-262/060614 на поставку ячменя, заключенный между GTCS Trading JLT и MIDGULF SERVICES LIMITED через брокера AGRANDA INTERNATIONAL GMBH (Германия), а также первичные документы, подтверждающие их исполнение. В соответствии с указанными документами GTCS Trading JLT поставило 30.09.2014 в адрес MIDGULF SERVICES LIMITED ячмень на условиях FOB Кавказ. Погрузка была осуществлена на судно JA LONG SHAN (т. 6, л.д. 91-96, т. 7, л.д. 1-70, 75-81, 121-150, т. 8, л.д. 101-150).

Исходя из документов, представленных АО "СУДОХОДНАЯ КОМПАНИЯ "ВОЛЖСКОЕ ПАРОХОДСТВО" погрузка судна JA LONG SHAN в порту Кавказ.

Компетентными органами Ливана письмом от 29.12.2017 №1713 (т. 6, л.д. 97-127; т. 7, л.д. 82-110) представлены контракты, заключенные между GTCS Trading JLT и MODERNMILLS OF LEBANON, на поставку с/х продукции, закупленной у ООО «ТД РИФ» в 2015 году, а также первичные документы, подтверждающие их исполнение.

Исходя из имеющихся документов, GTCS Trading JLT принимало на себя риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию, предусмотренный подпунктом 2 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ.

По результатам функционального анализа было установлено, что GTCS Trading JLT не осуществляло функцию по хранению товаров. После отгрузки в рамках проверяемых контролируемых сделок товар направлялся в более чем 30 стран различным грузополучателям. Транспортировка товара осуществлялась GTCS Trading JLT морским/речным транспортом на основании, заключенных договоров.

В соответствии со статьёй 166 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации от 30.04.1999 № 81-ФЗ (далее - КТМ) перевозчик не несет ответственность за утрату или повреждение принятого для перевозки груза либо за просрочку его доставки, если докажет, что утрата, повреждение или просрочка произошли вследствие: непреодолимой силы; опасностей или случайностей на море и в других судоходных водах; любых мер по спасанию людей или разумных мер по спасанию имущества на море; пожара, возникшего не по вине перевозчика; действий или распоряжений соответствующих властей (задержания, ареста, карантина и других); военных действий и народных волнений; действия или бездействия отправителя, или получателя; скрытых недостатков груза, его свойств или естественной убыли; незаметных по наружному виду недостатков тары и упаковки груза; недостаточности или неясности марок; забастовок или иных обстоятельств, вызвавших приостановление либо ограничение работы полностью или частично; иных обстоятельств, возникших не по вине перевозчика, его работников или агентов.

Кроме того, в соответствии со ст. 168 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации перевозчик не несет ответственность за утрату или повреждение принятого для перевозки груза, прибывшего в порт назначения в исправных грузовых помещениях с исправными пломбами отправителя, доставленного в исправной таре без следов вскрытия в пути, а также перевозившегося в сопровождении представителя отправителя или получателя, если получатель не докажет, что утрата или повреждение принятого для перевозки груза произошли по вине перевозчика.

Указанные нормы соответствуют международным правилам морской перевозки грузов (Гаагско-



Висбийские правила).

При этом ИФНС России № 4 по г. Москве были представлены документы от ООО «Страховая компания ЧАББ» в ответ на требование по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1831ДСП@, касающиеся страхования перевозок товаров, поставленных в рамках проверяемой контролируемой сделки. В соответствии с представленными документами между GTCS Trading JLT и ЗАО «Страховая компания ЭЙС» был заключен Генеральный полис по страхованию грузов от 03.04.2014 № RUCGNA03968-114 (т. 13, л.д. 46-53). В соответствии с п. 9 указанного полиса страховое покрытие предоставляется на условиях «От всех рисков» согласно п. 5.1.1. Правил страхования грузов ЗАО «Страховая компания ЭЙС», включая риски недостачи. Данное условие означает, что страховыми случаями по настоящему Полису являются повреждения, полная гибель или утрата всего, или части застрахованного груза, происшедшие по любой причине кроме случаев, предусмотренных в Пункте 5.3 Правил страхования.

В рамках указанного полиса было заключено 129 страховых сертификатов, касающихся перевозки товаров, поставленных в рамках контролируемых сделок, до последующего покупателя.

