

**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

26 декабря 2018 г.

Резолютивная часть решения объявлена 19 декабря 2018 года

Полный текст решения изготовлен 26 декабря 2018 года

Арбитражный суд в составе судьи Нагорная А. Н.,

Арбитражный суд г. Москвы в составе судьи: Нагорной А.Н.,

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Проскуряковой Я.А.,

с использованием средств аудиофиксации,

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.)

третье лицо, не заявляющее самостоятельных требований на предмет спора,

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим

налогоплательщикам № 5 (зарегистрированная по адресу: 129223, г. Москва, пр-кт

Мира, д. 119, строение 164).

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 заявителя – Шведская Н.В. и Ермизин А.В. по доверенности №271 от 23.04.2018 г.;

Пяскорская Ю.В. по доверенности №281 от 17.05.2018 г.

от ответчика – Кабисов И.Э. по доверенности от 02.03.2018 г. № ММВ-24-7/102;

Званков В.В. по доверенности от 08.11.2018 г. № ММВ-24-7/343; Стрельцова И.Г. по

доверенности от 12.02.2018 г. № ММВ-24-7/63;

от третьего лица - Стрельцова И.Г. по доверенности 31.01.2018 г. № 56-05-08/193,

Кабисов И.Э. по доверенности от 14.02.2018 г. № 56-05-08/194; Званков В.В. по

доверенности от 25.10.2018 г. № 56-02-08/11;

УСТАНОВИЛ:

Публичное акционерное общества «Уралкалий» (далее – заявитель, Общество,

налогоплательщик, Уралкалий) обратилось в арбитражный суд с заявлением к

Федеральной налоговой службе (далее – ответчик, ФНС России, 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».

Определением суда от 29.05.2018 г. при новом рассмотрении дела к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований на предмет спора, привлечена Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (далее – третье лицо).

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 удовлетворению не подлежат 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.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 14.03.2018г состоявшееся ранее по делу решение Арбитражного суда г. Москвы и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда были отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд г. Москвы.

Направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, суд кассационной инстанции указал, что при новом рассмотрении дела суду следует оценить доказательства в их совокупности, проверить доводы, приведенные лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений; установить причины существенного расхождения результатов определения уровня цен по методу сопоставимых рыночных цен и по методу сопоставимой рентабельности; установить, с учетом анализа доводов сторон, какой из методов определения уровня цен подлежит применению при установленных фактических обстоятельствах; установить, подлежат ли применению при определении уровня цен котировки информационно-ценового агентства Аргус Медиа, указав критерии сопоставимости сделок, привести причины принятия или отклонения доводов сторон относительно сопоставимости сделок и цен сделок; установить, имелась ли у налогоплательщика при определении цены разумная деловая цель, обусловленная экономическими причинами, либо целью была только налоговая экономия; в случае невозможности устранения сомнений в полноте и достоверности представленных сторонами доказательств при наличии противоречий между ними, рассмотреть вопрос о назначении судебно-экономической экспертизы.

Суд при новом рассмотрении дела пришёл к выводу об отказе в удовлетворении требований заявителя по следующим обстоятельствам.

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 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс), 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 сделки 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 о контролируемых сделках за 2012 год (далее – Уведомление), поданного Обществом 20.11.2013 г. (т. 2 л. д. 85 – т. 3 л. д. 34).

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

Общая сумма доходов по сделкам, совершенным Обществом с URALKALI TRADING SA за 2012 год, согласно данным Уведомления составила 69 622 547 610 руб., в т.ч. 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 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 URALKALI TRADING SA 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).

Доход Общества от операций с БКК не превысил 100 млн. руб. и, следовательно, указанные сделки предметом налогового 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 содержится информация о том, что URALKALI TRADING SA является 100% дочерним предприятием «Уралкалий Капитал» (Люксембург), принадлежащего «Уралкалий», то это свидетельствует о наличии взаимозависимости ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA.

В обоснование наличия взаимозависимости ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA приведены следующие, не опровергнутые в ходе рассмотрения настоящего дела, 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 доли 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 (Орбис) агентства BureauVanDijk, подтверждают, что ОАО «Уралкалий» является 100 % владельцем UralkaliCapital S.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 оспаривает и подтверждает информацией, содержащейся в п. 1.1.2 Документации, где приведены данные о том, что URALKALI TRADING SA (100% дочернее предприятие «Уралкалий Капитал» (Люксембург), в свою очередь принадлежащего «Уралкалий».

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.

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.

Пунктом 3 статьи 105.7 НК РФ установлено, что 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. Применение иных методов, указанных в подпунктах 2 - 5 пункта 1 настоящей статьи, 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.

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

В соответствии с п. 1 ст. 105.15 НК РФ если иное не предусмотрено пунктом 7 настоящей статьи, 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 сведения 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 (пп. 1 п. 1 ст. 105.15 НК РФ).

Подпунктом 2 вышеуказанной статьи предусмотрено, что в случае использования налогоплательщиком методов, предусмотренных главой 14.3 настоящего Кодекса, в документации указываются 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 и т.д.

В силу изложенного в документации налогоплательщику необходимо обосновать возможность или невозможность применения того или иного метода, предусмотренного главой 14.3 Кодекса.

При новом рассмотрении настоящего дела судом установлено отсутствие в документации Общества аргументированного и документально подтвержденного обоснования невозможности применения методов, предусмотренных подпунктами 1-3 пункта 1 статьи 105.7 НК РФ.

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.

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 контрагентам, 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, по результатам которого Обществом было отобрано 12 компаний, являющихся, по мнению Общества, сопоставимыми с URALKALI TRADING SA.

По итогам исследования расчет интервала рентабельности был осуществлен по следующим компаниям: 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).

В Документации Общество указывает на то, что для проведения исследования рыночного уровня рентабельности потенциально сопоставимых компаний использовались базы данных Амадеус и Орбис, поисковые системы Интернет типа «Google» и официальные сайты компаний. Далее Общество провело дополнительную проверку деятельности и независимости оставшихся после отбора компаний. Обществом отобраны компании (стр. 31 Документации) «ведущие деятельность по оптовой торговле не только минеральными удобрениями, но и другими видами продукции, которые Общество посчитало потенциально сопоставимыми прочими удобрениями; химическими продуктами сельскохозяйственного назначения».

В соответствии с п. 5 ст. 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.

При новом рассмотрении спора судом установлено несоответствие вышеперечисленных компаний критериям, установленным пунктом 5 статьи 105.8 НК РФ.

Так, в пункте 4.2.2 Документации указано: «В соответствии с положениями НК РФ при проведении Исследования рыночного уровня рентабельности в выборку потенциально сопоставимых компаний не должны включаться компании, акционером которых является юридическое лицо с долей прямого или косвенного участия более 25%. Однако, согласно пп.4 п. 5 и п.6 ст. 105.8 НК РФ доля участия для определения независимости компаний может быть повышена с 25% до 50%. В связи с ограниченным количеством отобранных дистрибьюторов удобрений, было решено использовать 50%-ный порог владения.

Были исключены компании, если на финансовые результаты таких компаний могли оказать влияние отношения взаимозависимости с другими лицами и влияние таких отношений невозможно учесть или каким-либо образом скорректировать при расчете показателей рентабельности, а именно, компании, которым в базах данных «AMADEUS» и «ORBIS» присвоен тип «С» и «D»».

Пунктом 6 статьи 105.8 НК РФ прямо предусмотрено, если в результате применения указанных в пункте 5 настоящей статьи условий осталось менее четырех организаций, критерии доли участия, указанные в подпункте 4 пункта 5 настоящей статьи, могут быть повышены с 25 до 50 процентов.

Согласно информации базы данных Bureau van Dijk (далее – BVD), по состоянию на 05.06.2014, URALKALI TRADING SA осуществляет следующий вид деятельности – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

При этом приведено следующее описание вида деятельности URALKALI TRADING SA: торговля и транспортировка продукции, в частности удобрений, исследования, исследования рынка, приобретения, освоения, эксплуатации и концессии, патенты или лицензии, принятия участия в любом обществе или компании, за исключением компаний по недвижимости в Швейцарии. Предоставление кредитов и других форм финансирования компаний группы (независимо от родства), а также предоставление гарантий в пользу компаний, для всех видов обязательств.

Согласно функциональному анализу установлено, что URALKALI TRADING SA в анализируемой сделке осуществляет реализацию калия хлористого на зарубежных рынках, то есть является перепродавцом - трейдером. Кроме этого, компания осуществляет функции по транспортировке товара (только морским транспортом), контролю качества (только в части сделок, транспортировка по которым осуществляется морским транспортом), хранения (только в части сделок, транспортировка по которым осуществляется морским транспортом), а также иные функции, связанные с управлением.

Существенные материальные и нематериальные активы у URALKALI TRADING SA отсутствуют.

Как указывает заявитель, в материалах дела имеются надлежащим образом нотариально удостоверенные и переведенные на русский язык доказательства (том 5 л. д. 56-59, 60-62, 63-69, 70-76, 101-106, 77-100, 107-113, 114-117, 118-119, 120-126, 127-129, 130-139, 140-146, 147-150, том 6 л. д. 1-23, 29-32, 33-36, 37-40, 41-44, 45-62, 63-65, 66-68, 69-72, 73-76, 77-80, 81-84, 85-88), свидетельствующие о том, что выбранные 12 компаний являются сопоставимыми, и данные этих компаний могли быть использованы для расчета интервала рентабельности.

Так, в материалы дела Обществом представлены протоколы осмотра письменного доказательства (далее – Протоколы), составленные нотариусом. Однако, по трем компаниям - 6, 7 и 10 из списка 12 компаний такие протоколы в материалы судебного дела Обществом не представлены (т.5 л. д. 56-150, т. 6 т. л. 1-23).

В соответствии с требованиями пункта 7 статьи 105.8 Кодекса при расчете интервала рентабельности используется информация, имеющаяся по состоянию на момент совершения контролируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором совершена контролируемая сделка, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка (либо календарному году, в котором были установлены цены в анализируемой сделке). Согласно абзацу второму пункта 7 статьи 105.8 Кодекса к вышеуказанной информации относится информация налогоплательщика о совершенных им сделках с лицами, не являющимися с ним взаимозависимыми.

Суд считает, что в нарушение вышеуказанной нормы, имеющиеся в деле протоколы составлены нотариусом в 2017 году и отражают информацию о сопоставляемых компаниях по состоянию на 2017 год, не имеющую отношения к рассматриваемому периоду 2012 года. При этом представленная информация является неполной, так как представлена в отношении только части компаний, с которыми производится сопоставление.

Более того, на странице 27 Документации, Общество указало, что детальный анализ опубликованной финансовой отчетности потенциально сопоставимых компаний не проводился, однако были рассмотрены условия, особенности и результаты осуществляемой им деятельности, путем изучения официальных интернет-сайтов соответствующих компаний (при наличии).

