

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ**

115191, г. Москва, ул. Большая Тульская, д. 17

<http://www.msk.arbitr.ru>**Р Е Ш Е Н И Е****Именем Российской Федерации**

г. Москва

Дело № А40-29025/17-75-227

16 июня 2017 г.

Резолютивная часть решения объявлена 01 июня 2017 года

Полный текст решения изготовлен 16 июня 2017 года

Арбитражный суд в составе судьи Нагорной А.Н.,

при ведении протокола судебного заседания секретарём судебного заседания Макаровой В.Л., с использованием средств аудио фиксации,

рассмотрев в открытом судебном заседании дело по исковому заявлению (заявлению)

Публичного акционерного общества «Уралкалий» (зарегистрированного по адресу: 618426, Пермский край, г. Березники, ул. Пятилетки, д. 63; ОГРН: 1025901702188; ИНН: 5911029807, дата регистрации: 11.09.2002 г.)

к Федеральной налоговой службе (зарегистрированной по адресу: 127381, Москва г., Неглинная ул., д. 23; ОГРН: 1047707030513, ИНН: 7707329152, дата регистрации: 14.10.2004 г.)

о признании недействительным решения от 05.12.2016 г. № 13-1-14/0088ДСП «Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами»

при участии представителей:

от истца (заявителя) – Шведская Н.В., Ермизин А.В., Нивин И.Г. по доверенности от 10.04.2017 г. № 287, Пяскорская Ю.В. по доверенности от 10.04.2017 г. № 281;

от ответчика (заинтересованного лица) – Мелякин М.Ю. по доверенности от 29.11.2016 г. № ММВ-24-7/261, Веремеенко С.А. по доверенности от 04.04.2017 г. № ММВ-24-7/114;

УСТАНОВИЛ:

Публичное акционерное общества «Уралкалий» (далее – заявитель, Общество, налогоплательщик, Уралкалий) обратилось в арбитражный суд с заявлением к Федеральной налоговой службе (далее – ответчик, ФНС, налоговый орган) о признании недействительным решения от 05.12.2016 г. № 13-1-14/0088ДСП «Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами».

В судебном заседании представители заявителя поддержали требования по доводам заявления и письменных объяснений; представители ответчика возражали по доводам оспариваемого решения, отзыва на заявление и письменных пояснений.

Заслушав представителей сторон, исследовав материалы дела, суд пришел к выводу о том, что требования Общества подлежат удовлетворению исходя из следующего.

Из материалов дела следует, что ФНС России на основании уведомления Общества о контролируемых сделках, поданного 20.11.2013 г., была проведена проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

По результатам проверки ФНС России был составлен акт от 27.06.2016 № 13-1-14/0043дсп, в котором изложены выводы о занижении Обществом налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2012 год, что, по мнению налогового органа, привело к неуплате налога за 2012 год на сумму 980 156 716 руб.

Рассмотрев акт налоговой проверки, возражения налогоплательщика и иные материалы налоговой проверки, ФНС России было принято решение от 05.12.2016 г. № 13-1-14/088ДСП «Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами», которым Обществу было предложено уплатить налог на прибыль организаций на сумму 980 156 716,54 руб., пени за его неуплату в размере 3 281 584,49 руб., внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета (т. 1 л.д. 59-148).

Не согласившись с оспариваемым решением, Общество обратилось в суд с требованиями по настоящему делу.

Предметом спора является решение, принятое ФНС России как федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (п.1 ст. 105.17 НК РФ), по результатам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Пунктом 5 статьи 105.17 НК РФ предусмотрено, что 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.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе применять в ходе налогового контроля в связи с совершением сделок иные методы, не предусмотренные разделом V.1 НК РФ.

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

Проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в отношении Общества проводилась налоговым органом на основании уведомления Общества о контролируемых сделках за 2012 год, поданного 20.11.2013 г. (т. 2 л.д. 85 – т. 3 л.д. 34).

В уведомлении о контролируемых сделках за 2012 год в отношении сделок с URALKALI TRADING SA по реализации калия хлористого графа «взаимозависимость» - не заполнена; графа «признак отнесения сделки к контролируемой по коду 121» - «да».

Согласно уведомлению о контролируемых сделках за 2012 год и «Документации за 2012 год по контролируемой сделке (группе однородных сделок) ОАО «Уралкалий» по реализации калийных удобрений на экспорт» (далее – Документация по сделкам) (т. 3 л.д. 35-89) сторонами сделок по договорам реализации калия хлористого на экспорт являются ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA (резидент Швейцарии).

Общая сумма доходов по сделкам, совершенным Обществом с URALKALI TRADING SA за 2012 год, согласно данным уведомления о контролируемых сделках за 2012 год составила 69 622 547 610 руб., в том числе сумма по сделкам по реализации калия хлористого 68 852 867 080 руб. По данным первичных документов (инвойсов), выставленных в адрес URALKALI TRADING SA, Обществом произведена реализация калия хлористого в 2012 году на сумму 2 108 861 194 долларов США и 80 316 318 евро. Общая сумма по сделкам между ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA превышает 100 млн. руб., в связи с чем сделки по реализации калия хлористого между Обществом и URALKALI TRADING SA являются контролируемыми на основании пункта 1 статьи 105.14 НК РФ.

В пункте 1.2. «Документации за 2012 год по контролируемой сделке (группе однородных сделок) ОАО «Уралкалий» по реализации калийных удобрений на экспорт» Общество указало, что осуществляет поставки товара зависимым торговым компаниям группы – URALKALI TRADING SA (УКТ) и ЗАО «Белорусская калийная компания» (БКК), которые затем реализуют товар на зарубежных рынках независимым покупателям.

Так как величина доходов Общества от сделок по поставке товара УКТ превысила 100 млн. рублей в 2012 году, то анализируемые экспортные операции являются группой однородных сделок, контролируемой с точки зрения действующих положений по трансфертному ценообразованию НК РФ (Раздел V.1 НК РФ).

Поскольку доход Общества от операций с БКК не превысил 100 млн. руб., то указанные сделки предметом контроля не являлись.

Налоговый орган указал, что поскольку стороной сделки по договорам ОАО «Уралкалий» по реализации калия хлористого на экспорт является URALKALI TRADING SA, резидент Швейцарии, при этом в документации по сделке содержится информация о том, что URALKALI TRADING SA является 100% дочерним предприятием «Уралкалий Капитал» (Люксембург), принадлежащего «Уралкалию», то налоговый орган пришел к выводу о наличии взаимозависимости ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA (Швейцария).

В обоснование вывода о наличии взаимозависимости ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA налоговым органом также были приведены следующие обстоятельства:

- в списке аффилированных лиц, опубликованном на официальном сайте компании ОАО «Уралкалий», указано, что UralkaliCapitalS.a.r.l. (Люксембург) является лицом, которое принадлежит к той группе лиц, к которой принадлежит акционерное общество (ОАО «Уралкалий») и Акционерное общество имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, принадлежащих на голосующие акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица с 04.07.2011;

- данными информационного агентства СПАРК Интерфакс, подтверждается, что ОАО «Уралкалий» владеет 100 долей UralkaliCapitalS.a.r.l., однако в карточке компании отсутствует информация о дочерних обществах, в том числе о URALKALI TRADING SA;

- данные, опубликованные в базе данных Orbis агентства BureauVanDijk, подтверждают, что ОАО «Уралкалий» является 100 % владельцем UralkaliCapitalS.a.r.l.;

- в карточке компании URALKALI TRADING SA в базе данных Orbis, указано, что основным 100% владельцем URALKALI TRADING SA является ОАО «Уралкалий».

Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов.

На основании вышеизложенного, налоговый орган сделал вывод о том, что ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA являются взаимозависимыми лицами по основаниям, указанным в подпункте 1 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ.

Общество указанный вывод не опровергло, фактически он подтвержден информацией, содержащейся в «Документации за 2012 год по контролируемой сделке (группе однородных сделок) ОАО «Уралкалий» по реализации калийных удобрений на экспорт», в п. 1.1.2 которой приведены данные о том, что УКТ (100% дочернее предприятие «Уралкалий Капитал» (Люксембург), в свою очередь принадлежащего «Уралкалию».

Статьей 105.7 НК РФ определено, что при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует в порядке, установленном главой 14.3 Кодекса, следующие методы: 1) метод сопоставимых рыночных цен; 2) метод цены последующей реализации; 3) затратный метод; 4) метод сопоставимой рентабельности; 5) метод распределения прибыли. Допускается использование комбинации двух и более перечисленных методов, при этом метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам.