Таким образом, GTCS Trading JLT принимала на себя риск потери качества товаров, предусмотренный подпунктом 3 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ, а также риски, связанные с утратой имущества, предусмотренные подпунктом 4 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ, в период их транспортировки до последующих покупателей. При этом компанией осуществлялись расходы, направленные на минимизацию указанных рисков.

Риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски

В соответствии с первичными документами расчеты в рамках проверяемых контролируемых сделок GTCS Trading JLT осуществлялась как по предоплате (1-98 дней), так и при последующей оплате (1-49 дней). Оплата за товары производилась в ЕВРО и долларах США.

В соответствии финансовыми отчетами GTCS Trading JLT за 2014-2016 гг., представленными в ответ на международный запрос в компетентные органы Объединенных Арабских Эмиратов, валютой отчетности компании является доллар США.

Учитывая изложенное, GTCS Trading JLT принимало на себя риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски, предусмотренные пп. 5 п. 7 ст. 105.5 НК РФ (т. 6, л.д. 1-86).

Контрактами, заключенными между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT, не предусмотрены обязательства по закупке/продаже определенного объема товаров. Согласование объема конкретной партии товара в рамках проверяемых сделок согласовывалось только после согласования GTCS Trading JLT условий последующей реализации товара, т.е. товар после отгрузки в рамках проверяемых сделок направлялся последующему покупателю. Исходя из изложенного, у GTCS Trading JLT отсутствовал риск невостребованности товара.

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.

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 Boarg 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 можно констатировать, 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 малотонажными 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 ТКОФ «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 (Platt's) 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 представленной ООО ТД «РИФ» Документации 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, 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 соответствии с пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) 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.

В соответствии с пунктом 5 статьи 105.17 НК РФ если для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставляемых

сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, налогоплательщик применил методы, указанные в пункте 1 статьи 105.7 НК РФ, или их комбинацию, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, при осуществлении налогового контроля в связи с осуществлением сделок между взаимозависимыми лицами применяет метод (комбинацию методов), примененный (примененную) налогоплательщиком.

Применение иного метода (комбинации методов) возможно в том случае, если федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, докажет, что метод (комбинация методов), примененный (примененная) 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.

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 соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 105.15 НК РФ налогоплательщик по требованию федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, представляет документацию относительно конкретной сделки (группы однородных сделок), указанной в требовании. Под документацией понимается совокупность документов или единый документ, составленный в произвольной форме (если составление таких документов по установленной форме не предусмотрено законодательством Российской Федерации) и содержащий следующие сведения:

1) о деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), связанной с этой сделкой: перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка, описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей по этой сделке и прочую информацию о сделке; сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа), об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении;

2) в случае использования налогоплательщиком методов, предусмотренных главой 14.3 НК РФ, следующие сведения об использованных методах: обоснование причин выбора и способа применения используемого метода; указание на используемые источники информации; расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок; сумма полученных доходов (прибыли) и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности; сведения об экономической выгоде, получаемой от контролируемой сделки лицом, которым совершена эта сделка, в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и других исключительных прав (при наличии соответствующих обстоятельств); сведения о прочих факторах, которые оказали влияние на цену (рентабельность), примененную в контролируемой сделке, в том числе сведения о рыночной стратегии лица, совершившего контролируемую сделку, если эта рыночная стратегия оказала влияние на цену (рентабельность), примененную в этой контролируемой сделке (при наличии соответствующих обстоятельств); произведенные налогоплательщиком корректировки налоговой базы и сумм налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ (в случае их осуществления).

Налогоплательщик вправе предоставить иную информацию, подтверждающую, что коммерческие и (или) финансовые условия контролируемых сделок соответствуют тем, которые имели место в сопоставимых сделках, с учетом произведенных корректировок для обеспечения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, с условиями контролируемой сделки.

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, 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 статьей 105.15 настоящего 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. В соответствии с пунктом 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.

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.7 НК РФ метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам, если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 105.10 НК РФ. Ввиду невозможности применения метода цены последующей реализации, в соответствии с пунктом 3 статьи 105.7 НК РФ приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен.