Общество указывает на то, что подготовка выборки 12 компаний была произведена с привлечением сторонних специалистов – компании PricewaterhouseCoopers (далее – PWC). По расчету, составленному PWC, который был

положен в основу Документации налогоплательщика, интервал рентабельности составил от 1,83% до 5,59% (т. 3 л. д. 35-89).

Суд отмечает, что в материалах дела имеется два отчета компании PWC, один из которых «Отчет штатного аудитора на общем собрании акционеров по результатам проверки финансового отчета компании за 2012 г» выполнен в отношении компании URALKALI TRADING SA (Швейцария), второй отрывок «Отчета о фактических процедурах, связанных с ликвидацией компании Ланси» подготовленный для URALKALI TRADING SA (Швейцария) (т. 3 л.д. 90-111, т. 8 л.д. 67-77).

При анализе данных отчетов PWC судом установлено, что ни один из них не содержит информацию о проведении выборки сопоставимых компаний для Общества, отсутствует даже упоминание о данных 12 компаниях.

Кроме того, и тот и другой отчет содержат в себе указание на то, что они предназначены исключительно для информации и не должны использоваться для любых иных целей или для передачи другим сторонам и более того, не являются аудиторским заключением.

Таким образом, как в самой Документации, так и в материалах дела, доказательства, подтверждающие позицию Общества и правильность выбора метода сопоставимой рентабельности, а также правомерность выбранных 12 компаний для сопоставления, отсутствуют.

Рассчитанный на основе данных финансовой отчетности указанных 12 компаний интервал рентабельности продаж неправомерно был использован Обществом для сопоставления с рентабельностью продаж URALKALI TRADING SA.

В ходе нового рассмотрения дела Общество обратилось к компании KPMG, попросив сделать дополнительную выборку независимых компаний, которая, по их мнению, может быть признана сопоставимой с деятельностью URALKALI TRADING SA, и рассчитать интервал рентабельности за 2012 год по ней. По результатам проведенного KPMG анализа были выбраны 4 альтернативные сопоставимые компании, на основании данных которых был рассчитан рыночный интервал рентабельности продаж, нижняя граница которого составляет 3,5%, а верхняя – 7%.

Суд, проанализировав представленную в материалы дела выборку 4 сопоставимых компаний, подготовленную для Общества компанией KPMG в письме от 20.04.2018г б/н (т. 24 л. д. 29-31), установил следующее.

Как указывает компания KPMG для целей отбора сопоставимых компаний были использованы следующие общедоступные источники информации: база данных "ORBIS" Bureau van Dijk, которые содержат финансовую (бухгалтерскую) информацию, информацию о структуре владения и иную информацию; информация, размещенная в сети Интернет.

Так, компанией KPMG по результатам проведенного анализа были отобраны 4 компании: ARCHIM FERTIL SRL (Румыния), Indagro A.E. (Греция), PIREXIM KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO Kft (Венгрия), Witt Handel GmbH (Германия).

Из письма компании KPMG следует, что указанные компании были использованы для расчета рыночного интервала рентабельности продаж для 2012 года (за 2009-2011 г.г.), который составил от 3,50% до 7% (рентабельность продаж определяется как отношение прибыли от продаж к выручке от продаж).

В качестве обоснования установленного интервала рентабельности продаж компания KPMG приводит таблицу на 1 листе, с данными Bureau van Dijk по вышеперечисленным 4 компаниям, содержащую название организации и вид деятельности, интернет-сайт организации; реализуемая продукция, оптовая реализация, розничная реализация, смешивание/упаковка, сушка; анализ независимости организации (акционеры, дочерние общества). При этом, компания KPMG указывает, что ориентировалась на требования ст. 105.8 НК РФ.

Компания № 1 из списка - ARCHIM FERTIL SRL (Румыния) была проанализирована ФНС России в ходе проведения проверки, т.к. была использована Обществом при анализе сопоставимых компаний в Документации (стр. 54 Решения ФНС России) и была признана не подходящей для сопоставления, как не соответствующая требованиям ст. 105.8 НК РФ, что подтверждается актом проверки (стр. 69) и решением ФНС России и материалами судебного дела (стр. 54) (т.1 л.д. 59-148, т. 2 л.д. 1-84).

Так, согласно пункту 5 статьи 105.8 НК РФ, расчет рентабельности осуществляется по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Согласно подпункту 2 пункта 4 статьи 105.5 НК РФ, при определении сопоставимости сделок, производится анализ характеристик анализируемой и сопоставляемых сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделок, в том числе анализируются активы, используемые сторонами сделки.

Как указано выше, URALKALI TRADING SA не владеет существенными материальными активами, тогда как компания ARCHIM FERTIL SRL (Румыния) является собственником промышленных складов, платформ, специального оборудования и пр.

Таким образом, рентабельность компании ARCHIM FERTIL SRL не может быть сопоставимой с рентабельностью URALKALI TRADING SA в силу того, что наличие существенных материальных активов у данной Румынской компании оказывает влияние на показатель рентабельности продаж компании, вследствие увеличения коммерческих и операционных расходов.

Судом произведен анализ остальных компаний из выборки компании KPMG - Indagro A.E. (Греция), PIREXIM KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO Kft (Венгрия), Witt Handel GmbH (Германия) и установлено следующее.

Как уже указывалось выше, согласно п.п. 2 п. 5 ст. 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:

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.

Чистые активы величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, суммы ее обязательств (Приказ Минфина России от 28 августа 2014 г № 84н "Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов").

Суд приходит к выводу, что показатель чистые активы рассчитывается в базе данных "ORBIS" на основе финансовых данных компаний, которые предоставляются не всеми компаниями и(или) в различных форматах, в качестве наиболее близкого эквивалента показателя "чистые активы" используется показатель "акционерный капитал".

При этом, в базе данных "ORBIS" отсутствуют данные о размере акционерного капитала в отношении компаний, представленных в выборке компании KPMG. Таким образом, невозможно определить соответствие отобранных компаний подпункту 2 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

ФНС России в ходе проведения проверки также был проведен анализ выбранных Обществом для сопоставления 12 компаний, путем использования базы данных Bureau van Dijk (далее – BVD) по состоянию на 2011 год (согласно п. 7 ст.105.8 НК РФ) и на 2016 год (год проведения проверки) (Приложения № 2-12 к Акту проверки).

Проведенный ФНС России анализ вышеперечисленных 12 компаний подтверждается также документами, представленными как в ходе проверки Обществу (т. 6 л.д. 91-99), так и в материалы дела (т. 5 л. д. 56 – т. 6 л. д. 90, с т. 17 л. д. 133 по т. 18 л. д. 95).

В результате проведенного анализа ФНС России установлено следующее (Приложения № 1-12 к акту проверки):

По компании AGROFIELD CENTRO – OESTE COMERCIO DE PRODUTOS AGRICOLAS LTDA. AGROFIELD CENTRO – OESTE COM (Бразилия) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 08.01.2016) указан следующий код деятельности по классификации CNAE 2.2 – 4683400 Оптовая торговля пестицидами, удобрениями и почвенными аэраторами. В отчете BVD, сформированным по состоянию на 31.12.2011, указан код по классификации US SIC - 5169 Химикаты и смежные продукты, не включенные в другие группировки.

ФНС России установлено, что компания занимается реализацией зерновых, кукурузы, сахарной свеклы и др., а также реализует пестициды, оказывает лабораторные и технические услуги и, соответственно, ее вид деятельности нельзя признать сопоставимым с видом деятельности URALKALI TRADING SA, который является трейдером минеральных удобрений, в частности калия хлористого (стр. 45 Решения ФНС России).

При этом также не представляется возможным подтвердить выполнение условия подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как полная информация о владельцах и дочерних организациях компании отсутствует.

По компании AGRO ALIANCE, S.R.O. (Чехия) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 31.12.2011 и по состоянию на 08.01.2016) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

BvD Independence Indicator (индикатор независимости) (по состоянию на 31.12.2011 и по состоянию на 08.01.2016) указан индикатор «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%. Согласно данным BVD (по состоянию на 31.12.2011 и по состоянию на 08.01.2016), владельцами компании являются 4 физических лица, компания имеет 100% дочернюю организацию - AGRO ALIANCE SK, S.R.O. (Словакия). Информация в базе BVD о владении AGRO ALIANCE, S.R.O AGRO ALIANCE SK, S.R.O имеется с мая 2009 года.

AGRO ALIANCE SK, S.R.O. (Словакия) имеет вид деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4719 Прочая розничная торговля в неспециализированных магазинах.

На официальном сайте компании www.agroalliance.cz дано следующее описание деятельности компании: AGRO ALIANCE, S.R.O занимается импортом и распределением средств защиты растений, удобрений и специальных кормов для животных. Работает в Чехии и Словакии. В Словакии AGRO ALIANCE, S.R.O занимается реализацией средств защиты растений, удобрений и специальных кормов для животных через дочернюю компанию AGRO ALIANCE SK, S.R.O.

Также на сайте указана ссылка на компанию VINA FIRMY AGRO ALIANCE (<http://www.vinaagroalliance.cz/>), на сайте которой указано, что компания Агро Альянс была основана в 1995 году и работает в Чешской Республике и Словакии. В дополнение к импорту и дистрибуции продукции для защиты растений и занимается деятельностью в области виноградарства и виноделия.

Таким образом, компания AGRO ALIANCE, S.R.O, помимо деятельности по реализации удобрений, занимается реализацией средств защиты растений, кормов для животных, а также виноделием, соответственно деятельность компании не может быть признана сопоставимой с деятельностью URALKALI TRADING SA - оптового перепродавца минеральных удобрений (стр. 46-47 Решения ФНС России).

Таким образом, AGRO ALIANCE, S.R.O (Чехия) не соответствует критерию подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

При этом установлено, что AGRO ALIANCE, S.R.O (Чехия) имеет дочернюю организацию со 100% долевым участием, что нарушает требование подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

По компании ANTHERA KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG (Венгрия) в карточке компании в базе данных BvD (по состоянию на 08.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

По состоянию на 08.01.2016 BvD Independence Indicator (индикатор независимости) указан индикатор «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%. По состоянию на 31.12.2011 был указан индикатор «U» - неизвестная степень независимости. По состоянию на 08.01.2016 в карточке компании указано: количество компаний в корпоративной группе – 2; количество известных владельцев – 5 (физические лица). По состоянию на 31.12.2011 у компании среди владельцев также указаны три физических лица. Доля владения не указана.

В карточке, сформированной по состоянию на 31.12.2011, указано, что компания имеет дочернюю организацию - EGYESÜLT HATOK AGROKÉMIAI KERESKEDELMI KORLÁTOLT FELELOSSÉGU TÁRSASÁG, однако доля владения не указана.

EGYESÜLT HATOK AGROKÉMIAI KERESKEDELMI KORLÁTOLT FELELOSSÉGU TÁRSASÁG имеет код деятельности по классификации NACE Rev. 2 - 4612 Агенты, занимающиеся продажей топлива, руд, металлов и химических веществ.