Согласно п. 3 ст. 105.7 НК РФ применение иных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно, либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения. При отсутствии общедоступной информации о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) для целей определения полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами используется один из методов, указанных в подпунктах 2 - 5 пункта 1 статьи 105.7 НК РФ.

Если иное не предусмотрено главой 14.3 Кодекса, используется тот метод, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены, примененной в сделке, рыночным ценам. Методы, указанные в подпунктах 2 - 5 пункта 1 статьи 105.7 НК РФ, могут использоваться также при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) по группе однородных сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица.

В разделе 3 «Документации за 2012 год по контролируемой сделке (группе однородных сделок) ОАО «Уралкалий» по реализации калийных удобрений на экспорт» и приложении № 3 к ней (т. 3 л.д. 56-60, 76-83) Обществом проанализированы вышеперечисленные методы ценообразования применительно к осуществляемой деятельности и имевшихся в его распоряжении данных о сопоставимых сделках и обосновано применение в рассматриваемом периоде метода сопоставимой рентабельности.

Общество является единственным производителем хлористого калия различных марок на территории Российской Федерации, осуществляющим продажи своей продукции на экспорт (письмо Минпромторга РФ № 15980/13 от 14.03.2017 - т. 8 л.д. 33). При этом доля реализованной на экспорт продукции составляет 80% (из которой в свою очередь 60% реализуется через URALKALI TRADING SA, а 20% через ЗАО «Белорусская калийная компания»), доля внутреннего рынка - 20% (п. 2.1.1 Документации по сделкам – т. 3 л.д. 45).

В отношении метода сопоставимых рыночных цен в п. 3.1 Документации по сделкам отмечается, что у Общества отсутствуют экспортные поставки независимым лицам, а внутренние поставки не сопоставимы с экспортными по ряду причин (регулирование ценообразования ФАС РФ, необходимость проводить маркетинговую политику и прямой контакт с покупателями на внутреннем рынке, различное соотношение спроса и предложения на рынках хлористого калия в разных странах мира, более длительная логистическая составляющая при поставках за рубеж), кроме

того, отсутствуют общедоступные источники информации о сопоставимых сделках между независимыми сторонами.

В п. 3.2 Документации по сделкам Общество указало на невозможность применения метода цены последующей реализации вследствие неосуществления им реализации калийных удобрений независимым контрагентом, и неосуществления реализации его трейдерами закупки калийных удобрений у независимых поставщиков, невозможности получения предусмотренных п. 2 ст. 105.10, п. 3 ст. 105.8 НК РФ данных, необходимых для определения интервала рентабельности, с которым и должно производиться сопоставление валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку. При этом информация из общедоступных источников, как указывает Общество, не может использоваться в рамках метода последующей реализации в связи с отсутствием возможности оценить сопоставимость учетных принципов трейдеров и независимых компаний (различные стандарты учета могут существенным образом влиять на состав себестоимости, и как следствие, на валовую рентабельность).

В п. 3.3 Документации по сделкам Обществом отвергнут затратный метод (п. 2 ст. 105.11 НК РФ) в связи с тем, что трейдеры ведут деятельность по реализации продукции, приобретенной у Общества, независимым лицам, в то время как затратный метод подразумевает надбавку на себестоимость, а затраты, формирующие себестоимость трейдеров, возникают в сделках, являющихся предметом контроля.

В пункте 3.4 Документации по сделкам Общество с учетом п. 2 ст. 105.12 НК РФ указало, что применение метода сопоставимой рентабельности является наиболее предпочтительным для проверки соответствия цен в рассматриваемой сделке рыночному уровню. Согласно подп. 1 п. 5 ст. 105.12 НК РФ в качестве показателя рентабельности для тестирования в сделке по перепродаже товаров, приобретенных у зависимых лиц, должен использоваться показатель рентабельности продаж (прибыль от продаж/выручка) (т. 3 л.д. 59-60).

В разделе 4 Документации по сделкам приведены результаты исследования рыночного уровня рентабельности дистрибьюторов удобрений (т. 3 л.д. 61-68), по результатам которого было отобрано 12 компаний, являющихся, по мнению Общества, сопоставимыми с URALKALI TRADING SA. Общество пояснило, что подготовка выборки компаний была произведена с привлечением сторонних специалистов - компании «ПрайсвогтерхаусКуперс Раша Б.В.».

По итогам исследования расчет интервала рентабельности был осуществлен по следующим компаниям (т. 3 л.д. 35-89): AGROFIELD CENTRO-OESTE COMRCIO DE PRODUTOS AGRICOLAS LTDA. (Бразилия); AGRO ALIANCE, S.R.O. (Чехия); ANTHERA KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG (Венгрия); MARUWA BIOCHEMICAL CO., LTD. (Япония); KURIHARA BENTENDO, K.K. (Япония); UAB FERTERA (Литва); AGROSIMEX SP. Z O. O. (Польша); GENERAL AGRO INTERNATIONAL SRL (Румыния); UKRAINSKA AGROPROMISLOVA GRUPA (Украина); AGRISERVICE DU LAONNOIS (Франция); DAFCOCHIM SRL (Румыния); ARCHIM FERTIL SRL (Румыния).

Финансовые показатели вышеперечисленных лиц (выручка от реализации, операционная прибыль/убыток, рентабельность продаж) за периоды 2008-2010 г.г. и 2009-2011 г.г. приведены в приложениях №№ 7, 8 к Документации по сделкам (т. 3 л.д. 88-89).

Рентабельность продаж по выборке вышеперечисленных компаний за период 2008-2010 г. (с учетом необходимости определения Обществом ценовой политики на 2012 г. не позднее 30.11.2011 г.) составила: нижняя граница интервала 2,23%, медиана 4,19%, верхняя граница интервала 6,58% (п. 4.3.2 Документации по сделкам – т. 3 л.д. 67). Расчет был обновлен исходя из данных за период 2009-2011 г.г., обновленные данные: нижняя граница интервала 1,83%, медиана 3,31%, верхняя граница интервала 5,59% (п. 4.4 Документации – т. 3 л.д. 68).

Финансовые результаты трейдеров Общества за 2012 г. приведены в разделе 5.1 Документации по сделкам (т. 3 л.д. 69), рентабельность URALKALI TRADING SA составляет 1,81%.

Так как показатели рентабельности продаж трейдеров URALKALI TRADING SA и ЗАО «Белорусская калийная компания» за 2012 г. не превышали верхней границы вышеуказанного интервала рентабельности продаж сопоставимых компаний (1,83%-5,59%), то Обществом в п. 5.2 Документации по сделкам (т. 3 л.д. 70) обоснован вывод о соответствии цен в контролируемых сделках рыночным ценам.

Из представленных данных следует, что рентабельность URALKALI TRADING SA была крайне невысокой (даже ниже нижней границы вышеуказанного интервала), в связи с чем основания для выводов налогового органа о том, что трейдер покупал у Общества товар по заниженной цене и перепродавал его с большой наценкой конечным покупателям отсутствуют.

Данные о рентабельности URALKALI TRADING SA в 2012 г. свидетельствуют о том, что трейдер продавал товар конечным покупателям по цене незначительно превышающей цену его приобретения у Общества. Уровень рентабельности продаж URALKALI TRADING SA по расчетам Общества в Документации по сделке был в 3 раза ниже верхней границы интервала рентабельности продаж сопоставимых компаний (1,81% и 5,59% соответственно).

По результатам сравнения этих данных с финансовыми показателями сопоставимых компаний (из приложения № 8 к Документации по сделке – т. 3 л.д. 89) установлено, что рентабельность URALKALI TRADING SA превышала только рентабельность компаний AGRO ALIANCE, S.R.O. (Чехия) с 0,72%; KURIHARA BENTENDO, K.K. (Япония) с 1,22%; UAB FERTERA (Литва) (0,89%) и UKRAINSKA AGROPROMISLOVA GRUPA (Украина) (0,10%), но была ниже уровня рентабельности остальных компаний: AGROFIELD CENTRO-OESTE COMRCIO DE PRODUTOS AGRICOLAS LTDA. (Бразилия); ANTHERA KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG (Венгрия); MARUWA BIOCHEMICAL CO., LTD. (Япония); GENERAL AGRO INTERNATIONAL SRL (Румыния); AGRISERVICE DU LAONNOIS (Франция); DAFCOCHIM SRL (Румыния); ARCHIM FERTIL SRL (Румыния). При этом рентабельность продаж, например, AGROSIMEX SP. Z O.O. (Польша), была выше верхней границы интервала и составляла 6,2%, что превышает данные URALKALI TRADING SA уже в 3,4 раза.