В ходе проверки было установлено, что в рамках проверяемых контролируемых сделок поставлялась с/х продукция, соответствующая российским ГОСТ, а именно: Пшеница (комполит пшеницы) 3, 4 и 5 класса по ГОСТ 52554-2006; Ячмень 2-го класса по ГОСТ 28672-90 и ячмень кормовой по ГОСТ 53900-2010; Кукуруза 3-го класса по ГОСТ 13634-90 Характеристика функций, активов и рисков.

В ходе анализа было установлено, что условия сделок напрямую влияют на функции и риски, принимаемые их сторонами. При сопоставимости условий сделок на цены не оказывают влияние расходы отдельных компаний на выполнение функций и минимизацию рисков, при этом указанные показатели оказывают влияние на рентабельность сделок.

Таким образом, сопоставимыми сделками будут считаться сделки купли-продажи идентичных (однородных) товаров, совершенные на сопоставимых условиях.

В ходе проверки было установлено, что внешний рынок сельскохозяйственной продукции является конкурентным, и ценообразование на товары в определенном регионе зависит от рыночных механизмов взаимодействия спроса и предложения.

В соответствии с первичными документами, в рамках проверяемой контролируемой сделки поставка сельскохозяйственной продукции осуществлялась на суда, заявленные Покупателем, в портах Азов и Ростов-на-Дону.

Таким образом, сопоставимыми признаются внешнеторговые сделки, осуществляемые в портах, аналогичные портам в котором осуществлялась контролируемая сделка, то есть Азов и Ростов-на-Дону.

ООО «ТД «РИФ» в ходе осуществления проверяемой контролируемой сделки не осуществлял никаких рыночных (коммерческих) стратегий, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг), и находился в равных условиях с аналогичными компаниями -участниками рынка сельскохозяйственной продукции. Соответственно, указанный критерий сопоставимости не может оказывать влияние на цену в сделке.

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 контролируруемыми сделками.

В соответствии с федеральными информационными ресурсами, имеющимися в налоговом органе, было установлено, 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.-02.07.2014, 05.08.2014. Отгрузка товаров по Контракту от 06.06.2014 №7/6062014-RMW осуществлялась в следующие периоды: 01.08.-04.08.2014, 22.08.-25.08.2014, 04.09.2014.

С целью анализа сопоставимости, условия сопоставляемых 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.-09.07.2014; 27.07.-08.08.2014; 17.08.-29.08.2014; 01.09.-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 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 будут 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 контролируруемыми сделками.

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

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 FOB. 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. Момент согласования цены и период 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, сделки, ФНС России установлено, что совершенные ООО «ТД РИФ» с FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S. сделки, 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.

В ходе проверки 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.

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, апредставительства имеются в более чем 15 офисах по всему миру. Офисы агентства расположены в Нью-Йорке, Шанхае, Сан-Паулу, Хьюстон, Сингапур, Лондон 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 Wheat (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 CBOT Corn M1; Кукуруза CBOT 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's 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.

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.

Из материалов дела видно, что налоговым органом проведен анализ сопоставимости данных информационно-ценовых агентств условиям контролируемой сделки

С целью анализа сопоставимости, условия сделок, на основании которых публикуются котировки информационно-ценовых агентств (далее - Сопоставляемые сделки), были сопоставлены с определенными в ходе осуществления проверки условиями проверяемых контролируемых сделок.

В ходе проверки было 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 (ISO); 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 Platts, 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 Platts 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 ISO Международный стандарт ISO 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 отмыывания клейковины из муки - ГОСТ 27839-88 «Мука пшеничная. Методы определения количества и качества клейковины» ( т. 13, л.д. 106-126). Арбитражным является ручной метод отмыывания 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 отмыывания 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 отмыывания клейковины вручную, уточнено время отмыывания и отжима; 3) исключен ручной замес теста; 4) рекомендуется использовать определение количества сухой клейковины для контроля отмыывания сырой клейковины; 5) введен перечень современного лабораторного оборудования, включающий тестомесилку со встроенным дозатором, устройство типа ПФК, электронный измеритель ИДК, сушильную печь типа ПС Л 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 ISO 21415-1:2006.