На официальном сайте компании www.anthera.hu указана информация о торговле компанией удобрениями, пестицидами, семенами, зерном, а также об оказании компанией услуг по уборке зерна, сушке, хранению, соответственно, ее вид деятельности нельзя признать сопоставимым с видом деятельности URALKALI TRADING SA- оптового перепродавца минеральных удобрений (стр. 47-48 Решения ФНС России).

Таким образом, ANTHERA KERESKEDELMI ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG (Венгрия) не соответствует критерию подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

При этом также не представляется возможным подтвердить выполнение условия подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как полная информация о владельцах и дочерних организациях компании отсутствует.

По компании MARUWA BIOCHEMICAL CO. LTD. (Япония) в карточке компании в базе данных BvD (по состоянию на 08.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации US SIC – 5169 Химикаты и смежные продукты, не включенные в другие группировки.

BvD Independence Indicator (индикатор независимости) (по состоянию на 31.12.2011 и по состоянию на 08.01.2016) указан индикатор «А-» - компании с известным количеством акционеров (от 1 до 3) ни один из которых не имеет более чем 25% прямого владения. «А-» обозначаются компании, которые упоминаются в источниках, как основной владелец другой компании, даже если об этом владении нет записи в карточке.

В карточке компании по состоянию на 31.12.2011 и по состоянию на 08.01.2016 отсутствует информация о владельцах компании. При этом по состоянию на 31.12.2011 и по состоянию на 08.01.2016 компания имеет дочернюю организацию CODEC CHEMICAL CO.LTD, которой владеет с октября 2008 года, доля владения не известна, однако указано «Majority owned» (основное владение), т.е. доля владения более 50%.

На официальном сайте компании (www.mbc-g.co.jp) указано, в дополнение к деятельности по реализации химических пестицидов, компания работает над

технологией ipm (комплексной борьбы с вредителями), компания имеет технические предложения и разработки продуктов, связанные с сельским хозяйством, предлагает продукты (оборудование) для эффективной очистки воды, утилизации отходов.

Таким образом, компания реализует пестициды, а также занимается технологическими разработками, соответственно, ее вид деятельности нельзя признать сопоставимым с видом деятельности URALKALI TRADING SA- оптового перепродавца минеральных удобрений (стр. 48 Решения ФНС России).

MARUWA BIOCHEMICAL CO. LTD (Япония) не соответствует критерию подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, условия подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ также не выполняются.

По компании KURIHARA BENTENDO, К.К. (Япония) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 08.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации US SIC – 5169 Химикаты и смежные продукты, не включенные в другие группировки.

В выписке из BVD по состоянию на 31.12.2011 был указан индикатор «U» - неизвестная степень независимости. При этом отсутствовала какая-либо информация о владельцах и дочерних обществах.

В выписке BVD по состоянию на 08.01.2016 уже указан индикатор «D» и имеется информация о владельце компании - AGNES HOLDINGS, К.К. доля владения не известна, однако указано «основное владение», т.е. доля владения более 50%.

В карточке компании по состоянию на 31.12.2011 приведено следующее описание деятельности (перевод с английского): частная японская компания, которая в первую очередь занимается маркетингом и распределением промышленных химических веществ и сопутствующих товаров, используемых в различных областях.

Компания поставляет химикаты для обработки воды и сточных вод, и неорганических коагулянтов для бумажной промышленности. Линия продуктов также включает синтетические камфоры, терпинеол, хвойное масло, смолы, и другие химические вещества, которые находят применение в различных отраслях промышленности, начиная от ароматизаторов, фармацевтических препаратов, мыла и косметики, резины и шин, воды, батареи, бумажной промышленности, красок и лаков.

Согласно информации с официального сайта www.kuriben.co.jp, компания занимается оптовой продажей агрохимикатов, промышленных химикатов, удобрений и садовых материалов (стр. 48-49 Решения ФНС России).

Таким образом, компания реализует очень широкий перечень товаров, соответственно, отсутствие в источнике финансовой информации данных по сегментам не позволяет устранить из отчетности компании потенциально несопоставимые данные. Вид деятельности компании нельзя признать сопоставимым с видом деятельности URALKALI TRADING SA, реализующего только минеральные удобрения.

Таким образом, KURIHARA BENTENDO, К.К. (Япония) не соответствует критерию подпункта 1 пункта 5, а также подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

По компании UAB FERTERA (Литва) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 08.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 (Приложение № 7 к Акту проверки) приведено следующее описание деятельности компании: Компания базируется в Литве, занимается оптовой торговлей азотными удобрениями, фосфатными удобрениями, калийными удобрениями и другими сельскохозяйственными ресурсами. Некоторыми из продуктов компании являются нитрат аммония, мочевины, аммофос, диаммонийфосфат, хлорид калия, и NPK (азотно-фосфорно-калийное) удобрения.

По состоянию на 08.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011 BvD Independence Indicator указан индикатор «В+» - компании, в которых суммированный прямой процент владения акционерами 50.01% и выше.

По состоянию на 31.12.2011 в выписках BVD владельцами UAB FERTERA указаны следующие компании: LOCUS INVEST LLP (владеет 50%), UNITED AGROCHEMICAL TRADING COMPANY LLP (владеет 50%).

По состоянию на 08.01.2016 в выписках BVD владельцами UAB FERTERA указаны следующие компании: LOCUS INVEST LLP (владеет 50%), GAZAGROCHEM LLP (владеет 50%).

При этом владельцем UNITED AGROCHEMICAL TRADING COMPANY LLP с 2011 года является GAZAGROCHEM LLP (ГазАгроХим).

Согласно официальному сайту ГазАгроХим (<http://gazagrochem.com>), деятельность ЗАО «ГазАгрохим» заключается в ведении торгово-закупочных операций и экспортно-импортной деятельности на рынке удобрений, агрохимической продукции, семян, сырья, промышленного оборудования (стр. 49-50 Решения ФНС России).

Таким образом, выбор в качестве сопоставимой компании UAB FERTERA (Литва) для целей применения метода сопоставимой рентабельности нарушает положения п.п. 4 п. 5 ст. 105.8 НК РФ.

По компании AGROSIMEX SP. Z O. O. (Польша) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 21.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

По состоянию на 31.12.2011 BvD Independence Indicator указан индикатор «U» - неизвестная степень независимости. При этом в выписке BVD по состоянию на 31.12.2011 указано, что одним из владельцев компании является AGROSIMEX-INVEST SP. Z O.O. Однако доля владения не указана.

По состоянию на 21.01.2016 указан индикатор «В-» - компании, в которых суммированный прямой процент владения акционерами 50.01% и выше.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 (Приложение № 8 к Акту проверки) приведено следующее описание деятельности компании (перевод с английского): Частное предприятие с ограниченной ответственностью в основном занимается оптовой продажей сельскохозяйственных химикатов. Компания специализируется на распространении широкого спектра сельскохозяйственных химикатов, таких как пестициды, синтетические удобрения и другие химические вещества.

В выписке по состоянию на 21.01.2016 указано следующее описание реализуемой продукции: Средства защиты растений, удобрения и садовые аксессуары.

На официальном сайте компании www.agrosimex.pl даны адреса более 30 розничных магазинов, а также есть ссылка на интернет магазин, что указывает на то, что компания торгует продукцией в том числе и в розницу (стр. 50-51 Решения ФНС России).

Таким образом, выбор компании AGROSIMEX SP.Z.O.O. в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет розничную торговлю и ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью оптового перепродавца.

При этом также не представляется возможным подтвердить выполнение условия подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как полная информация о владельцах компании отсутствует.

По компании GENERAL AGRO INTERNATIONAL SRL (Румыния) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 21.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

По состоянию на 31.12.2011 и на 21.01.2016 BvD Independence Indicator указан индикатор «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%.

По состоянию на 31.12.2011 и на 21.01.2016 среди владельцев указаны два физических лица. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 (Приложение № 9 к Акту проверки) приведено следующее описание деятельности компании (перевод с английского): Компания занимается оптовой торговлей химическими веществами и сопутствующими товарами.

Компания предлагает широкий спектр продуктов, таких как органические и неорганические химические вещества, химические продукты тонкого органического синтеза, удобрения. Она также реализует косметику, а также пластиковые формовочные машины, и другие сопутствующие товары.

В выписки по состоянию на 21.01.2016 приведено аналогичное описание реализуемой продукции.

На официальном сайте компании (www.agrointernational.ro) указано, что основными направлениями деятельности AGRO International Ltd являются: импорт и распределение пестицидов, регуляторов роста и продукции общественного здравоохранения; импорт и дистрибуция семян для полевых культур; производство семян для полевых культур (кукурузы и подсолнечника); торговля зерновыми; виноторговая; торговля сельскохозяйственным оборудованием; техническая поддержка; ноу-хау в области агрохимических продуктов; хранение, транспортировка и доставка; другие услуги, такие как уборка сельскохозяйственных продуктов; торговля удобрениями.

Также на сайте указано, что AGRO International Ltd является основным акционером SC Agroindustrială Unirea-Manastirea, Calarasi county и SC Agroindustrială Maicanesti, Vrancea county.

Таким образом, выбор компании GENERAL AGRO INTERNATIONAL SRL. в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию широкого спектра товаров, а также занимается производством семян, уборкой сельскохозяйственных продуктов и прочее, соответственно, отсутствие в источнике финансовой информации данных по сегментам не позволяет устранить из отчетности потенциально несопоставимые данные, что говорит о том, что ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью URALKALI TRADING SA - оптового перепродавца минеральных удобрений.

При этом также не представляется возможным подтвердить выполнение условия подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как полная информация о владельцах компании отсутствует и при этом есть факты, указывающие на обратное – наличие информации на официальном сайте о дочерней организации.

По компании UKRAINSKA AGROPROMISLOVA GRUPA (Украина) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 21.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

По состоянию на 21.01.2016 и на 31.12.2011 BvD Independence Indicator указан индикатор «U» - неизвестная степень независимости.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 приведено следующее описание деятельности компании: Компания в основном занимается оптовой продажей химических продуктов. Компания специализируется на оптовой торговле химическими веществами; пластмассами и смежными продуктами (стр. 52 Решения ФНС России).

При анализе официального сайта компании (www.uaprg.com.ua) ФНС России установлено, что компания занимается оптовой продажей удобрений. Однако согласно данным официального сайта компания занимается также оказанием услуг по внесению удобрений.

Отсутствие в источнике финансовой информации (выписки из базы BVD) данных по сегментам не позволяет устранить из отчетности потенциально несопоставимые данные. Таким образом, общая рентабельность компании может отличаться от рентабельности оптового продавца минеральных удобрений. Выбор UKRAINSKA AGROPROMISLOVA GRUPA в качестве сопоставимой компании нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

При этом также не представляется возможным подтвердить выполнение условия подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как полная информация о владельцах компании отсутствует.

По компании AGRI SERVICE DU LAONNOIS (Франция) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 21.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675Z Оптовая (внутрихолдинговая) торговля химическими продуктами.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 приведено следующее описание деятельности компании (перевод с английского): компания занимается оптовой торговлей химической продукцией и сопутствующими товарами во Франции. Компания специализируется в торговле химическими продуктами для сельского хозяйства, в том числе различного спектра пестицидов, таких как инсектициды, гербициды, фунгициды, синтетические удобрения, средства для роста, навоз. Другие продукты включают в себя органические и неорганические химические вещества, смягчители для воды, ароматические химикаты, лечебные препараты и другие связанные с ними продукты.