С учетом вышеизложенного суд пришел к выводу о том, что отраженные в уведомлении Общества о контролируемых сделках за 2012 г. данные соответствовали п. 1,3 ст. 105.3, п. 1, 4 ст. 105.5, п. 1-4 ст. 105.7 НК РФ; Обществом при определении цен с зависимым лицом URALKALI TRADING SA применен предусмотренный подп. 4 п. 1 ст. 105.7 НК РФ метод сопоставимой рентабельности, его применение мотивировано и документально подтверждено.

Налоговый орган, выражая несогласие с данными Общества, в оспариваемом решении указывает, что с учетом корректировки до минимального значения интервала рыночных цен сумма неучтенной Обществом налоговой базы по налогу на прибыль организаций составляет 6 319 555 358,44 руб., что в пересчете на доллары США по среднему курсу Банка России за 2012 год составляет около 203 397 340 долларов США.

Из изложенного следует, что в 2012 году, покупая продукцию Общества, URALKALI TRADING SA должно было заплатить за нее на 203 397 340 долларов США дороже, чем оплатило в действительности.

Согласно отчетности URALKALI TRADING SA за 2012 год выручка компании от продажи продукции Общества третьим лицам составляла 2 598 354 735 долларов США, стоимость товара, приобретенного у Общества, 2 356 423 873 долларов США. Исходя из данных отчетности компании, рентабельность продаж URALKALI TRADING SA была положительной, валовая прибыль от продаж составляла 241 930 862 доллара США (= 2 598 354 735 - 2 356 423 873).

Однако, исходя из позиции налогового органа, компания URALKALI TRADING SA, покупая продукцию Общества, должна была оплатить в пользу Общества на 203 397 340 долларов США дороже, чем оплатила в действительности, то есть не 2 356 423 873 доллара США, а 2 559 821 213 доллара США (2 356 423 873 + 203 397 340). В связи с чем рентабельность продаж компании URALKALI TRADING SA существенно бы снизилась, поскольку выручка компании URALKALI TRADING SA от продажи продукции Общества третьим лицам осталась бы неизменной (2 598 354 735 долларов США).

При применении цены закупки продукции у Общества, на которую указывает налоговый орган (2 559 821 213 долларов США), валовая прибыль компании URALKALI TRADING SA от продаж составила бы 38 533 522 доллара США (2 598 354 735 - 2 559 821 213). Данной прибыли URALKALI TRADING SA было бы недостаточно даже для покрытия прямых коммерческих расходов, понесенных трейдером в связи с продажей товара, а именно: транспортные расходы, расходы на страхование, расходы на тех. осмотр, демерредж, прочие аналогичные расходы, которые согласно отчетности URALKALI TRADING SA за 2012 год составили 135 050 098 долларов США.

Соответственно, при цене сделки между URALKALI TRADING SA и Обществом, основанной на данных налогового органа, URALKALI TRADING SA получил бы убыток в размере более 96 млн. долларов США (38 533 522 - 135 050 098 = - 96 516 576).

А при учете «иных затрат» URALKALI TRADING SA (процентов по кредитным договорам; административных расходов на содержание офиса и др.) за вычетом «иных доходов» за 2012 год, составивших в совокупности 73 510 071 доллар США, убыток трейдера увеличился бы до 170 млн. долларов США (38 533 522 - 135 050 098 - 73 510 071 = - 170 026 647).

Вышеизложенное свидетельствует о необоснованности предложенного налоговым органом подхода к определению порядка ценообразования в сделках между Обществом и URALKALI TRADING SA, так как продавец товара Общества не смог бы вести свою деятельность при указанном уровне цен в рассматриваемых сделках.

Кроме того, с учетом положений п. 5 ст. 105.17, п. 1 ст. 105.7 НК РФ налоговый орган при осуществлении налогового контроля в отношении сделок между взаимозависимыми лицами должен применять метод, примененный налогоплательщиком; применение иного метода возможно только в том случае, если он докажет, что метод, примененный налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Однако в нарушение вышеуказанных положений п. 5 ст. 105.17, п. 1 ст. 105.7 НК РФ налоговым органом примененный Обществом метод сопоставимой рентабельности применен не был, доказательств того, что указанный метод не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, не представлено.

В соответствии с п.1 ст. 105.9 НК РФ метод сопоставимых рыночных цен является методом определения соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен, определенным в порядке, предусмотренном пунктами 2 - 6 настоящей статьи.

В соответствии с нормами п. 1 ст. 105.5 НК РФ 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 настоящего Кодекса, производит сопоставление таких сделок или совокупности

таких сделок (далее в настоящем Кодексе - анализируемая сделка) с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица.

Понятие сопоставимых и сопоставляемых сделок, а также критерии отнесения сделок к сопоставляемым закреплены в нормах ст. 105.5 НК РФ.

В пунктах 2, 3 ст. 105.5 НК РФ указано, что целях настоящего 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.

Тем самым основные критерии сопоставимости анализируемой и сопоставляемой сделок следующие: сопоставляемая сделка совершена между независимыми лицами или сопоставляемая сделка совершена в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях.

Налоговым органом в п. 2.4.1 мотивировочной части оспариваемого решения изложен вывод о том, что Общество неправомерно применило метод сопоставимой рентабельности, в связи с чем налоговый орган вправе применить иной метод.

В обоснование указанного вывода приведены следующие доводы:

- наличие взаимозависимости между URALKALI TRADING SA и дальнейшими покупателями калия хлористого исключает использование показателя рентабельности продаж для целей применения метода сопоставимой рентабельности, т.к. не выполняется условие подпункта 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ;

- метод сопоставимой рентабельности применен Обществом с нарушением пункта 1 статьи 105.12 НК РФ, так как при применении метода рентабельности продаж для сравнения с рыночным интервалом рентабельности в анализируемой сделке должна определяться фактическая рентабельность по анализируемой сделке;

- ни одна из компаний представленной Обществом выборки не соответствует критериям, установленным пунктом 5 статьи 105.8 НК РФ; рассчитанный на основе данных финансовой отчетности указанных компаний интервал рентабельности продаж не может использоваться для сопоставления с рентабельностью продаж URALKALI TRADING SA;

- информация и сведения, позволяющие рассчитать фактически полученную рентабельность URALKALI TRADING SA по анализируемым сделкам, как того требует положения пункта 1 статьи 105.12 НК РФ в ходе проведения проверки не установлены, что делает невозможным применение выбранного Обществом метода сопоставимой рентабельности с выбором в качестве тестируемой стороны URALKALI TRADING SA. В качестве анализируемого показателя неверно выбран показатель рентабельности продаж, при этом представленный рыночный интервал рентабельности рассчитан на основе финансовых данных компаний, не являющихся сопоставимыми с URALKALI TRADING SA.

- в Документации по контролируемым сделкам, представленной Обществом, отсутствует перечень критериев, на основании которых определяются сопоставимые сделки, что не позволяет установить обоснованность вывода об отсутствии в общедоступных источниках информации о сопоставимых сделках, заключенных между двумя независимыми сторонами.

По изложенным доводам судом установлено следующее.

В отношении довода о наличии взаимозависимости между URALKALI TRADING SA и дальнейшими покупателями калия хлористого в нарушение Обществом подп. 1 п. 5 ст. 105.12 НК РФ в оспариваемом решении указывается, что в

ходе налоговой проверки было установлено, что часть приобретенного у Общества товара URALKALI TRADING SA реализует в адрес взаимозависимой компании - УКТ Чикаго (США).

При этом, как указывает налоговый орган, полный перечень покупателей калия хлористого по договорам с трейдером отсутствует, в связи с чем невозможно подтвердить или опровергнуть взаимозависимость между трейдером и конечными потребителями хлористого калия. В свою очередь, наличие такой зависимости исключает использование показателя рентабельности продаж для целей метода сопоставимой рентабельности.

Однако из представленного Обществом в материалы дела отчета независимых аудиторов УКТ Чикаго (т. 8 л.д. 67-110) следует, что конечными покупателями УКТ Чикаго были независимые компании и доля продаж URALKALI TRADING SA в адрес УКТ Чикаго (США) составляла незначительный объем, а именно 9,83% от общего объема продаж за 2012 год, что подтверждено служебной запиской трейдера от 17.11.2016 г. (т. 8 л.д. 113-117).

Кроме того, из вышеуказанных документов, а также из отчета независимых аудиторов URALKALI TRADING SA следует, что за вычетом указанного объема продаж в адрес УКТ Чикаго (США), весь оставшийся объем продукции реализовывался URALKALI TRADING SA независимым потребителям, в связи с чем 90,17% прибыли получено трейдером от сделок с независимыми покупателями.