Указанная практика нашла свое отражение в российской системе стандартизации. С первого января 2010 г. был введен еще один ручной метод отмыывания клейковины (Национальный стандарт РФ-ГОСТ Р 53020), идентичный международному стандарту ISO 21415-1, предусматривающему отмыывание клейковины в 2% солевом (NaCl) растворе и использовании этого стандарта при экспорте пшеницы и требовании фирмы-покупателя оценки качества зерна согласно ISO 21415-1. Введение этого стандарта не отменяло внутригосударственный стандарт 13586.1.

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 Piatt's, 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 (композиции 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 сделках. 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.

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 следует учитывать, 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.

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, 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.

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 с/х продукции партиями, не превышающими 5,7 тыс. тонн.

Таким образом, ФНС России установлено, что проверяемые и сопоставляемые сделки являются сопоставимыми по объему поставки.

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 расчетов, 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, ФНС России было установлено, что сопоставляемые и проверяемые сделки несопоставимы по сроку оплаты за поставленные товары. При этом указанные несоответствия можно устранить путём осуществления корректировок.

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, 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.

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

В рамках проверяемых и сопоставляемых сделок поставка товаров осуществлялась в портах Азова, Ростова-на-Дону. Таким образом, 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, ФНС России установлено, 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 приобретает 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 с/х продукции, приобретенной у ООО «ТД РИФ» в 2014-2015 гг., а также информации о покупателях указанной с/х 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 коносаментах.

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, указанный метод неприменим для целей определения доходов в проверяемых контролируемых сделках.

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 с/х продукцию.

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);

6) 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.

С целью определения рыночного интервала рентабельности компаний, осуществляющих деятельность, сопоставимую деятельности ООО ТД «РИФ» (оптовую торговлю зерном), 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 с/х продукции.

Таким образом, с целью осуществления первоначальной выборки, были отобраны компании, осуществляющие деятельность по кодам экономической деятельности: 51.11 - «деятельность агентов по оптовой торговле живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами» и 51.21.1 - «оптовая торговля зерном оптовая торговля зерном, необработанным

табаком, семенами и кормами для животных».

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.

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.

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).

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).

С целью отсека малых предприятий из выборки были исключены компании с выручкой менее 100 млн. р., 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](http://www.zerno.ru); Сайт национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции: [www.naesr.ru](http://www.naesr.ru) и 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. Определение рыночного интервала рентабельности.

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.

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.

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 контролируемыми 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 (EURTBOR) 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 EURJBOR, 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 было применить формулу расчета простого процента с учётом показателя размера корректировки к цене товар на срок оплаты (стоимость коммерческого кредита), стоимости товара, по которому была произведена оплата; 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; фактического количества дней с даты оплаты до даты перехода права собственности (с даты перехода права собственности до даты оплаты), а также

количества товара по сделке, тонн.

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

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, цены в сделках, используемых для сопоставления с проверяемыми контролируемыми сделками, осуществленными в ЕВРО, 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.

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 .

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 с/х продукции, 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 (EBIT>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 определённой формуле.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 с/х продукцию 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, был выбран показатель 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.

Таким образом, с целью осуществления корректировки, минимальная цена определенного к каждой сделке интервала цен будет уменьшена на максимальное значение интервала рентабельности продаж (2,29%).

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 соответственно 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.

В случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, 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 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.-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.-27.06.2014, была признана одновременно минимальным и максимальным значением интервала рыночных цен.

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 р., в частности Контролируемые сделки, предметом которых является ячмень, цены на который были определены до августа 2014 года (дата дополнительного соглашения / спецификации до 01.08.2014) — 45 631 495 и Контролируемые сделки, предметом которых является пшеница 5 класса — 26 302 865.

Подтверждение обоснованности произведенных расчетов в отношении величины заниженного дохода по контролируемым сделкам

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 р. 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 Cost 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 (ЕВIT 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 «salary»/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 р., в 2015 году в размере от 30 000 до 40 000 р, Ходыкин Петр Викторович является президентом компании ТД РИФ в 2015 году его оклад составлял 10 000 р.

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 р., 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 р., в 2015 году по коду дохода 2000, 2012 (вознаграждения, выплачиваемые работнику в качестве оплаты труда, отпускные выплаты) в размере 328 668,92 р., 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 р.

Учитывая изложенное, 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.

В соответствии с п. 1 ст. 105.3 НК РФ в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В соответствии с пунктом 5 статьи 105.3 НК РФ в случае выявления занижения сумм налогов федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, производятся корректировки соответствующих налоговых баз.