В выписке по состоянию на 31.01.2016 содержится аналогичное описание деятельности. По состоянию на 31.12.2011 BvD Independence Indicator указан индикатор «B+» - компании, в которых суммированный прямой процент владения акционерами 50.01% и выше.

По состоянию на 21.01.2016 указан индикатор «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%.

В карточке компании по состоянию на 31.12.2011 указаны среди владельцев два юридических лица: ISSIPA (Франция) (34% владения), STE DE DISTRIBUTION ET DE PRESTATION DE SERVICES (Франция) (33% владения).

В карточке компании по состоянию на 21.01.2016 уже указан только один 100% владелец – компания ISSIPA, а также указана дочерняя организация - NORD NEGOCE (Франция) (стр. 52-53 Решения ФНС России).

Таким образом, выбор в качестве сопоставимой компании AGRI SERVICE DU LAONNOIS (Франция) для целей применения метода сопоставимой рентабельности нарушает положения подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

По компании DAFCOCHIM SRL (Румыния) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 21.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

По состоянию на 21.01.2016 BvD Independence Indicator указан индикатор «B+» - компании, в которых суммированный прямой процент владения акционерами 50.01% и выше. Среди владельцев указаны шесть физических лиц. При этом указано, что с 2009 года имеется дочерняя компания - HOLZINDUSTRIE DECO SRL, доля владения 50%.

По состоянию на 31.12.2011 указан индикатор «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%. Среди владельцев указаны два физических лица.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 (Приложение № 12 к Акту проверки) приведено следующее описание деятельности компании (перевод с английского): Компания является одним из ведущих дистрибьюторов и экспортеров неорганических

продуктов, каустической соды, жидкий хлор, соляную кислоту, гипохлорит натрия, перекись водорода, высокомолекулярные продукты, ПВХ, мешки на паллетах, сополимеры, сульфидные полимеры, полиэфирные полиолы, оксоспирт, диоктилфталат, хлорформиат, окись пропилена, пропиленгликоль, хлорированные органические растворители и другие.

Вышеуказанная информация подтверждается также информацией, размещенной на официальном сайте компании (www.dafcochim.ro).

Таким образом, выбор компании DAFCOCHIM SRL (Румыния) в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию очень широкого спектра товаров, среди которых не только минеральные удобрения, но и промышленные химикаты, а также средства защиты растений и прочее, соответственно, ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью URALKALI TRADING SA - оптового перепродавца минеральных удобрений (стр. 53-54 Решения ФНС России).

Отсутствие в источнике финансовой информации данных по сегментам не позволяет устранить из отчетности потенциально несопоставимые данные.

При этом также не выполняются условия подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания является собственником 50% доли другой организации.

По компании ARCHIM FERTIL SRL (Румыния) в карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 21.01.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 – 4675 Оптовая торговля химическими продуктами.

По состоянию на 31.12.2011 и на 21.01.2016 BvD Independence Indicator указан индикатор «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%. Среди акционеров указаны 4 физических лица, информация о дочерних обществах отсутствует.

При этом в базе данных BVD есть информация об организации ARCHIM AGRO INDUSTRIAL SRL. Владельцами компании являются те же самые физические лица, в тех же самых долях. Адрес ARCHIM AGRO INDUSTRIAL SRL совпадает с адресом ARCHIM FERTIL, контактные телефоны также совпадают. Видом деятельности компании ARCHIM AGRO INDUSTRIAL SRL также является оптовая торговля химическими продуктами.

В карточке компании по состоянию на 31.12.2011 приведено следующее описание деятельности: Компания занимается оптовой торговлей химическими веществами и другими сопутствующими товарами в Румынии.

Компания занимается распространением широкого спектра химических веществ и сопутствующих товаров, которые включают кислоты, клеи и герметики, автохимию, отбеливатели, химические добавки и аммиак. Она также предлагает химические газы, чистящие вещества и препараты, моющие средства, красители, волокна, желатин, клеи, промышленные химические вещества, органические химикаты, пестициды, смолы, воск и многое другое.

Вышеуказанная информация подтверждается также информацией, размещенной на официальном сайте компании (www.archim-fertil.ro) (стр. 54-55 Решения ФНС России).

Согласно пункту 5 статьи 105.8 НК РФ, расчет рентабельности осуществляется по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Согласно подпункту 2 пункта 4 статьи 105.5 НК РФ, при определении сопоставимости сделок, производится анализ характеристик анализируемой и сопоставляемых сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделок, в том числе анализируются активы, используемые сторонами сделки.

Как указано выше, URALKALI TRADING SA не владеет существенными материальными активами, тогда как ARCHIM FERTIL SRL является собственником промышленных складов, платформ, специального оборудования и пр. Наличие существенных материальных активов может оказывать влияние на показатель рентабельности продаж компании, вследствие увеличения коммерческих и операционных расходов.

Таким образом, рентабельность ARCHIM FERTIL SRL не может быть сопоставимой с рентабельностью URALKALI TRADING SA.

Налоговый орган указывает, что карточки BvD в отношении данной компании не были приложены к акту проверки, поскольку указанная компания была признана несопоставимой на основании информации, содержащейся на официальном сайте организации (www.archim-fertil.ro).

Налоговым органом в материалы дела представлено письмо, направленное в адрес ФНС России Bureau van Dijk от 31.03.2017 (т. 15 л. д. 52), в котором указано, что карточки 12 компаний, вошедших в выборку, содержат сведения по состоянию на декабрь 2011 года.

Суд также считает, что ни одна из 12 вышеперечисленных компаний не соответствует критериям, установленным статьей 105.8 НК РФ, соответственно, рассчитанный Обществом на основе данных финансовой отчетности указанных компаний интервал рентабельности продаж не может использоваться для сопоставления с рентабельностью продаж URALKALI TRADING SA.

С учетом вышеизложенного суд пришел к выводу, что применение Обществом при определении цен с зависимым лицом URALKALI TRADING SA метода сопоставимой рентабельности (подп. 4 п. 1 ст. 105.7 НК РФ), не мотивировано и документально не подтверждено.

В соответствии с положениями 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.

Суд установил, что налоговым органом в ходе проверки был проанализирован примененный Обществом метод сопоставимой рентабельности, что нашло свое отражение в акте и решении налогового органа (т. 1 л. д. 59-148, т. 1 л. д. 149, т. 2 л. д. 1-84).

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 выполняются 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 рамках анализируемой сделки URALKALI TRADING SA приобретает товар у взаимозависимой организации – ОАО «Уралкалий» и реализует в адрес иных зарубежных компаний.

При этом полная информация о компаниях покупателях калия хлористого у URALKALI TRADING SA отсутствует, т.к. Общество в ходе проведения проверки отказалось представлять указанную информацию и не предоставило в суд.

Так, в адрес Общества было направлено письмо от 10.06.2014 №16-14/07675 (на основании поручения ФНС России от 09.06.2014 № ЕД-4-13/1145@) с требованием представить информацию об условиях дальнейшей реализации калия хлористого, в частности представить копии договоров/контрактов, в рамках которых URALKALI TRADING SA осуществлялась дальнейшая реализация товара, приобретенного у Общества (т. 7 л. д. 105).

В ответе от 27.06.2014 № 05.1-19-316 на требование Общество указало на отсутствие копий договоров/контрактов (с приложениями, дополнительными соглашениями и документами по исполнению), в рамках которых URALKALI TRADING SA осуществлялась дальнейшая реализация хлористого калия, приобретенного у Общества в 2012 году, так как данная информация относится к деятельности иного юридического лица (т. 7 л. д. 113).

В пункте 1.1.2 Документации указано, что URALKALI TRADING SA имеет 100% дочернюю компанию, зарегистрированную в США – Уралкалий Трейдинг Чикаго, через которую производятся поставки калийных удобрений на американский рынок (т. 3 л. д. 42).

На официальном сайте ОАО «Уралкалий» во вкладке «Контакты для покупателей» в разделе «Экспорт» указаны контакты следующих компаний: «Уралкалий Трейдинг», «Уралкалий Трейдинг» Гибралтар, «Уралкалий Трейдинг» Чикаго, «Уралкалий Трейдинг» Пекин, «Уралкалий Трейдинг» Панама, «Уралкалий Трейдинг» Бразилия, Представительство «Уралкалий Трейдинг» в Нью-Дели, Представительство «Уралкалий Трейдинг» в Сингапуре. При этом, само Общество осуществляет поставку товара на экспорт только посредством двух компаний - URALKALI TRADING SA и ЗАО «Белорусская Калийная Компания».

Таким образом, часть приобретенного у Общества товара URALKALI TRADING SA реализует в адрес взаимозависимой компании – Уралкалий Трейдинг Чикаго (UKT Chicago Inv США).

В соответствии с п.п. 1 п. 5 ст. 105.12 НК РФ для целей применения настоящей статьи показатели рентабельности используются с учетом следующих особенностей:

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.

Общество в свою очередь приводит довод о том, что доля продаж URALKALI TRADING SA в адрес УКТ Чикаго (США) составляла незначительный объем, а именно 9.83 % от общего объема продаж за 2012 год.

Из материалов дела усматривается, что указанный показатель 9,83% не подтвержден Обществом соответствующими доказательствами, т.к. вышеуказанные сведения Общество подтверждает лишь представленной служебной запиской (письмом), составленной взаимозависимой организацией. Вместе с тем, необходимо отметить, что титульный лист данного письма не содержит каких-либо данных кем подписано данное письмо, в частности отсутствует расшифровка подписи лица, подписавшего документ (т. 8 л.д. 113).

Кроме того, Обществом в материалы дела не представлено доказательств, свидетельствующих об источниках формирования вышеуказанной информации и документов, использованных для ее составления.

Следует отметить, что положения статьи 105.12 НК РФ не устанавливают размер объема товара, реализуемого в контролируемых сделках, перепродажа которого осуществляется взаимозависимому лицу, позволяющего считать установленные критерии для применения соответствующего метода соблюденными.

В материалы дела представлен отчет PWC, подготовленный для Уралкалий Трейдинг СА (т. 8 л.д. 78). В указанном «Отчете правлению о фактических результатах согласованных процедур» PWC указано следующее: «Мы подтверждаем, что все покупатели, перечисленные в Приложении В, перечислены в «Основной таблице», которая была использована для подготовки проверенной бухгалтерской отчетности компании «Уралкалий Трэйдинг СА» за год, закончившийся 31 декабря 2012 года».

Вместе с тем, Обществом в материалы судебного дела не представлена поименованная в отчете PWC «Основная таблица». Если предположить, что перечисленные в «Приложении В» компании являются покупателями товара URALKALI TRADING SA, то в данной таблице отсутствует УКТ Чикаго. Также невозможно установить является ли перечень данных компаний исчерпывающим. Вместе с тем, в данной таблице также не содержатся какие-либо данные, подтверждающие или опровергающие взаимозависимость с URALKALI TRADING SA.