Кроме того, в служебной записке приведен расчет, из которого следует, что даже полное исключение продаж, осуществленных URALKALI TRADING SA в адрес УКТ Чикаго (США), не влияет на соответствие рыночному уровню показателя рентабельности продаж трейдера (в виду незначительности доли выручки от продаж, приходящейся на УКТ Чикаго в общей доле выручки URALKALI TRADING SA), так как рентабельность трейдера остается в диапазоне рентабельности по данным сопоставимых компаний.

Анализируя данные финансовой отчетности URALKALI TRADING SA, представленные Обществом, налоговый орган пришел к выводам, что заявитель неправоммерно в обоснование показателя рентабельности трейдера привел лишь письмо URALKALI TRADING SA, но не предоставил информацию, послужившую источником для формирования этих данных.

Также налоговый орган отмечает, что компания URALKALI TRADING SA несла в проверяемом периоде расходы на содержание компании Uralkali Trading (Gibraltar) Ltd, а данный вид расходов, по мнению налогового органа, не может учитываться при расчете операционной рентабельности, поскольку данная группа расходов не относится к расходам по сделкам.

Однако, согласно представленному расчету рентабельности (т. 6 л.д. 89-90), произведенные трейдером спорные затраты на содержание компании Uralkali Trading (Gibraltar) не влияют на показатель рентабельности его продаж, так как даже без учета данных расходов он остается в диапазоне рентабельности по данным сопоставимых компаний и не превышает верхнюю границу рыночного интервала (итог 4,02% за вычетом как объема продаж в адрес УКТ Чикаго (США), так и расходов на Uralkali Trading (Gibraltar)).

Довод налогового органа о недостаточном документальном обосновании со стороны налогоплательщика уровня рентабельности трейдера также подлежит отклонению судом, исходя из следующего.

В соответствии с ч. 2 ст. 105.15 НК РФ в случае использования налогоплательщиком методов, предусмотренных главой 14.3 Кодекса, налогоплательщик должен предоставить 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.

Таким образом, действующим законодательством о налогах и сборах предусмотрен исчерпывающий перечень документов, которые налогоплательщик должен предоставить в подтверждение показателя рентабельности и расчета интервала рентабельности. Обществом требования ч. 2 ст. 105.15 НК РФ соблюдены, предусмотренные сведения представлены.

При этом в силу ч. 5 ст. 200 АПК РФ обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, возлагается на орган или лицо, которые приняли акт (решение). Однако в ходе рассмотрения настоящего дела налоговым органом правомерность оспариваемого решения и обстоятельств, послуживших основанием к его принятию, не доказаны; выводы и расчеты Общества, содержащиеся в уведомлении о контролируемых сделках за 2012 год и Документации по сделкам, не опровергнуты; перепроверка примененного налогоплательщиком метода сопоставимой рентабельности не произведена.

Кроме того, налоговым органом в целях применения метода сопоставимой рентабельности, установленного статьей 105.12 НК РФ, рассчитана операционная рентабельность, полученная организацией по контролируемой сделке, а не по итогам выбранного периода (в рассматриваемом случае - 2012 года).

Однако, налоговым органом не учтено, что налоговое законодательство прямо допускает применение метода сопоставимой рентабельности по группе однородных сделок. Так, в частности, метод сопоставимой рентабельности может использоваться при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) по группе однородных сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица, что прямо следует из п. 5 ст. 105.7 НК РФ.

Определение однородных сделок содержится в п. 5 ст. 105.7 НК РФ - это сделки, предметом которых могут являться идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и которые совершены в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях. Понятие идентичных товаров (работ, услуг) приведено в п. 6 ст. 38 НК РФ, однородных товаров - в п. 7 ст. 38 НК РФ. Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок осуществляется с учетом положений ст. 105.5 НК РФ.

Исходя из совокупности норм НК РФ, а также экономического содержания метода цены последующей реализации, затратного метода, метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли с учетом общепринятых в международной практике подходов к их применению, содержащихся в Руководстве Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций от 27.06.1995 (в ред. от 22.07.2010), предмет сделки имеет второстепенное значение.

Основными факторами, влияющими на ценообразование, являются вид осуществляемой лицом деятельности и связанные с ним функции, что подтверждается позицией Минфина РФ от 16.08.2013 № 03-01-18/33520 (т. 6 л.д. 93-95).

С учетом вышеизложенного, группой однородных сделок признается совокупность сделок, по которым совпадают: выполняемые стороной анализируемой сделки функции; метод, используемый при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица; выбранный показатель рентабельности по деятельности, осуществляемой лицом в

анализируемой сделке; фактические показатели рентабельности сопоставимых организаций, определенные на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с п. 1 ст. 105.8 Кодекса (с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, или международным, или иным классификатором), или сделок, совершенных налогоплательщиком с независимыми лицами.

В случае объединения сделок в группы по вышеуказанным параметрам налогоплательщик вправе самостоятельно определить перечень сделок, входящих в такую группу, руководствуясь при этом принципом полноты и достоверности сопоставимых параметров. Данная позиция подтверждается поддержана разъяснениями Минфина России (письма от 16.08.13г. № 03-01-18/335320; от 26.12.2016г. № 03-012-11/1/62279 - т.6 л.д.93-96).

В рассматриваемом случае проверенные налоговым органом сделки как раз и были сгруппированы Обществом, так как в отношении них вышеуказанные критерии соблюдались, что подтверждено содержащимися в уведомлении и документации Общества данными (т.2 л.д. 85-86, т.3 л.д. 35-89).

В связи с чем довод налогового органа о некорректности применения метода сопоставимой рентабельности к группе сделок (и необходимости расчета рентабельности применительно к каждой отдельной сделке (поставке)) является незаконным и необоснованным, и не может быть положен в основу выводов по оспариваемому решению.

Общество пояснило, что в международных и российских базах данных, используемых для поиска сопоставимых компаний и расчета рыночных интервалов рентабельности, содержится бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная в целом за календарный год. Показатели рентабельности и иные финансовые показатели, которые используются при сопоставлении цены сделки с рыночными, определяются на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, а не информации о конкретных сделках. Получение информации от независимых лиц по конкретным сделкам объективно не представляется возможным. При этом именно на налогоплательщика при выборе политики ценообразования возложена обязанность по поиску объективных, независимых сопоставимых данных, которые могут быть получены им только из открытых источников.

Таким образом, при применении метода сопоставимой рентабельности показатель рентабельности стороны контролируемой сделки (группы сделок) сравнивается с рыночным интервалом рентабельности в сопоставимых сделках. Поскольку последний показатель определяется исключительно на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности за год, то и сравнивать его можно с показателем рентабельности стороны контролируемой сделки за аналогичный период - год.

Из положений НК РФ о трансфертном ценообразовании в совокупности следует, что налогоплательщик вправе определять показатели рентабельности (иные финансовые показатели) не по каждой сделке, а в целом за календарный год на основании данных бухгалтерской отчетности независимых лиц. В НК РФ отсутствуют положения, требующие рассчитывать показатель рентабельности продаж по каждой сделке.

Общество пояснило, что за 2012 год им осуществлено более 10 000 поставок (отдельных сделок) в адрес УКТ. С учетом вышеизложенных выводов, а также с учетом количества сделок в рамках рассматриваемого периода, рассчитать показатели по каждой отдельной сделке технически не представлялось бы возможным.

С учетом изложенного заявитель правомерно рассчитал показатель рентабельности продаж по группе однородных сделок по компании URALKALI TRADING SA в целом за календарный год в разбивке по базисам поставки.

Налоговый орган указывает, что налоговое законодательство не связывает возможность проведения налоговым органом проверки полноты исчисления и уплаты налогов с совершением сделок между взаимозависимыми лицами и применением методов трансфертного ценообразования для корректировки налоговой базы налогоплательщика с наличием каких-либо экономических мотивов занижения цены. Поэтому, независимо от того, в какой юрисдикции находится контрагент Общества, налоговый орган имел возможность применить положения НК РФ по трансфертному ценообразованию к сделкам Общества и осуществить доначисления по данным сделкам, основываясь на своих расчетах реальных «рыночных цен».

Однако поскольку применение нерыночных цен является одним из способов налоговой оптимизации, то оценка обстоятельств настоящего дела производится судом с учетом правовых подходов, содержащихся в «Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.I и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017). В указанном Обзоре отмечается, что положения НК РФ о трансфертном ценообразовании направлены на предотвращение вывода налоговой базы за пределы Российской Федерации, обеспечение справедливого и экономически обоснованного распределения налоговой базы между субъектами Российской Федерации. В связи с этим статья 105.3 Кодекса вводит правило, согласно которому в установленных разделом V.I НК РФ случаях для целей налогообложения должны учитываться доходы (прибыль, выручка), которые не были получены налогоплательщиком вследствие его взаимозависимости с другим участником сделки.