Таким образом, ФНС России установлено 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 р. Сумма неучтенного налога на прибыль организаций составила 64 922 741 р.

Довод заявителя о том, что ФНС России неверно произведен расчет рыночного интервала рентабельности по затратному методу подлежит отклонению ввиду 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.

Налоговым органом установлено 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 живыми 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.

При этом, 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 учитывает, 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 организации пп. 4 п. 5 ст. 105.8 НК РФ не заявлял.

Заявитель в возражениях на отзыв указывает, что источники [www.zento.ru](http://www.zento.ru), [www.naesp.ru](http://www.naesp.ru), [www.fcz.erna.ru](http://www.fcz.erna.ru), не содержат информацию, подтверждающую экспортную деятельность сопоставимых компаний. В отношении Компаний ООО «АТЭК» и ООО «Олимп-Таганрог» Общество указывает, что они должны быть исключены из списка сопоставляемых с ООО «ТД «РИФ» компаний, поскольку на сайтах не подтверждается их экспортная деятельность.

Между тем, указанный довод подлежит отклонению ввиду следующего.

Из таблицы «Компании-экспортеры ячменя из РФ за январь — апрель 2016 года, МТ», размещенной на сайте [zento.ru](http://zento.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 [zento.ru](http://zento.ru), 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 [zento.ru](http://zento.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.naesp.ru](http://www.naesp.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, сведения сайта [naesp.ru](http://naesp.ru) также косвенно подтверждают, что ЗАО "Агропром-Импэкс", ООО "АЗОВ-АГРО" и ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" осуществляют экспортную деятельность.

При этом обращаем внимание суда, что 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](http://www.zerno.ru), их присутствие в списке участников хартии на сайте [www.naesp.ru/hartiya.html](http://www.naesp.ru/hartiya.html) также подтверждает факт ведения экспортной торговли данными компаниями.

В отношении довода Общества о том, что на сайте [www.fczerna.ru](http://www.fczerna.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.fczerna.ru](http://www.fczerna.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.fczema.ru](http://www.fczema.ru), свидетельствует о том, что данная компания, чтобы стать одним из 50 крупнейших экспортеров страны, осуществляют экспортную деятельность в течение нескольких лет.

Таким образом, сведения из источника [www.fczema.ru](http://www.fczema.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.fczema.ru](http://www.fczema.ru).

В отношении официального сайта ООО «АТЭКС» [www.ateks-azov.com](http://www.ateks-azov.com) следует отметить, что с помощью сайта [www.archive.org/web](http://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](http://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](http://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](http://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.

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](http://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" обосновано 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, 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.

На основании изложенного приводимые обществом доводы о несопоставимости сопоставляемых организаций не обоснованы.

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, выпускаемых 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.

Заявитель указывает на то, что проводя анализ цен по затратному методу ФНС России использует для расчета данные по контролируемым сделкам по ячменю за период только августа 2014, а по пшенице использует данные только 5 класса.

Вместе с тем, данный подход 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, а соответственно метод сопоставимых рыночных цен к указанным поставкам

неприменим (Раздел 11.4.2.2 решения ФНС (т. 1 - 2)).

Заявитель в Возражениях на отзыв указывает, что итоговый орган в акте проверки при анализе сделок со взаимозависимыми организациями рассматривает композит пшеницы 3-4 класса. Расчет доначисления доходов налоговый орган проводит исходя из цены, публикуемой Platts на зерно, качественные характеристики которого определены на товар усредненного качества. В дальнейшем, после проведения дополнительных мероприятий ФНС России признает, что осуществлялась поставка пшеницы как 3, так и 4 классов, но продолжает считать минимальную цену на некий товар усредненного качества и считает стоимость пшеницы как 3, так и 4 классов по одной цене.

Между тем, качественные характеристики пшеницы, котируемой ИЦА Platts, соответствуют характеристикам пшеницы, реализуемой в контролируемых сделках.

В соответствии с методологией Platts, агентством котируется пшеница, соответствующая следующим качественным характеристикам: Protein (белок) - 12,5%; Wet gluten (клейковина) - 23% min (ISO); Falling number (число падения) - 200 min; Bug damage (зараженность вредителями) - 0; Broken kernels (поврежденные зерна) - 1% max.