Общество считает, что в представленной служебной записке (письме) (т. 8 л. д. 113) приведен расчет, из которого следует, что даже полное исключение продаж, осуществленных URALKALI TRADING SA в адрес УКТ Чикаго (США), никоим образом не влияет на соответствие рыночному уровню показателя рентабельности продаж трейдера, так как рентабельность трейдера все равно остается в диапазоне рентабельности по данным сопоставимых компаний.

Из материалов дела усматривается, что Обществом произведен расчет доли продажи URALKALI TRADING SA в адрес УКТ Чикаго исходя из данных о себестоимости УКТ Чикаго, а не фактических данных и первичных документов по сделкам. При расчете рентабельности продаж трейдера все строки финансового отчета, относящегося к основной деятельности, были пропорционально уменьшены на равную долю, составляющую 9,83%.

Общество представило в материалы настоящего дела отчет независимых аудиторов PWC «Отчет о фактических процедурах, связанных с ликвидацией компании Ланси» подготовленный для URALKALI TRADING SA (Швейцария) (т. 8 л.д. 67-77),

из которого следует, что конечным покупателями УКТ Чикаго были независимые компании.

При анализе данного отчета компании PWC судом установлено, что в тексте отчета (страница 1 перевода) содержится указание на то, что все покупатели, перечисленные в Приложении В, перечислены в «Основной Таблице», которая была использована для подготовки проверенной бухгалтерской отчетности компании Уралкалий Трейдинг СА за год, закончившийся 31 декабря 2012 года.

Судом учитывается, что в данном отчете компании PWC также поименована «Основная таблица», которая служит источником формирования Приложения В, но данная «Основная таблица» в материалы дела Обществом не представлена.

Общество также указывает, что представило в материалы настоящего дела подтверждение, что доля продаж Уралкалий Трейдинг СА в адрес УКТ Чикаго (США) составляла незначительный объем от общего объема продаж за 2012 год (т. 7 л. д. 125-126).

Однако, документы, на которые ссылается Общество (т. 7 л. д. 125-126) не подтверждают его позицию о том, что доля продаж Уралкалий Трейдинг СА в адрес УКТ Чикаго (США) составляла незначительный объем от общего объема продаж за 2012 год.

Представленные Обществом доказательства - это не переведенное на русский язык и не заверенное письмо компании Уралкалий Трейдинг СА (л. д. 125) и документ с логотипом Уралкалий Трейдинг СА (л. д. 126) с названием «Финансовые результаты Uralkali Trading SA (название компании написано с ошибкой) за 2012 г (для поставок на условиях FOB и поставок на условиях DAF).

Последний документ (л. д. 126) представляет собой таблицу с данными по: выручке, себестоимости, коммерческим и управленческим расходам, прибыли (убытку) от продаж, в итоге которой выведены рентабельность продаж (%) по поставке ж/д и морским транспортом. Кем и на основании каких исходных данных была составлена эта таблица Общество не пояснило суду. Более того, данный документ подписан не установленным лицом, т.к. расшифровка подписи отсутствует, печать на документе не читабельна, дата рядом с подписью «23.10.14» дает возможность понять, когда был подписан этот документ.

Суд приходит к выводу, что в материалах дела отсутствуют документы, подтверждающие, что содержащиеся в отчете PWC сведения, соответствуют действительности.

Таким образом, доводы Общества о том, что данное исключение не влияет на рентабельность продаж трейдера, не соответствуют действительности, так как при пропорциональном уменьшении доходов и расходов относительные показатели остаются неизменными. Также необходимо учитывать следующие факторы: транспортные и иные операционные расходы, себестоимость проданных товаров не являются постоянной и фиксированной величиной и варьируется от сделки к сделке, и чтобы учесть действительную рентабельность продаж при исключении сделок с УКТ Чикаго необходимо учитывать фактические расходы по каждой сделке.

Учитывая, что Обществом не представлены в материалы дела данные по фактическим расходам (себестоимости URALKALI TRADING SA), приходящиеся на сделки между URALKALI TRADING SA и УКТ Чикаго, расчет рентабельности URALKALI TRADING SA в размере 4,02% (без учета сделок с УКТ Чикаго и расходов на содержание Uralkali Trading (Gibraltar)) является не обоснованным.

Общество в ходе нового рассмотрения спора представило в материалы дела отчет компании PWC, указав что рентабельность Уралкалий Трейдинг СА в 2012 году была даже ниже и составляла всего 1,57% (т. 24 л. д. 32-78).

Ранее в Документации Общество указывало, что рентабельность Уралкалий Трейдинг СА составляет 1,81% (стр. 35 Документации), однако теперь Общество указывает, что не принимает в расчет транзакции с компанией УКТ Чикаго.

При этом, также, как и в предыдущих отчетах компании PWC, в анализируемом отчете имеется ссылка на «ключевые данные, которые использовались для подготовки подлежащей аудиту обязательной финансовой отчетности компании Уралкалий Трейдинг СА за 2012 год». Компания PWC указывает, что «повторно выполняет расчет прибыли от продаж и показатель операционной рентабельности, данные для которых берутся из приложения А к «основной таблице».

Однако в материалы дела Обществом не представлены Приложение А и «основная таблица», указанные в отчете PWC. Суд считает невозможным осуществление проверки того, какие именно данные были использованы компанией PWC при составлении отчета, в связи с отсутствием документов, послуживших основанием для составления представленного Обществом отчета компании PWC.

Кроме того, в представленном отчете компания PWC обращает внимание на то, что «не дает гарантии относительно графика, составленного компанией Uralkali Capital Sarl 20 апреля 2018. Если бы мы выполнили процедуры и аудит, или пересмотр графика, составленного компанией Uralkali Capital Sarl в соответствии со швейцарскими стандартами аудита, возможно, мы обратили бы внимание на другие вопросы, которые были бы доведены до вашего сведения».

О каком графике, составленном компанией Uralkali Capital Sarl (Люксембург) 20 апреля 2018 года идет речь в данном отчете, не ясно. Какое отношение график, составленный в апреле 2018г имеет к периоду проверки – 2012 год, также не объяснено. Кроме того, сам график от 20 апреля 2018 г не представлен в материалы судебного дела.

Компания PWC также указывает на то, что отчет составлен исключительно для информации и не должен использоваться для какой-либо другой цели или передаваться другим сторонним организациям, кроме того, отчет не распространяется на какие-либо финансовые отчеты Uralkali Trading SA.

Пояснения Общества по данному вопросу не озвучены в суде и в материалах дела отсутствуют, не раскрыта эта информация и в самом отчете компании PWC.

Суд с учетом вышеизложенного пришел к выводу, что наличие взаимозависимости между URALKALI TRADING SA и дальнейшим покупателем - Уралкалий Трейдинг Чикаго калия 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.

В пункте 5 Документации по сделкам представлены «Финансовые результаты URALKALI TRADING SA за 2012 год», в частности выручка, себестоимость, коммерческие и управленческие расходы, прибыль (убыток) от продаж и показатель рентабельности продаж, который составил 1,8%.

Финансовые результаты URALKALI TRADING SA за 2012 год представлены с разбивкой по условиям поставки - для поставок на условиях FOB и на условиях DAF (т.е. отдельно для поставок морским и железнодорожным транспортом). Рентабельность продаж для поставок ж/д транспортом составила 2,0%, для поставок морским транспортом – 1,5%.

В подтверждение указанных в Документации показателей, Обществом письмом от 24.10.2014 № 05.1-19-535 представлено подтверждение от URALKALI TRADING SA о том, что выручка, себестоимость, коммерческие и управленческие расходы, прибыль (убыток) от продаж и показатель рентабельности продаж для сделок морским и железнодорожным транспортом соответствуют указанным в Документации по сделкам. При этом информация, послужившая источником для расчета финальных показателей, ни в ходе проверки, ни в материалы дела не представлена.

Обществом представлена финансовая отчетность URALKALI TRADING SA (баланс и отчет о прибылях и убытках (т. 3 л. д. 105), однако данные о выручке, себестоимости, коммерческих и управленческих расходах, указанные в финансовой отчетности не совпадают с данными, указанным в Документации по сделкам (т. 3 л. д. 69).

Данное несоответствие объясняется тем, что показатели рентабельности представлены только для сделок по реализации калия хлористого, совершенных с отгрузкой морским и железнодорожным транспортом.

Таким образом, в подтверждение указанного в Документации по сделке уровня рентабельности трейдера, налогоплательщиком представлена лишь служебная записка, при этом информация, послужившая источником для формирования этих данных, ни в ходе проверки, ни в материалы судебного дела не представлена.

Судом также установлено, что согласно финансовой отчетности URALKALI TRADING SA значительную долю в структуре расходов составляют расходы «Intercompany service fees» (оплата внутрихолдинговых услуг), включение которых при расчете рентабельности оказывает существенное влияние на ее уровень (т. 3 л. д. 90-111).

В письме от 18.08.2014 Обществом относительно Intercompany service fees (оплата внутрихолдинговых услуг) указано, что URALKALI TRADING SA входит в группу компаний Уралкалий и осуществляет услуги по продаже и координации продаж, логистике, маркетингу/продвижению основной продукции группы на зарубежных рынках. В свою очередь URALKALI TRADING SA является материнской компанией группы для части торговых компаний и представительств за рубежом. Одной из таких компаний является Uralkali Trading (Gibraltar) Limited. Данная компания в основном отвечает за содержание представительств и дочерних компаний на основных странах присутствия Группы (Бразилия, Индия, Панама, Сингапур и т.д.), а также продвижение и маркетинг продукции по всему миру тем самым оказывая услуги URALKALI TRADING SA. «Intercompany service fees» представляет собой расходы на содержание Uralkali Trading (Gibraltar) Limited и принимаются к вычету для налоговых целей Швейцарии. Данная сумма привязана к выручке URALKALI TRADING SA и может меняться год от года» (т. 7 л.д. 137-140).

Налоговым органом в адрес Общества было направлено требование от 18.09.2014 № 16-14/13165 с просьбой представить пояснения, что включает в себя данный вид расходов (за какие услуги/работы, оказанные в адрес URALKALI TRADING SA осуществляется оплата), о функциях, осуществляемых Uralkali Trading (Gibraltar) Ltd, а также представить договоры на оказание услуг, действующие с Uralkali Trading (Gibraltar) Ltd в 2012 году.

В письме от 03.10.2014 № 05.1-19-492 (т. 7 л.д. 131-132) Общество указало, что «Intercompany service fees» представляют собой расходы URALKALI TRADING SA на содержание Uralkali Trading (Gibraltar) Ltd. Для Uralkali Trading (Gibraltar) Ltd «Intercompany service fees» являются с одной стороны источником оплаты своих собственных расходов, возникающих в рамках реализации своих функций (оплата работ и услуг третьих лиц не связанных с приобретением и реализацией калия хлористого в рамках контролируемых сделок и его последующей реализации), а также источником средств на содержание компании, что Общество не контролирует детально расходы URALKALI TRADING SA на содержание Uralkali Trading (Gibraltar) Ltd («Intercompany service fees»).