В рассматриваемом случае налоговым органом доказательств, свидетельствующих о направленности действий Общества на совершение налоговой оптимизации и вывода капитала посредством использования подконтрольных трейдеров, в отношении поставок которым применялись заниженные (нерыночные) цены, не представлено. С учетом имеющихся в деле доказательств основания предполагать наличие налоговой оптимизации и вывода капитала со стороны Общества у суда отсутствуют, так как спорный контрагент URALKALI TRADING SA зарегистрирован в Швейцарии, юрисдикции, не являющейся оффшорной, с высоким уровнем налогообложения.

В оспариваемом решении также содержатся выводы о том, что ни одна из компаний, представленной налогоплательщиком выборки, не соответствует критериям, установленным пунктом 5 статьи 105.8 НК РФ. Интервал рентабельности продаж, рассчитанный на основе данных финансовой отчетности указанных налогоплательщиком компаний, не может использоваться для сопоставления с рентабельностью продаж URALKALI TRADING SA.

Судом установлено и оспариваемым решением подтверждено, что по результатам проведенного Обществом исследования рыночного уровня рентабельности дистрибьюторов удобрений было выбрано 12 компаний, являющихся, по мнению налогоплательщика, сопоставимыми с URALKALI TRADING SA. Подготовка выборки компаний была произведена налогоплательщиком с привлечением сторонних специалистов - компании «ПрайсвотерхаусКуперс Раша Б.В.».

По итогам, расчет интервала рентабельности был осуществлен по следующим компаниям (т. 3 л.д. 35-89): AGROFIELD CENTRO-OESTE COMRCIO DE PRODUTOS AGRICOLAS LTDA. (Бразилия); AGRO ALIANCE, S.R.O. (Чехия); ANTHERA KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG (Венгрия); MARUWA BIOCHEMICAL CO., LTD. (Япония); KURIHARA BENTENDO, K.K. (Япония); UAB FERTERA (Литва); AGROSIMEX SP. Z O. O. (Польша); GENERAL AGRO INTERNATIONAL SRL (Румыния); UKRAINSKA AGROPROMISLOVA GRUPA (Украина); AGRISERVICE DU LAONNOIS (Франция); DAFCOCHIM SRL (Румыния); ARCHIM FERTIL SRL (Румыния).

Из оспариваемого решения усматривается, что налоговый орган, сопоставляя данные трейдера с данными попавших в выборку компаний, использовал базу данных Bureau van Dijk (BVD).

В отношении AGROFIELD CENTRO-OESTE COMRCIO DE PRODUTOS AGRICOLAS LTDA. (Бразилия), AGRO ALIANCE, S.R.O. (Чехия), ANTHERA KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG (Венгрия), MARUWA BIOCHEMICAL CO., LTD. (Япония), KURIHARA BENTENDO. K.K. (Япония), UAB FERTERA (Литва), AGROSIMEX SP. Z O. O. (Польша), GENERAL AGRO INTERNATIONAL SRL (Румыния), UKRAINSKA AGROPROMISLOVA GRUPA (Украина), AGRJ SERVICE DU LAONNOIS (Франция), DAFCQCHIM SRL (Румыния) в решении налоговый орган ссылается на карточку компаний в базе BVD по состоянию на 08.01.2016 г., а также на отчет BVD, сформированный по состоянию на 31.12.2011 г., который, согласно решению налогового органа, является приложением №1-5, 7-12 к акту проверки.

Однако указанный в акте и решении отчет BVD по состоянию на 08.01.2016 г., к акту проверки приложен не был. Что касается приложения № 1-5, 7-12 то имеющиеся в материалах дела акт проверки и приложения к нему (т. 1 л.д. 149-150, т.2 л.д. 1-84) свидетельствуют, что в качестве приложения № 1-5, 7-12 к акту приложен недатированный отчет BVD, в связи с чем невозможно достоверно подтвердить, что содержащиеся в нем сведения относятся к периоду совершения сделок налогоплательщика, то есть к 2012 году.

В качестве Приложения № 6 к Акту приложен отчет BVD на 08.01.2016 г., не имеющий отношения к проверяемому периоду совершения сделки (2012 год), так как датой возникновения информации, на которую ссылается налоговый орган (информация о мажоритарном акционере), в приложенном к акту отчете BVD указана дата - 04.2015.

В отношении ARCHIM FERTIL SRL (Румыния) в акте и решении налоговый орган ссылается на карточку компаний в базе BVD по состоянию на 21.01.2016 г., а также на отчет BVD, сформированный по состоянию на 31.12.2011 г.

Упомянутый в акте и решении отчет BVD по состоянию на 21.01.2016 г. и отчет BVD по состоянию на 31.12.2011 г., налоговый орган к акту проверки не прикладывает.

Кроме того, ссылки налогового органа на данные сайтов вышеупомянутых компаний в сети Интернет как на источник использованной налоговым органом информации, положенной в основу указанных в оспариваемом решении выводов несостоятельны, так как содержащаяся на сайтах информация к материалам проверки не приобщалась, заявитель же напротив представил в материалы дела доказательства (т. 5 л.д.56-150, т. 6 л.д.1-88), свидетельствующие, что все выбранные Обществом компании являются сопоставимыми, и данные этих компаний могли быть использованы для расчета интервала рентабельности.

Представленные налоговым органом новые доказательства, отсутствовавшие в материалах налоговой проверки, не принимаются судом во внимание, т.к. НК РФ предусмотрен исчерпывающий перечень способов и методов сбора доказательств налоговым органом, а также строго регламентирован порядок их применения.

При этом доводы налогового органа о том, что в Документации по контролируемым сделкам отсутствует перечень критериев, на основании которых определялись сопоставимые сделки (компании), опровергнут разделом 4 Документации по сделкам, в котором они приведены.

С учетом изложенных обстоятельств, расчеты рентабельности, произведенные Обществом с применением метода сопоставимой рентабельности, налоговым органом не опровергнуты; в нарушение п. 5 ст. 105.17 НК РФ метод, примененный налогоплательщиком, в ходе проверки не применен; свои расчеты по данному методу налоговый орган не проводил, а изложенные в оспариваемом решении претензии к

расчетным данным, использованным Обществом в Документации по сделкам, по существу имеют справочный характер, на что прямо указано в оспариваемом решении. Тем самым в нарушение п. 5 ст. 105.17 НК РФ налоговым органом не доказано, что метод, примененный налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемых сделок не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок, что само по себе является достаточным основанием для признания оспариваемого решения недействительным.

Кроме того, из оспариваемого решения следует, что налоговым органом был применен метод сопоставимых рыночных цен, при этом в качестве информации по ценам в сопоставляемых сделках использованы данные (котировки) информационно-ценового агентства «Аргус», произведено сравнение цен по анализируемым сделкам Общества с данными котировками.

Между тем с целью проверки формирования использованных налоговым органом данных Обществом в агентство Аргус Медиа был направлен запрос, в ответ на который получено письмо № 2308 17/16 от 23.07.2016 г. (т. 3 л.д. 112), в котором указано: «Согласно методике Argus FMB «Калийные удобрения» при формировании спотовой котировки, а также контрактных цен на стандартный хлористый калий на базисе FOB СНГ в 2012 г. учитывалась информация о сделках по продаже продукта производства «Уралкалия» и «Беларуськалия», реализуемого на экспорт через единую торговую компанию «Белорусская калийная компания» (БКК)».

Согласно письму агентства Аргус Медиа №134/17 от 22.03.2017 г., представленному в материалы дела заявителем (т. 9 л.д. 2) указано: «При расчете котировки стандартного хлористого катя FOB СНГ в 2012г., помимо прочего, учитывались сделки по реализации «Белорусской калийной компанией» продукта как российского, так и белорусского производства покупателям на внешних рынках, не являющимся аффилированными или взаимосвязанными с ПАО «Уралкалий». Таким образом, информация о сделках между БКК и ПАО «Уралкалий», а также данные о сделках между БКК и иными аффилированными с ПАО «Уралкалий» компаниями не принималась в расчет».

Однако, из совокупности информации, изложенной в вышеуказанных письмах информационно-ценового агентства Аргус, следует, что в использованных налоговым органом котировках учитывались сделки, по которым ЗАО «Белорусская Калийная Компания» продавало третьим лицам продукцию, производства «Уралкалий» и продукцию производства «Беларуськалий».

Между тем, ЗАО «Белорусская Калийная Компания» в 2012 году являлось аффилированным лицом Общества, что подтверждается списком его аффилированных лиц на 31.12.2012 г. (т. 3 л.д. 113-128), а также уставом ЗАО «Белорусская Калийная Компания» (т. 8 л.д. 35-59) и нашло отражение в документации налогоплательщика за 2012 год по контролируемой сделке (т. 3 л.д. 35-89).