В то же время заинтересованное лицо установило, что Агентством ИКАР публикуются цены на пшеницу содержание протеина (белка), в котором составляет 12,5%. 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 информационно-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.

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.

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%.

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

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

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 ISO Международный стандарт ISO 21415-1.

Учитывая, что ценовым агентством Piatt's, согласно методологии «Grains», в 2014-15 годах котирувалась 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 ISO 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, 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.

Заявитель также указывает, что довод ФНС России о том, что еженедельные фактические индексы ООО «ИКАР» являются расчетными ценами, а не ценами фактических сделок вырван из контекста ответа директора Икар на 13 вопрос допроса и является неправомерным.

Между тем, доводы общества подлежат отклонению ввиду следующего.

В ответе № Пр-026/3/026 от 27.06.2018 на поручение об истребовании документов № ЕД-5-13/1473дсп@ от 13.06.2018 ООО «ИКАР» сообщило, что методология расчета ценовых индексов, приведенных в письме № б/н от 04 декабря 2017 года в адрес ООО «ГД «РИФ», отличается от методологии расчета ценовых индексов ООО «ИКАР» для новостных агентств типа Thomson Reuters, которые были использованы налоговым органом.

В отношении методологии формирования еженедельных ценовых индексов ООО «ИКАР» отмечено, что компания отслеживает фактические объемы и стоимость отгрузок в портах Черного и Азовского морей (пункт 7 ответа № Пр-026/3/026 от 27.06.2018). Источниками информации о ценах фактических отгрузок выступают агрегированные данные таможенных и портовых брокеров, информация от экспортеров и импортеров соответствующих товаров (пункт 8 ответа № Пр-026/3/026 от 27.06.2018). Также ООО «ИКАР» в пункте 11 ответа № Пр-026/3/026 от 27.06.2018 отмечено, что агентство, при формировании еженедельных ценовых индексов ООО «ИКАР», запрашивает и использует агрегированные данные по всем фактическим отгрузкам всех экспортеров за указанный период.

При этом, в протоколе допроса генерального директора ООО «ИКАР» от 15.06.2018 Рылько Д.Н. 13 вопрос сформулирован следующим образом: «Какую еще информацию об экспортных ценах на зерно формирует ООО «ИКАР»?».

На указанный вопрос Рылько Д.Н. пояснил, что: «Есть еще один продукт системно он не ведется. По запросу компаний мы составляем информацию по какой цене фактически отгружены товары. Мы обзваниваем и получаем фактические показатели отгрузки и делим на объем отгрузки. То есть второй тип индексов отражают фактически осуществленные отгрузки. Этой информации нет в Обзоре и в ТР, и формируется как правило по запросу компаний».

Таким образом, еженедельные ценовые индексы ООО «ИКАР» являются ценами за единицу товара, рассчитанными как частное от деления общей стоимости на объем товара и сформированы на основе таможенных данных по всем фактическим отгрузкам всех экспортеров.

На основании изложенного, указанные еженедельные фактические индексы ООО «ИКАР» являются расчетными ценами, а не ценами фактических сделок.

В то же время, в отношении котировок ООО «ИКАР» компания сообщила, что источником для формирования котировок выступают не агрегированные данные, а сведения от продавцов и покупателей (экспортеров и импортеров) соответствующих товаров, отечественных и международных зерновых брокеров, осуществляющих мониторинг рынка, электронных носителей информации международной сети интернет (пункт 3 ответа № Пр-026/3/026 от 27.06.2018). Приоритетным методом формирования котировок ООО «ИКАР» является обработка информации по сделкам на условиях FOB Новороссийск / FOB Азов (пункт 5 ответа № Пр-026/3/026 от 27.06.2018).

На основании изложенного, довод Общество о том, что довод ФНС России о том, что еженедельные фактические индексы ООО «ИКАР» являются расчетными ценами вырван из контекста не обоснован.

Возражения общества 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, не могут быть приняты судом ввиду следующего.

Так, 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, вывод налогоплательщика о том, что агентство Platts предоставляет свою систему оценок только с сентября 2014 года несостоятелен и не соответствует действительности.