Общество считает, что позиция в отношении УКТ Гибралтар «не имеет правового значения, так как данные расходы на Гибралтар не влияют на нахождение рентабельности трейдера (Уралкалий Трейдинг СА) в границах рыночного интервала».

При этом Общество ссылается на представленные в ходе нового рассмотрения спора отчеты PWC.

Суд, проанализировав данные отчеты компании PWC, пришел к выводу о том, что эти отчеты в точности дублируют отчеты компании PWC, представленные Обществом с иском заявлением.

На основании изложенного, суд приходит к выводу, что данная группа расходов не относится к расходам по сделкам и данные расходы не могут учитываться при расчете операционной рентабельности.

Кроме того, ФНС России при анализе представленной Документации установлено, что операционная рентабельность (показатель рентабельности) рассчитана по итогам деятельности URALKALI TRADING SA за год.

Согласно пункту 1 статьи 105.12 НК РФ метод сопоставимой рентабельности заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК РФ.

В пункте 8 статьи 105.12 НК РФ указано, что в случае, если рентабельность по контролируемой сделке находится в пределах интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК РФ, для целей налогообложения признается, что цена, примененная в этой сделке, соответствует рыночным ценам.

Таким образом, в целях применения метода, установленного статьей 105.12 НК РФ, рассчитывается операционная рентабельность, полученная организацией по контролируемой сделке, а не по итогам выбранного периода (в рассматриваемом случае – 2012 года).

При этом необходимо учитывать, что однородными сделками согласно пункту 5 статьи 105.7 НК РФ признаются 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 пункте 6 статьи 38 НК РФ, однородных товаров - в п. 7 ст. 38 НК РФ. Определение сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок производится с учетом положений ст. 105.5 НК РФ.

В 2012 году между ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA действовало 10 контрактов, в соответствии с которыми осуществлялись сделки по поставке нескольких видов калия (стандартного и гранулированного) с разными условиями поставки.

Суд пришел к выводу, что рассчитывать укрупненный показатель рентабельности для всех сделок URALKALI TRADING SA с ОАО «Уралкалий» за год, как это сделало Общество, неправомерно.

Для правильного определения показателей рентабельности в целях применения метода сопоставимой рентабельности продаж, как того требуют положения статьи 105.12 НК РФ, ФНС России в ходе проведения проверки у Общества были неоднократно истребованы документы, позволяющие подтвердить расчет рентабельности продаж по каждой сделке (по группе однородных сделок).

Общество не представило в ходе проведения проверки и в материалы дела соответствующие документы, сославшись на то, что данные документы отсутствуют (письмо Общества от 27.06.2014 № 05.1.-19-316, т. 7 л.д. 118-121).

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.

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 Медиа, произведено сравнение цен по анализируемым сделкам Общества с данными котировками.

В соответствии с пунктом 1 статьи 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 статьи 105.9 НК РФ.

Компания Аргус Медиа является информационно ценовым агентством, освещающим, помимо прочего, рынки минеральных удобрений, таких как аммиак, сера, азотные, калийные и фосфорные удобрения.

Анализ рынка калийных удобрений публикуется агентством Аргус Медиа в еженедельном издании «Argus FMB калийные удобрения». В данном издании публикуются котировки на калий хлористый на различных базисах поставки, в том числе на базисах поставки FOB, на которых осуществляются анализируемые сделки.

Котировки определяются расчетным путем (методом обратного счета) от цен по долгосрочным контактам на базисах cfr Индия и cfr Китай. Исходя из того, что основные покупателями калия хлористого, отгружаемого в этих портах, являются Китай и Индия, то котировки для базисов FOB в портах Балтийского и Черного морей определяются исходя из цен в этих регионах с учетом стоимости транспортировки.

Аналогичная позиция, относительно формирования цен на базисах FOB сложилась у информационного агентства, специализирующегося в сфере минеральных удобрений - Fertecan. Котировки для базисов FOB в портах Балтийского и Черного морей, согласно методологии компании, Fertecan рассчитывает, основываясь на информации о ценах, сложившихся на рынках Китая и Индии.

Аргус Медиа в бюллетене «FMB Калийные удобрения» в разделе «Цены на калийные удобрения» публикует котировки на калий хлористый стандартный, а также величину надбавки за гранулы для различных базисов поставки, в том числе для базиса СНГ.

Как отражено в решении налогового органа, Методология Аргус Медиа к изданию «FMB potash» (FMB Калийные удобрения) (т. 7 л.д. 105), позволила ФНС России применить котировку Аргус Медиа на калий хлористый (MOP), с учетом применения необходимых корректировок, в качестве сопоставимой сделки для анализируемых сделок по реализации Обществом калия хлористого в адрес URALKALI TRADING SA, так как соответствует критериям сопоставимости:

Характеристика товара, являющегося предметом сделки.

Аргус Медиа относит к стандартному виду хлористого калия – калий, имеющий следующие характеристики:

Хлористый калий, стандартный (MOP)

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.

Хлористый калий, гранулированный (MOP)

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%.

Согласно данной градации, к стандартному калию можно отнести следующие марки калия, реализуемого в анализируемых сделках: марка «Мелкий», марка «Б», марка «А»; калий хлористый, 98%, марка «Н» относятся к стандартному виду калия, к гранулированному виду калия - марка Еврогран KLC, марка Г.

Доводы Общества относительно несоответствия качества товара, по которому Аргус Медиа рассчитана котировка и применена ФНС России, качеству товара,

реализованного Обществом в адрес URALKALI TRADING SA., противоречат позиции Общества относительно характеристик качества товара при применении метода сопоставимой рентабельности.

Как усматривается из представленной Обществом Документации (т. 3 л. д. 42) - Общество реализует на экспорт два вида калия хлористого: стандартный (розовый и белый) и гранулированный.

Также в Документации 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.

Кроме того, мировые информационно-ценовые агентства, такие как Аргус Медиа, ICIS, Fertecop, осуществляющие ценовой анализ рынка минеральных удобрений, в целях котирования калия хлористого делят его на стандартный и гранулированный, т.е. при определении рыночного уровня цен на калий агентствами осуществляется группировка калия по указанному признаку. Указанная градация является принятой общемировой торговой практикой на рынке калия хлористого.

Таким образом, Аргус Медиа публикует ценовые котировки для товара, соответствующего по качественным характеристикам товару, реализуемому в анализируемых сделках, что также подтверждается ответом от налоговых органов Швейцарии (т. 20 с л.д. 92).

При анализе документов (контракты), приложенных налоговыми органами Швейцарии к указанному письму, судом было установлено, что единственные качественные характеристики калия, влияющие на цену продажи в адрес независимых конечных покупателей это - содержание питательного вещества, влажность и размер гранул, что соответствует качественным характеристикам калия, котируемого Аргус Медиа. Указанные характеристики калия, содержатся в контрактах с независимыми покупателями.

В отношении доказательной базы Общества по данному вопросу, а именно служебных записок, экспертиз и письма Верхнекамской Торгово-промышленной палаты от 18.04.2018г № 128/1, суд отмечает следующее.

Вследствие составления служебных записок сотрудниками самого Общества, они подвергнуты судом критической оценке и сами по себе не могут подтверждать тех обстоятельств, на которые указывает Общество.

В отношении актов экспертиз и письма Верхнекамской Торгово-промышленной палаты от 18.04.2018г № 128/1, суд отмечает следующее.

В материалы судебного дела Обществом представлены 6 Актов экспертизы, составленные для оформления сертификата происхождения товара «общей формы».

Итоговым выводом всех 6 Актов экспертизы является вывод о том, что товар: калий хлористый указанной марки (каждый Акт выполнен для определенной марки калия хлористого) в указанном количестве – действительно происхождения Российской Федерации. В связи с чем составление шести отдельных документов для подтверждения происхождения товара не является свидетельством существенности характеристик качества разновидностей товара, приводимых Обществом.

Кроме того, как следует из заключительной части представленных Актов экспертизы – Акт без подлинной печати недействителен; в материалы судебного дела данные Акты представлены без подлинной печати Верхнекамской торгово-промышленной палаты, копии представленных Актов Верхнекамской торгово-промышленной палатой не заверены.

ФНС России не оспаривался вопрос о том, где был произведен калий хлористый, сделки по реализации, которого анализировались в ходе налоговой проверки.

К данным Актам экспертиз, составленных для Общества в 2012 году, приложено письмо Союза «Верхнекамская торгово-промышленная палата» датированное 18

апреля 2018 г № 128/1, где приведен вывод о том, что отличия физико-химических показателей марок хлористого калия обуславливают различия в их стоимости и рынках сбыта.

Как указано на официальном сайте Союза «Верхнекамская торгово-промышленная палата» www.vktp.ru – Верхнекамская ТПП представляет собой независимую негосударственную некоммерческую организацию и объединяет на добровольной основе предприятия, организации различных форм собственности и индивидуальных предпринимателей. ПАО «Уралкалий» является членом Верхнекамской ТПП на основании внесенного вступительного взноса, на что прямо указано на официальном сайте Верхнекамской ТПП.

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

В соответствии с пунктом 7 ст. 38 НК РФ однородными товарами в целях настоящего Кодекса 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.

При этом в рассматриваемом случае, как пояснила ФНС России, ею анализировались не идентичные, как указывает Общество, а однородные товары.

Таким образом, Аргус Медиа публикует ценовые котировки для товара, соответствующего по качественным характеристикам товару, реализуемому в анализируемых сделках.

Характеристика коммерческих и финансовых условий сделки.

- Объем поставки.

Котировки Аргус Медиа публикуют для сделок минимальным объемом 5 000 тонн, однако преимущественно анализируются сделки на танкерные партии для судов объемом 60 000-85 000 тонн.

- Период поставки.

Аргус Медиа публикует котировки для сделок, отгрузка по которым совершена по истечении 3 месяцев с момента установления цены.

Поставка товара по анализируемым сделкам осуществлялась в течение двух месяцев с даты заключения дополнительного соглашения, устанавливающего цену.

- Базис поставки.

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 осуществлялись на следующих базисах: DAF Батено, FOB Вентспилс, FOB Кавказ, DAF Гродеково, DAF Забайкальск, СРТ Клайпеда, FOB Николаев, DAF Мамоново, FOB Рени, FOB Санкт-Петербург, СРТ Санкт-Петербург, DAF Версиля, 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. Для сделок с иными базисами отгрузки данная котировка может применяться в качестве сопоставимой сделки при условии осуществления корректировки на условия поставки (стоимость транспортировки, перевалки).

- Условия оплаты.

В методологии Аргус Медиа указано, что для индийских контрактов предусмотрен кредит (отсрочка платежа) на 180 дней. Согласно методологии котировки FOB СНГ, нижняя граница котировки определяется путем расчета нетбэка от котировки cfr Индия.