Следовательно, ЗАО «Белорусская Калийная Компания» по отношению к заявителю являлось таким же взаимозависимым лицом (трейдером), как и URALKALI TRADING SA (УКТ Трейдинг СА), с которым налогоплательщиком были совершены анализируемые сделки. В 2012 году объем своей продукции на экспорт Общество реализовывало только двум взаимозависимым лицам - трейдерам ЗАО «Белорусская Калийная Компания» и URALKALI TRADING SA (далее - «сделки первого звена»), что также не оспаривается налоговым органом.

ЗАО «Белорусская Калийная Компания» и URALKALI TRADING SA, в свою очередь, перепродавали продукцию Уралкалий третьим лицам - независимым потребителям (далее - «сделки второго звена»), добавляя к цене товара свою маржу трейдера.

Налоговый орган сравнивал сделки Общества с котировками «Аргус», которые включали цену по сделкам по перепродаже ЗАО «Белорусская Калийная Компания» продукции Уралкалий и Беларуськалий в адрес независимых потребителей.

Таким образом, налоговый орган сравнивал цену по сделке первого звена (сделка производитель (Уралкалий) - трейдер (URALKALI)) со сделками второго звена (сделка трейдер (ЗАО «Белорусская Калийная Компания») - независимый потребитель).

Сделки первого и второго звена не могут быть признаны сопоставимыми, так как при перепродаже товара в цену закладывается маржа перепродавца (трейдера).

Оспариваемое решение на стр.26 содержит выдержку из документации налогоплательщика, которая подтверждает, что налоговый орган был осведомлен о том, что договорная цена при экспортных поставках (включая поставки в СНГ) «это цена, определяемая соотношением спроса и предложения на отдельном рынке и скорректированная в соответствии с условиями поставки и вознаграждением компании-трейдера».

При этом, налоговый орган не обеспечил сопоставимость сделок, на основании которых рассчитывались котировки Аргус Медиа (сделок второго звена), с анализируемыми сделками Общества (сделками первого звена). В частности, ответчиком не была осуществлена корректировка цены в данных сопоставляемых сделках на маржу перепродавца (трейдера), что не соответствует положениям п. 1-3 ст. 105.5 НК РФ, п.3 ст. 105.7 НК РФ.

В методике «Аргуса» указано, что «котировка FOB СНГ рассчитывается на основании данных о контрактных и спотовых ценах на базисе cfr, за вычетом стоимости фрахта судов на маршрутах порты Балтийского и Черного морей - порты Китая и порты Индии. Контракты на поставку хлористого калия в Китай заключаются, как правило, на периоды январь - июнь, июль - декабрь (в случае с Индией периоды действия контрактов могут быть иными).

Данный диапазон котировок учитывает цены на продукт из Белоруссии и России. Белорусский хлористый калий (MOP) отправляется на экспорт из порта Клайпеда (Литва) на побережье Балтийского моря. Российский продукт поставляется из порта Санкт-Петербург, порта Вентспилс, а также из портов на побережье Черного моря».

Налоговый орган указывает, что ЗАО «Белорусская Калийная Компания» отгружало продукцию белорусского производства только из порта Клайпеда (Литва). «Котировка на калий хлористый FOB СНГ, согласно методологии Аргус Медиа, отражает цены на товар в следующих портах: Санкт-Петербург, Рени, Николаев, Кавказ, Вентспилс.

Анализируемые сделки (сделки между Уралкалий и URALKALI TRADING SA) осуществлялись на следующих базисах: DAF Батеево, FOB Вентспилс, FOB Кавказ, DAF Гродеково, DAF Забайкальем СРТ Клайпеда, FOB Николаев, DAF Мамоново, FOB Рени, FOB Санкт-Петербург, СРТ Санкт-Петербург, DAF Версилия, DAF Ужгород.

Соответственно, данная котировка может использоваться в качестве сопоставимой сделки для базисов отгрузки FOB Санкт-Петербург, FOB Рени, FOB Николаев, FOB Кавказ, FOB Вентспилс».

С учетом вышеизложенного, из методики Аргуса и оспариваемого решения следует, что: ЗАО «Белорусская Калийная Компания» продавало товар белорусского производства только через порт Клайпеда.

В котировки Аргус вошли отгрузки через иные порты: отгрузки FOB Санкт-Петербург, FOB Рени, FOB Николаев, FOB Кавказ, FOB Вентспилс, то есть отгрузки из портов, через которые, как указано в оспариваемом решении, белорусский товар не продавался, а продавался только товар российского производства, т.е. производства Уралкалий.

Соответственно далее была рассчитана средневзвешенная цена по всем вышеуказанным отгрузкам.

Следовательно, из методики Аргус Медиа и оспариваемого решения следует, что цена на поставки российского товара (товара производства Уралкалий) не выделялась из общего массива котировок. Напротив, данные поставки попадали в расчет средневзвешенной цены по всем вышеуказанным отгрузкам, осуществленным ЗАО «Белорусская Калийная Компания» (и поставки товара Уралкалий, и поставки товара Беларуськалия).

Таким образом, в котировках Аргуса были учтены поставки БКК в адрес независимых лиц продукции производства Уралкалий, а, следовательно, в котировки Аргуса попали цены по сделкам самого Уралкалия со своим аффилированным лицом (БКК) с увеличением цены на маржу трейдера.

Ввиду того, что какого-либо разделения отгружаемых партий в портах по производителю (Уралкалий или Беларуськалий) хлористого калия не было, то в данные котировки не могли не попасть и цены по сделкам поставки самого Уралкалия, так как налогоплательщик также осуществлял отгрузки через порты FOB Санкт-Петербург, FOB Рени, FOB Николаев, FOB Кавказ, FOB Вентспилс.

Из вышеизложенного следует, что используя данные котировок агентства Аргус, налоговый орган фактически сравнил цены налогоплательщика по сделкам с URALKALI TRADING SA с его же ценами, увеличенными на маржу другого трейдера (при перепродаже продукции через ЗАО «Белорусская Калийная Компания»).

Кроме того, существенное значение имеет тот факт, что ЗАО «Белорусская Калийная Компания» было создано и осуществляло свою деятельность в ином государстве, заключало сделки на совершенно иных условиях, осуществляло иные функции (выступая в качестве перепродавца приобретенных товаров), несло иные риски, что подтверждается представленной в материалы дела служебной запиской, касающейся информации о реализации калия хлористого на экспорт производства и прилагаемыми к ней документами.

Вместе с тем, согласно п. 4 ст. 105.5 НК РФ 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; 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 (далее в настоящем Кодексе - функциональный анализ); 2) условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг); 3) характеристик экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг); 4) характеристик рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

Определение сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется согласно п.5 ст.105.5 НК РФ 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).

Однако оспариваемое решение не содержит сравнения условий сделок ЗАО «Белорусская Калийная Компания» со сделками налогоплательщика; соответствующие корректировки налоговым органом не проведены.

С учетом изложенного использованные налоговым органом котировки, опубликованные информационным агентством Аргус за 2012 год, не отвечали критериям сопоставимости: были совершены аффилированным лицом налогоплательщика (трейдером) с продукцией самого «Уралкалия»; а кроме того, были совершены в несопоставимых коммерческих и финансовых условиях.

Налоговый орган, производя доначисление налога на прибыль, произвел сравнение анализируемых сделок самого налогоплательщика со сделками, которые в соответствии с нормами ст. 105.5 и 105.7 НК РФ не отвечают критерию сопоставимости.

Доводы налогового органа о сопоставимости котировок с анализируемыми сделками по характеристикам условий договоров (характеристики товара, условия поставки и оплаты) также необоснованы ввиду следующего.

Так, налоговый орган указывает, что, исходя из анализа сделок на основании договоров купли-продажи хлористого калия и иных предоставленных налогоплательщиком документов, можно сделать вывод, что при определении сопоставимых сделок для анализируемых сделок должны определяться следующие критерии, оказывающие существенное влияние на коммерческие и финансовые условия сделок: характеристика товара, объем поставок, период поставки, базис поставки, условия оплаты.