В настоящем случае, 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, заявитель 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, заявитель в одном случае при наличии официальной методики считает, что котировки данного ценового агентства применять нельзя (Platts), при этом в отсутствие по другому ценовому агентству информации о порядке формирования котировок на зерно (СовЭкон), Общество неприменение котировок указанного ценового агентства полагает неправомерным.

Заявитель также указал о несоответствии действительности вывода ФНС России, что цены, используемые налоговым органом в расчете доначислений налога, основаны на физическом рынке. Общество указывает, 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.

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.7 Кодекса в целях применения метода сопоставимых рыночных цен кроме информации о конкретных сделках может использоваться общедоступная информация о сложившемся уровне цен и (или) биржевых котировках, а также данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары на соответствующих рынках указанных товаров.

Таким образом, НК РФ 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.

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» Platts пояснил, что только в случае отсутствия сделок на физическом рынке в качестве основы для своих котировок агентство Platts 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 Platts, 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.

В ходе проверки было также установлено, 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, применение налоговым органом котировок Platts соответствует положениям Кодекса и направлено на соблюдение прав налогоплательщика.

При этом, ФНС России не может согласиться 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, котировки ИКАР не могли быть применены в качестве

сопоставимых сделок по пшенице.

Возражения заявителя, касающиеся несогласия с котировальным периодом, использованным ФНС России при применении метода сопоставимых рыночных цен подлежат отклонению ввиду следующего по следующим основаниям.

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.

Как следует из Акта (Раздел 2.4.2.2) и решения ФНС России (Раздел 2.5.2), 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 Platts 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 Platts 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 ФОВ Новороссийск обычно составляет от 3 до 5 недель, а на базисе ФОВ 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 осуществляться 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) и 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.

Из материалов дела видно, что 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, доводы общества о неприменимости котировальных периодов при использовании котировок агентств Platts и ИКАР являются необоснованными.

Порядок отбора сопоставимых GTCS Trading компаний подробно раскрыто 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. При этом, обществу предоставлены все приложения к акту проверки по произведенной ФНС России выборке компаний.

На основании изложенного доводы общества о том, что ФНС России не доказано, что именно отобранные ФНС России организации, сопоставимы с GTCS Trading не обоснованы.

В части применения метода сопоставимых рыночных цен с использованием информации о сделках, совершенных ООО «ТД РИФ» с независимыми лицами общество указывает, что сопоставление некорректно, так как FTNT Gida Turizm Petrol Plastik San. Ve Tie A.S поставляло зерно в Иран, в то время как GTCS Trading DMCC поставляло зерно в Израиль, Турцию, Албанию.



Вместе с тем, приводимые 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 заявителя 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, 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.

Таким образом, 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 несостоятельны.

Заявитель также отмечает, что в решении ФНС России за 2014 год включены данные о выплате дивидендов единственному акционеру GTCS Trading JLT из прибыли, полученной в том числе за прошлые периоды, а также учтено вознаграждение директору за 2015 год и прочие выплаты по состоянию на 14.02.2018.

Однако, приведённый довод несостоятелен, поскольку то, что денежные средства были перечислены позже проверяемого периода, не отменяет 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 Ходькину и его жене - Вертий Оксане Юрьевне.

Также следует учитывать, 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 Ходькина, 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, учитывая собранные налоговым органом в ходе проверки доказательства в совокупности с применёнными методами и способами оценки, следует вывод о соответствии спорного решения налоговому законодательству, а значит, заявленное требование удовлетворению не подлежит.

Государственная пошлина на основании ст. 110 АПК РФ подлежит отнесению на заявителя.

С учетом изложенного и руководствуясь статьями 137, 138 Налогового кодекса Российской Федерации и статьями 110, 167-170, 197-201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

#### РЕШИЛ:

В удовлетворении заявления Общества с ограниченной ответственностью «Торговый Дом «РИФ» к Федеральной налоговой службе о признании недействительным Решения № 13-1-10/0036дсп от 26.09.2018 «Об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» — отказать.

Решение может быть обжаловано в течение месяца в Девятый арбитражный апелляционный суд, через Арбитражный суд города Москвы.

Судья:

Электронная подпись действительна.  
 Данные ЭП: Удостоверяющий центр ФГБУ ИАЦ Судебного  
 департамента  
 Дата 22.06.2018 12:16:15  
 Кому выдана Шевелева Лариса Анатольевна

Л.А. Шевелёва