По анализируемым сделкам реализации калия хлористого также предусмотрена отсрочка платежа, фактически оплата совершалась в течение 180 дней.

Цены по анализируемым сделкам устанавливались в долларах США и Евро. Котировка Аргус Медиа публикуется в долларах США. Для приведения валют сделок к сопоставимому виду использовался курс евро к доллару США Европейского центрального банка.

Целесообразность использования курса евро к доллару США, устанавливаемого Европейским центральным банком обусловлена тем, что контролируемые сделки носят характер экспортных. Использование курсов валют, устанавливаемых Центральным банком России, по мнению ФНС России, актуально использовать для контролируемых сделок, осуществляемых на территории Российской Федерации.

Таким образом, согласно проведенному анализу, коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки информационно-ценовых агентств, соответствуют коммерческим и финансовым условиям контролируемых сделок или имеющиеся несоответствия могут быть учтены путем применения корректировок.

Также, согласно письму Аргус Медиа от 21.07.2015 № 2107/15 котировка хлористого калия стандартного «fob СНГ, навалом, контракт» является расчетным индексом, вычисляемым методом обратного счета (нетбэк) от цен по долгосрочным контрактам на базисах cfr Индия и cfr Китай. При этом на международном рынке торговли хлористым калием контрактная цена cfr Китай является ключевым индикатором цен, влияющим на ценообразование, как спотовое, так и контрактное, на рынках других регионов.

Цена на рынке калий хлористого определяется спросом и предложением на рынке калийных удобрений независимо от целей приобретения товара покупателем. Вид деятельности покупателя и поставщика не оказывает какого-либо влияние на цену и, по этой причине, как следует из методологии Аргус Медиа, вид деятельности участников сделки не является критерием отбора сделок. Таким образом, котировки Аргус Медиа учитывают сделки всех участников рынка, вне зависимости от дальнейшей цели использования приобретённого товара.

Таким образом, согласно проведенному анализу, коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки Аргус Медиа, соответствуют коммерческим и финансовым условиям контролируемых сделок.

Относительно применения данных агентства Argus Media в качестве источника информации следует отметить, что Argus Media является одним из ведущих поставщиков котировок, аналитических исследований, рыночных данных, консалтинговых и конференционных услуг на мировом рынке нефти, нефтепродуктов, природного газа, электричества, угля, квот на вредные выбросы, биотоплива, минеральных удобрений, нефтехимии и транспорта. Данные Argus широко используются компаниями и налоговыми органами для расчета цен физических поставок и размера налоговых обязательств, в том числе в России, Казахстане и на Украине.

Котировки Argus Media применяются Федеральной антимонопольной службой (ФАС России) и Правительством Российской Федерации. Так, на основании Соглашения об информационном взаимодействии между Федеральной антимонопольной службой и Компанией «Аргус Медиа (Россия) Лимитед» от

20.05.2008, Argus Media предоставляет ФАС России информационные материалы по рынку нефти и нефтепродуктов.

Правительством Российской Федерации в целях применения Правил расчета средних за истекший налоговый период цен на соответствующие виды углеводородного сырья, добытые на новом морском месторождении углеводородного сырья, утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2014 № 973, Правил мониторинга цен на нефть сырую марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском), утв. постановлением Правительства РФ от 26.02.2013 № 155, и Правил мониторинга цен на отдельные виды товаров, выработанных из нефти, утв. постановлением Правительства РФ от 26.02.2013 № 154, закреплено использование котировок Argus Media.

Согласно пункту 3 статьи 105.6 НК РФ в целях сопоставления для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, не допускается использование информации, составляющей налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пунктом 4 статьи 105.6 НК РФ предусмотрено, что при сопоставлении для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, используются исключительно общедоступные источники информации, а также сведения о налогоплательщике.

Судом учитывается, что допустимость использования котировок Argus Media в качестве официальных источников информации подтверждается и сложившейся судебной практикой: они применены в делах № А40-6292/2013, № А40-35382/2013 по ОАО «Тольяттиазот», № А40-123426/2016 по ЗАО «Нефтяная компания «Дулисьма».

Данные информационно-ценового агентства «Argus Media Ltd» не являются информацией, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Российской Федерации. Распространение информационных бюллетеней осуществляется Аргус Медиа по подписке, то есть данный источник является общедоступным.

Согласно письму Аргус Медиа от 22.03.2017 № 134/17 (т. 9 л.д. 2) в ответ на запрос ФНС России от 21.03.2017 № 13-1-08/0003 при расчете котировки хлористого калия fob СНГ в 2012 году, помимо прочего учитывались сделки по реализации ЗАО «Белорусской калийной компанией» продукта как российского так и белорусского производства покупателям на внешних рынках, не являющимся аффилированными или взаимозависимыми с ПАО Уралкалий. Таким образом, информация о сделках между «Белорусской калийной компанией» и ПАО «Уралкалий», а также данные о сделках между БКК и иными аффилированными с ПАО «Уралкалий» компаниями не принимались в расчет при определении котировки.

Письмом от 21.07.2015 № 2107/15 агентством Аргус Медиа было указано, что котировка хлористого калия стандартного «fob СНГ, навалом, контракт» является расчетным индексом, вычисляемым методом обратного счета (нетбэк) от цен по долгосрочным контрактам на базисах cfr Индия и cfr Китай. Как правило, производители калийных удобрений реализуют свою продукцию по долгосрочным контрактам покупателям крупных объемов из таких стран, как Китай и Индия.

Согласно Методологии Аргус Медиа калийные удобрения при условии достаточного количества сделок на рынке, сведения о которых надежны и репрезентативны, за верхнюю границу диапазона цен принимается самая высокая, а за нижнюю — самая низкая цена сделки за торговый период.

Из изложенного следует, что: Аргус Медиа не формирует котировку хлористого калия стандартного «fob СНГ, навалом, контракт» основываясь исключительно на

ценах сделок ЗАО «Белорусской калийной компанией». Данные сделки учитываются помимо прочего при формировании котировки хлористого калия стандартного «fob СНГ, навалом, контракт» расчетным путем от наиболее ликвидных мировых рынков сбыта. Кроме того, Аргус Медиа не публикует средневзвешенные цены сделок при формировании котировки калия стандартного «fob СНГ, навалом, контракт».

Аргус Медиа публикует диапазон цен с определением верхней и нижней границы интервала. Факт того, что данная котировка является ценовым ориентиром для оценки продаж по долгосрочным контрактам на базисе fob в портах Балтийского и Черного морей, в том числе в Санкт-Петербурге, Вентспилсе, Кавказе, Николаеве и Рени не может говорить об усреднении цен в указанных портах. Указанное свидетельствует лишь о том, что объединение портов отгрузки товара бассейнов Черного и Балтийского морей при формировании данной котировки расширяет диапазон цен сделок, где минимальным значением будет самая низкая цена из всех цен сделок, отгрузки по которым были осуществлены в рассматриваемых портах.

С учетом изложенного суд пришел к выводу о том, что налоговым органом правомерно были использованы опубликованные Аргус Медиа минимальные значения котировок калия стандартного «fob СНГ, навалом, контракт» при сопоставлении цен в сделках ПАО Уралкалий с Uralkali Trading SA.

Довод Общества о сравнении условий сделок ЗАО «Белорусская калийная компания» со сделками налогоплательщика и необходимости проведения соответствующих корректировок, судом не принимается в силу следующего.

ФНС России не осуществляла сопоставление цен в сделках ПАО «Уралкалий» с ценами сделок ЗАО «Белорусская калийная компания», в виду того, что при сопоставлении цен в сделках ПАО «Уралкалий» с Uralkali Trading SA в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 105.6 НК РФ были использованы данные информационно-ценового агентства Аргус Медиа. Вместе с тем, необходимо отметить, что Аргус Медиа учитывает сделки согласно строгим критериям отбора, предусмотренным методологией, в частности сделки принимаются в расчет только в случае их соответствия установленным в методике требованиям к минимальному размеру партии, срокам поставки и спецификации продукта. Для определения котировок в случаях недостаточной торговой активности, либо недоступности информации о сделках, Аргус Медиа применяет четкую процедуру, описанную в методике. Таким образом, сделки ЗАО «Белорусская калийная компания» помимо прочего, принятые Аргус Медиа при формировании котировки хлористого калия стандартного «fob СНГ, навалом, контракт» соответствовали критериям отбора Аргус Медиа. Тот факт, что предметом контроля являлись именно сделки Общества с Uralkali Trading SA, а не ЗАО «Белорусская калийная компания» позволяет признать указанное сопоставление допустимым.

Отнесение калия хлористого к стандартному или к гранулированному является условием, способным оказать влияние на цену. Цена на гранулированный калий выше, чем на калий стандартный.

Согласно данной градации, к стандартному калию можно отнести следующие марки калия, реализуемого в анализируемых сделках: марка «Мелкий», марка «Б», марка «А»; калий хлористый, 98%, марка «Н» относятся к стандартному виду калия.

К гранулированному виду калия - марка Еврогран KLC, марка Г.

Указанная градация является принятой общемировой торговой практикой на рынке калия хлористого. Также из Документации ПАО «Уралкалий» усматривается, что Общество реализует на экспорт два вида калия хлористого: мелкий стандартный (розовый и белый) и гранулированный.

Суд считает, что доводы Общества о том, что каждая выделенная номенклатура имеет свои особенные характеристики, что влияет на цену реализуемого товара, подлежит отклонению по следующим основаниям.

Судом учитывается, что Общество формирует собственную цену, исходя из цен последующей реализации, уменьшенных на маржу трейдера, при этом УКТ может реализовывать товар как на контрактном так и на спотовом рынке.

Исходя из документации налогоплательщика 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».

Тем самым на цену сделок между Обществом и Uralkali Trading SA в значительной степени мог оказывать влияние характер ценообразования при последующей реализации товара трейдером. При этом налоговым органом в качестве сопоставимых сделок по отношению к проверяемым контролируемым сделкам были приняты максимально низкие котировки информационно-ценового агентства (минимальные котировки по контрактным ценам), что соответствует нормам НК РФ.

Также необходимо отметить, что Аргус Медиа публикует диапазон цен, а не единую средневзвешенную цену по всем маркам товара, где минимальной котировкой, примененной налоговым органом, является самая низкая цена по стандартному или гранулированному калию из всех представленных марок.

Согласно разъяснениями агентства Аргус Медиа, представленными в письме от 21.07.2015 № 2107/15, по анализируемым сделкам реализации калия хлористого предусмотрена отсрочка платежа, фактически оплата совершалась в течение 180 дней.

Аргус Медиа публикует диапазон рыночных цен, который формируют сделки со сроком оплаты, соответствующие срокам оплаты в проверяемых контролируемых сделках. Агентством не усредняются цены с различным сроком оплаты, агентство напрямую заявляет об обособленном учете сделок с разным сроком оплаты.

Таким образом, доводы Общества о несопоставимости сроков оплаты являются необоснованными.