В отношении характеристик товара налоговый орган указал, что Аргус Медиа относит к стандартному виду хлористого калия - калий стандартный/калий гранулированный. Налоговый орган также считает, что Общество противоречит своей позиции относительно характеристик качества товара при применении метода сопоставимой рентабельности. Из документации усматривается, что Общество реализует на экспорт два вида калия хлористого: стандартный (розовый и белый) и гранулированный. Там же Общество указывает, что для экспортных поставок вне зависимости от вида калия действует единая методология и единые процедуры, и в связи с этим для целей трансфертного ценообразования экспортные поставки разных видов удобрений могут быть объединены в группу однородных сделок.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что Общество осуществляло в 2012 году поставку на экспорт различных видов (марок) калия хлористого с различными техническими характеристиками (калий хлористый, марка «Мелкий» 1 сорт; калий хлористый технический, марка «Б»; калий хлористый технический, марка «А»; калий хлористый, 98%; калий хлористый, поставляемый на экспорт, марка «Н»; калий хлористый, еврогран гранулированный; калий хлористый, поставляемый на экспорт, марка Г).

В материалы дела Обществом представлены служебные записки сотрудников технической дирекции и дирекции по экономике и финансам компании (т. 3, л.д. 35-87, 129-137; т. 3,4,5 л.д. 138-150, 1-150, 1-55), которые содержат информацию о различиях в технических характеристиках различных марок хлористого калия, а также о различиях в ценах различных марок данной продукции, влиянии данных различий на ценообразование и рынки сбыта.

Информационно-ценовые агентства, в т.ч. агентство Аргус Медиа, на которое ссылается налоговый орган в оспариваемом решении, укрупненно выделяют 2 вида калия хлористого: стандартный и гранулированный.

В свою очередь Общество пояснило, что производит и реализует следующий номенклатурный ряд: Калий хлористый, марка «Мелкий»; Калий хлористый технический; Калий хлористый, 98%; Калий хлористый, марка «Н»; Калий хлористый, Еврогран KLC - гранулированный (КО=60%), Калий хлористый, марка «Г»; Калий хлористый марка «Н».

К стандартному виду калия относятся: марка «Мелкий», марка «Б», марка «А»; Калий хлористый, 98%, марка «Н», а к гранулированному виду калия относятся Еврогран KLC и марка «Г».

Налоговый орган ошибочно считает, что данные продукты являются идентичными (однородными), что позволяет сравнивать их цены с ценами на соответственно стандартный и гранулированный калий хлористый, соответствующий следующим характеристиками: 1) Хлористый калий, стандартный (МОР) (технические условия: растворим в воде; содержание питательного вещества (K₂O) не менее 60%; массовая доля влаги не более 0,5%; размер частиц зависит от производителя, но не превышает размер частиц гранулированного хлористого калия); 2) Хлористый калий, гранулированный (МОР) (технические условия: растворим в воде; содержание питательного вещества (K₂O) не менее 60%; массовая доля влаги не более 0,50%; размер частиц не превышает 1 мм в диаметре; в зависимости от производителя размер частиц может варьироваться, но как правило, не более чем на 5%).

Однако Общество пояснило, что каждая выделенная номенклатура имеет свои особенные характеристики, которые могут оказывать влияние на рынки сбыта и на цену реализации товара. В обоснование указанного довода Обществом приведены следующие примеры:

Например, Индия и Малайзия (ЮВА) закупали в 2012 году только порошкообразный калий 95% и не закупали иные виды калия (при этом средние цены составляли 398 и 392 долларов США за тонну соответственно); а Греция (Европа) не закупала в 2012 году порошкообразный калий 95%, а закупала исключительно калий хлористый 98% по средней цене 389 долларов США за тонну; вместе с тем, Уругвай (Латинская Америка), Камерун (Африка) и Кот-д-Ивуар (Африка) покупали только гранулированный калий (средние цены составляли 438, 399 и 411 долларов США за тонну соответственно).

В свою очередь, в соответствии с пунктом 7 ст. 105.7 НК РФ в целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 данной статьи, 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 в данном пункте источников информации о рыночных ценах в целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 данной статьи, допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках информации, с анализируемой сделкой.

В соответствии с нормами п. 6, 7 ст. 38 НК РФ идентичными товарами (работами, услугами) в целях Налогового кодекса признаются товары (работы, услуги), имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров незначительные различия во внешнем виде таких товаров могут не учитываться.

При определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения и производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

Однородными товарами признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, репутация на рынке, товарный знак, страна происхождения.

В свою очередь, согласно нормам п. 4 ст. 105.5 НК РФ 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 (далее в настоящем Кодексе - 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).

Таким образом, представленными в материалы дела доказательствами (в частности, служебными записками сотрудников технической дирекции и дирекции по экономике и финансам компании (т. 3 л.д. 129-137, 138-150, т. 4 л.д. 1-150, т.5 л.д. 1-55) в совокупности с установленными решением налогового органа фактами свидетельствуют, что при наличии различных марок хлористого калия с различными техническими характеристиками, влияющими, в том числе, на ценообразование, сравнение цен по сделкам с каждой маркой хлористого калия должно производиться только с сопоставимыми сделками по поставке именно такой марки хлористого калия. В противном случае соблюдение критерия сопоставимости не обеспечивается.

Следовательно, проведенное налоговым органом сравнение цен налогоплательщика с обобщенными данными информационно-ценового агентства Аргус Медиа не соответствует требованиям п. 7 статьи 105.7 НК РФ, поскольку не обеспечивает соблюдение критерия сопоставимости сделок, данные о которых опубликованы агентством Аргус Медиа, с анализируемыми сделками налогоплательщика в том числе и по указанному основанию.

Доводы налогового органа о том, что Общество сгруппировало сделки с разными товарами для целей применения метода сопоставимой рентабельности, а, следовательно, по его мнению, само признало отсутствие различий в характеристиках товара, суд счел не соответствующими фактическим обстоятельствам дела и требованиям налогового законодательства.

Между тем в основаниях и порядке применения различных методов, используемых при определении доходов для целей налогообложения в сделках зависимых лиц, имеются существенные различия обусловленные порядком их применения.

Так, метод сопоставимой рентабельности может использоваться при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) по группе однородных сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица (п. 5 ст. 105.7 НК РФ).

Определение однородных сделок содержится в п. 5 ст. 105.7 НК РФ - это сделки, предметом которых могут являться идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и которые совершены в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях. Понятие идентичных товаров (работ, услуг) приведено в п. 6 ст. 38 НК РФ, однородных товаров - в п. 7 ст. 38 НК РФ. Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок осуществляется с учетом положений ст. 105.5 НК РФ.

Исходя из совокупности норм НК РФ, а также экономического содержания метода цены последующей реализации, затратного метода, метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли с учетом общепринятых в международной практике подходов к их применению, содержащихся в Руководстве Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций от

27.06.1995 (в ред. от 22.07.2010), для целей метода сопоставимой рентабельности предмет сделки имеет второстепенное значение.

Основными факторами, влияющими на ценообразование при методе сопоставимой рентабельности, являются вид осуществляемой лицом деятельности и связанные с ним функции, что подтверждается позицией Минфина РФ от 16.08.2013 № 03-01-18/33520 (т. 6 л.д. 93-95).

С учетом изложенного, группой однородных сделок признается совокупность сделок, по которым совпадают: выполняемые стороной анализируемой сделки функции; метод, используемый при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица; выбранный показатель рентабельности по деятельности, осуществляемой лицом в анализируемой сделке; фактические показатели рентабельности сопоставимых организаций, определенные на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с п. 1 ст. 105.8 Кодекса (с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, или международным, или иным классификатором), или сделок, совершенных налогоплательщиком с независимыми лицами.

В случае объединения сделок в группы по вышеуказанным параметрам налогоплательщик вправе самостоятельно определить перечень сделок, входящих в такую группу, руководствуясь при этом принципом полноты и достоверности сопоставимых параметров, что подтверждается разъяснениями Минфина России (письма от 16.08.2013 г. № 03-01-18/33520 и от 26.12.2016 г. № 03-012-11/1/62279 - т. 6 л.д. 93-96).

В рассматриваемом случае проверенные налоговым органом сделки были сгруппированы Обществом именно для целей применения метода сопоставимой рентабельности, так как в отношении них вышеназванные критерии соблюдались, что подтверждается данными в Уведомлении и Документации Общества (т.2 л.д. 85-86, т.3 л.д. 35-89).

С учетом изложенного, для метода сопоставимой рентабельности предмет сделок имеет второстепенное значение, и группировка сделок может осуществляться на основании других критериев.

Между тем для целей метода сопоставимых рыночных цен предмет сделок имеет первостепенное значение - налоговый орган, аргументируя необходимость применения указанного метода, должен доказать, что сделки сопоставимы (в т.ч. по характеристикам товара), но в рассматриваемом случае этого сделано не было.

Тем самым довод налогового органа о том, что Общество признает отсутствие существенных различий в характеристиках товара, так как осуществило группировку сделок для целей метода сопоставимой рентабельности, является необоснованным. Представители Общества в ходе судебного разбирательства по настоящему делу наличие у Общества такого подхода к оценке сделок категорически отрицали.

В отношении условий поставки и оплаты налоговый орган указывает, что котировки Аргус Медиа публикуют для сделок с минимальным объемом 5000 тонн, однако, преимущественно анализируются сделки на танкерные партии для судов объемом 60 тыс.- 85 тыс. тонн. В анализируемых сделках товар реализуется объемами сопоставимыми с танкерными партиями. Аргус Медиа публикует котировки для сделок, отгрузка по которым совершена 30-60 дней с момента установления цены, поставка товара по анализируемым сделкам осуществлялась в течение двух месяцев. Котировка (Аргус Медиа) FOB СНГ может использоваться в качестве сопоставимой сделки для базисов отгрузки FOB Санкт-Петербург, FOB Рени, FOB Николаев, FOB Кавказ, FOB Вентспилс. Для других базисов поставки данная котировка может применяться в качестве сопоставимой сделки при условии осуществления корректировки на условия поставки. Аргус Медиа указано, что для индийских контрактов предусмотрена отсрочка на 180 дней. По анализируемым сделкам также использовалась отсрочка 180 дней. Цены по анализируемым сделкам устанавливались в

долларах США и Евро. Котировка Аргус Медиа публикуется в долларах США. Для приведения сделок к сопоставимому виду использовался курс евро к доллару США Европейского центрального банка. Целесообразность использования курса, устанавливаемого Европейским центральным банком обусловлена тем, что контролируемые сделки носят характер экспортных. В этой связи налоговый орган счел довод Общества об отсутствии аргументации использования курса Европейского центрального банка не состоятельным.

Налоговый орган ссылается на то, что котировки Аргус Медиа без корректировок, на необходимость которых указывает Общество, являлись сопоставимыми с условиями сделок Общества, однако данный довод документально не подтвержден, а кроме того, не соответствует методике Аргус Медиа, приведенной налоговым органом в акте проверки.

Так, например, в отношении объемов поставок из буквального текста методики Аргуса, объемы партий учитывались при расчете котировок от 5 тыс. тонн. Ссылки налогового органа на сопоставимость котировок, так как в них попали также танкерные партии с объемом, сопоставимым с погрузками Общества, не являются обоснованными, так как котировки агентства Аргус рассчитаны агрегированно и не выделяют соответствующих объемов, что свидетельствует о несоблюдении со стороны налогового органа положений п.7 ст. 105.7 НК РФ в части сопоставимости сравниваемых данных.

В отношении периода поставки: в письме агентства Аргус от 21.07.2015 исх. №2107/05, которое входило в состав приложения №13 к акту проверки налогового органа, указано, что «Котировка FOB СНГ, навалом, спот, отражает цены продаж спотовых партий продукта с отгрузкой из портов Балтийского и Черного морей не позднее 30-40 дней с момента заключения сделки». Как указывает налоговый орган, поставки Общества осуществлялись с отгрузкой 2 месяца (т.е. более 60 дней). Таким образом, по данному основанию сопоставимость сравниваемых сделок налоговым органом также не обеспечена.

В отношении отсрочки по условиям договоров: из методики Аргус Медиа, которая являлась приложением № 13 к акту проверки, следует, что отгрузки с отсрочкой оплаты до 180 дней участвовали в формировании котировок, наравне с отгрузками, по которым отсрочка оплаты не была предусмотрена. Таким образом, котировки Аргус, рассчитанные на основании обобщенной информации, не могут быть признаны сопоставимыми в отношении сделок Общества. В части условий оплаты на основании курса Европейского центрального банка в оспариваемом решении отсутствует обоснование выбора курсов данного банка, не аргументирован этот выбор.

Кроме того, налоговым органом не приведено обоснование сопоставимости сделок (котировок Аргуса и цен в сделках Общества) по иным критериям, также имеющим существенное значение для рассматриваемого вопроса, по которым сопоставимость сделок должна быть обеспечена в соответствии с НК РФ. В частности не были оценены: характеристики экономических условий сделок, характеристики рыночных стратегий сторон, характеристики функций сторон, характеристики товаров.

Отсутствие соответствующего анализа при решении вопроса о сопоставимости анализируемой и сопоставляемой сделок противоречат вышеуказанному п. 4 ст. 105.5 НК РФ и делают невозможным использование соответствующих котировок.

При этом ссылка налогового органа на то, что «Вид деятельности покупателя и поставщика не оказывает какого-либо влияния на цену» «Таким образом, котировки Аргус Медиа учитывают сделки всех участников рынка, вне зависимости от дальнейшей цели использования приобретенного товара» подтверждает недоказанность довода налогового органа о сопоставимости анализируемой и сопоставляемых сделок (котировок Аргуса).

Как уже указывалось выше, в рыночных условиях деятельность перепродавца (трейдера) и производителя товара не могут быть сопоставимыми и цена в сделках перепродавца (трейдера) всегда будет выше за счет ее увеличения на маржу трейдера.

Довод налогового органа, что оценка эффективности предпринимательской деятельности зарубежных организаций не входит в компетенцию налогового органа, так как рыночная экономика - экономика, основанная на принципах свободного предпринимательства, многообразия форм собственности на средства производства, рыночного ценообразования является несостоятельным и не может являться основанием для его освобождения от бремени доказывания обстоятельств, послуживших основанием к принятию оспариваемого решения.

Согласно п.7 ст. 105.7 НК РФ при применении метода сопоставимых рыночных цен могут использоваться данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) на соответствующих рынках указанных товаров (работ, услуг). Однако использование данного источника информации о рыночных ценах допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках информации, с анализируемой сделкой.

Между тем в рассматриваемом случае налоговый орган использовал данные информационного агентства Аргус Медиа, не осуществив необходимого анализа сделок, лежащих в основе котировок Аргус Медиа, и не осуществив корректировок данных условий, чтобы обеспечить сопоставимость условий сделок.

С учетом изложенного оспариваемое решение в данной части противоречит нормам ст. 105.5, 105.7, 105.9 НК РФ, а произведенное по итогам проверки доначисление налога на прибыль организаций на основании метода сопоставимых рыночных цен на общую сумму 980 156 716, 54 руб. не соответствует нормам действующего налогового законодательства.

С учетом вышеизложенного требования заявителя о признании недействительным решения от 05.12.2016 г. № 13-1-14/0088ДСП «Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» подлежат удовлетворению судом как обоснованные по существу и подтвержденные документально.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 333.27 Налогового кодекса Российской Федерации, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обратившиеся в арбитражный суд в предусмотренных законом случаях в защиту государственных и (или) общественных интересов, освобождаются от уплаты государственной пошлины. Однако, названная статья, главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации и Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а так же о признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации» № 127-ФЗ от 02.11.2004 г., не содержат положений, предусматривающих освобождение от уплаты государственной пошлины государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов, выступающих в суде в качестве ответчиков.

На основании изложенных обстоятельств и в соответствии с пунктом 2, пункта 5 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 117 от 13.03.2007 г. «Об отдельных вопросах практики применения главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации», расходы по госпошлине распределяются между сторонами в соответствии со статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и подлежат взысканию с заинтересованного лица в пользу заявителя.

Руководствуясь статьями 110, 167-170, 176, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд

РЕШИЛ:

Признать недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации, принятое в отношении Публичного акционерного общества «Уралкалий» (зарегистрированного по адресу: 618426, Пермский край, г. Березники,

ул. Пятилетки, д. 63; ОГРН: 1025901702188; ИНН: 5911029807, дата регистрации: 11.09.2002 г.) решение Федеральной налоговой службы (зарегистрированной по адресу: 127381, Москва г., Неглинная ул., д. 23; ОГРН: 1047707030513, ИНН: 7707329152, дата регистрации: 14.10.2004 г.) от 05.12.2016 г. № 13-1-14/0088ДСП «Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами».

Взыскать с Федеральной налоговой службы (зарегистрированной по адресу: 127381, Москва г., Неглинная ул., д. 23; ОГРН: 1047707030513, ИНН: 7707329152, дата регистрации: 14.10.2004 г.) в пользу Публичного акционерного общества «Уралкалий» (зарегистрированного по адресу: 618426, Пермский край, г. Березники, ул. Пятилетки, д. 63; ОГРН: 1025901702188; ИНН: 5911029807, дата регистрации: 11.09.2002 г.) 3 000 (три тысячи) рублей расходов по оплате государственной пошлины.

Решение может быть обжаловано в месячный срок с даты его принятия в Девятый арбитражный апелляционный суд.

Судья:

А.Н.Нагорная