Для сделок на мировом рынке минимальный объем партии, которая учитывается при расчете котировок, составляет 5 тыс. тонн. Это может быть самостоятельная поставка, но также рассматривается и продукт в составе комбинированных партий вместе с удобрениями других типов. Если в случае комбинированной партии ставки фрахта различаются в зависимости от типа удобрения, это специально оговаривается в тексте обзора.

Следовательно, Аргус Медиа устанавливает минимальный объем партии, который учитывается при формировании котировки в анализируемых сделках товар реализуется сопоставимыми партиями.

При этом, в отношении довода Общества о том, что котировки Аргус Медиа рассчитаны агрегировано и не выделяют соответствующих объемов не соответствует действительности. Аргус Медиа определяет минимальный объем партии для которой формируется отдельная оценка на эту партию, то есть, для партии 5000 тонн, 60 000 тонн, 15 000 тонн будет сформирована каждая отдельная котировка (с учетом иных требований, предусмотренных методологией Аргус Медиа), из которых впоследствии формируется ранжированный диапазон цен с минимальным и максимальным значением, при этом Аргус Медиа не агрегирует указанные цены и не публикует средневзвешенные оценки партий товара.

Вместе с тем, необходимо отметить, что согласно пояснениям Общества, Аргус Медиа учитывает цены «сделок второго звена группы Уралкалий» т.е. сделки по перепродаже российского калия, производства ПАО Уралкалий, Uralkali Trading SA в адрес независимых покупателей. Однако, если принимать во внимание данный аргумент Общества, то в диапазон цен Аргус Медиа входили бы именно объемы, сопоставимые объемам Общества, что в свою очередь, в том числе подтверждает сопоставимость объемов поставки Общества и Аргус Медиа.

По данным агентства Аргус Медиа, в связи с отсутствием волатильности цен на рынке калия хлористого в течение периода август 2011 – декабрь 2012 года, минимальное значение котировки MOP FOB СНГ было неизменно и составляло 420 долларов США для стандартного и 430 долларов США для гранулированного калия (420 \$ + 10 \$ – дифференциал для гранулированного калия).

Таким образом, в рассматриваемом случае период поставки товара не является существенным условием обеспечения сопоставимости анализируемых и сопоставляемых сделок в силу отсутствия волатильности на рынке калия хлористого в 2012 году.

Довод Общества об отсутствии анализа котировок Аргус Медиа в соответствии с пунктом 4 статьи 105.5 НК РФ, что делает невозможным использование соответствующих котировок, является необоснованным в силу следующего.

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 ходе проверки с целью определения сопоставимости сделок в соответствии со статьей 105.5 НК РФ был проведен анализ характеристик товаров, условий контрактов, заключенных между сторонами проверяемой сделки, анализ функций, рисков и активов сторон проверяемой сделки.

По результатам указанного анализа были определены условия контролируемых сделок, способные оказать влияние на цены сделок.

Следует отметить, что статья 105.5 НК РФ описывает порядок сопоставления в тех случаях, когда анализируемая сделка сопоставляется с другими сделками.

В пункте 2 статьи 105.9 НК РФ указано, что 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), а также при условии, что продавец товаров (работ, услуг) в сопоставимой сделке не занимает доминирующего положения на рынке этих идентичных (при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг). При этом оценка доминирующего положения осуществляется с учетом положений Федерального закона от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ «О защите конкуренции» или с учетом положений соответствующего законодательства иностранных государств.

Соответственно, именно в указанном выше случае требуется обеспечение полной сопоставимости коммерческих и финансовых условий сделок, предусмотренных статьей 105.5 НК РФ.

В статье 105.6 НК РФ перечислены возможные источники информации, которые могут применяться при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. В перечень приоритетных источников, согласно пункту 1 статьи 105.6 НК РФ, в том числе включены данные информационно-ценовых агентств.

При отсутствии (недостаточности) информации, указанной в пункте 1 статьи 105.6 НК РФ, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по

контролю и надзору в области налогов и сборов, использует информацию, отраженную в пункте 2 статьи 105.6 НК РФ.

При этом при применении источников информации, содержащих обобщенные данные о ценах в определенных группах однородных сделок, в НК РФ указаны отдельные правила сопоставления.

Так, относительно информационно-ценовых агентств в пункте 6 статьи 105.9 НК РФ указано, что 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 настоящего Кодекса минимальным и максимальным значениями интервала рыночных цен могут признаваться соответственно опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам, совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.

При этом данный пункт не содержит конкретного перечня сопоставимых условий, которые необходимо учитывать (в отличие, к примеру, от пункта 5 статьи 105.9 НК РФ - биржевых котировок).

В соответствии с пунктом 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).

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

Следует отметить, что условия сделки определяют функции исполняемые сторонами сделки и принимаемые сторонами сделки риски. Так, например, базис поставки будет свидетельствовать о наличии функции транспортировки, а способ транспортировки, использованный стороной сделки – о наличии рисков, связанных с указанной функцией. Так если транспортировка осуществляется полностью собственными силами, все риски остаются у стороны сделки, на которой лежит обязанность доставить товар в определенный контрактном пункт поставки. В случае же если транспортировка осуществляется с привлечением транспортной организации, как правило, определенные риски переходят на указанную организацию (риск утраты имущества, риск загрязнения окружающей среды, пр.), ввиду чего указанная компания имеет право на вознаграждение за осуществляемые функции и принимаемые риски. В связи с изложенным, функции/риски/активы сторон сделки в первую очередь важны при применении методов определения доходов в контролируемых сделках, основанных на рентабельности, поскольку выполнение функций означает несение расходов, связанных с исполнением условий договоров, что может существенно влиять на прибыльность (рентабельность) компании.

Учитывая, что агентством Аргус Медиа публикуется рыночный диапазон цен, в который обособленно входят сделки как производителей с трейдерами, трейдеров с трейдерами, трейдеров с конечными покупателями, производителей с конечными

покупателями, минимальные котировки агентства Аргус Медиа являются сопоставимыми с проверяемыми контролируруемыми сделками.

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.5 НК РФ, если коммерческие и (или) финансовые условия сопоставимых сделок отличаются от коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки, такие сделки могут быть признаны сопоставимыми с анализируемой сделкой, если такие различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок.

Котировка калия хлористого FOB СНГ информационно-ценового агентства Аргус Медиа может использоваться в качестве сопоставимой сделки. Данная котировка может применяться для анализируемых сделок, осуществленных на базисах FOB. Для базисов CPT и DAF возможно использование данной котировки в качестве сопоставимой сделки только при условии осуществления соответствующих корректировок на условия поставки, которые были осуществлены налоговым органом в ходе проверки.

В отношении порядка определения интервала рыночных цен в рамках применения метода сопоставимых рыночных цен.

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

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

Согласно анализу сделок, являющихся предметом проверки, цена на каждую партию товара устанавливалась отдельно в дополнительных соглашениях к договору и являлась фиксированной величиной.

Таким образом, так как в контрактах отсутствует период формирования цены, для определения минимального и максимального значений рыночных цен согласно положению пункта 4 статьи 105.9 НК РФ будет использоваться информация, имеющаяся на момент подписания дополнительного соглашения.

В качестве интервала рыночных цен были использованы соответственно опубликованные минимальное и максимальное значения котировки Аргус Медиа MOP FOB СНГ на дату, предшествующую дате подписания дополнительного соглашения (или, если на предшествующую дату не было опубликовано котировок, на дату ближайшую к предшествующей), с применением необходимых корректировок.

По данным агентства Аргус Медиа, в связи с отсутствием волатильности цен на рынке калия хлористого в течение периода август 2011 – декабрь 2012 года, минимальное значение котировки MOP FOB СНГ было неизменно и составляло 420 долларов США для стандартного и 430 долларов США для гранулированного калия (420 \$ + 10 \$ – дифференциал для гранулированного калия).

Сравнение цен анализируемых сделок с интервалом рыночных цен.

При сравнении цен сделок по реализации калия хлористого за 2012 год, заключенных в рамках анализируемых договоров между ОАО «Уралкалий» и URALKALI TRADING SA, установлено отклонение цен сделок от минимальной границы интервала рыночных цен (Приложение №14 к Акту проверки).

Расчет корректировки суммы налога на прибыль организаций.

Согласно пункту 7 статьи 105.9 НК РФ в случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, определенного

в соответствии с положениями настоящей статьи, для целей налогообложения признается, что такая цена соответствует рыночной цене.

В случае если цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, определенного в соответствии с положениями статьи 105.9 НК РФ, для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует минимальному значению интервала рыночных цен.

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

По итогам проведенной проверки установлено отклонение цен сделок, являющихся предметом проверки, от минимального значения интервала рыночных цен, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль организации (Приложение № 15 к Акту проверки, т. 14 л.д. 52 - т. 15 л.д. 51). Таким образом, для целей налогообложения ФНС России принята цена, соответствующая минимальному значению интервала рыночных цен.

Довод Общества 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, является не состоятельным и не имеет существенного значения для рассматриваемого спора, на основании следующего.

В соответствии с пунктом 1 статьи 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 абзацем 2 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ проверка полноты исчисления и уплаты налогов в сделках между взаимозависимыми лицами проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения ФНС России повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Нормы, в соответствии с которыми сделки признаются контролируемыми, а соответственно возникает обязанность российских налогоплательщиков подавать уведомления о контролируемых сделках (статья 105.16 НК РФ), указаны в статье 105.14 НК РФ.

Таким образом, предметом проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами являются контролируемые сделки российских налогоплательщиков, а не последующие сделки иностранных организаций со своими контрагентами.

Материалами проверки установлено, что часть приобретенного у Общества товара URALKALI TRADING SA реализуется в адрес взаимозависимой компании – УКТ Чикаго (UKT Chicago Inc. США), при этом, учитывая информацию, опубликованную на сайте компании, возможно реализация калия хлористого осуществлялась URALKALI TRADING SA и в адрес иных компаний группы.

В то же время материалами проверки установлено, что средства, полученные URALKALI TRADING SA от реализации калия хлористого, являющегося предметом контролируемых сделок, частично направлялись в одну из компаний группы - Uralkali

Trading Gibraltar, зарегистрированную в Гибралтаре. Гибралтар является оффшорной зоной с льготным режимом налогообложения, не осуществляющим обмен информацией.

Банковской выпиской по счету URALKALI TRADING SA в банке HypoVereinsbank (UniCredit Group) подтверждается перевод средств в адрес Uralkali Trading Gibraltar в 2012 году на сумму 27 826 987,68 долларов США. Кроме того, согласно отчетности URALKALI TRADING SA, расходы на содержание Uralkali Trading Gibraltar («intercompany service fees») составили в 2012 году 59 697 596 CHF, что примерно соответствует сумме в 2 миллиарда рублей или около 60 млн. долларов США.

Ввиду того, что полный перечень покупателей, приобретавших товар у URALKALI TRADING SA, не представлен в ходе проведения проверки, по остальным покупателям не представляется возможным подтвердить отсутствие взаимозависимости.

Соответственно финансовые показатели иностранной организации, осуществляющей перепродажу товаров взаимозависимым лицам, не могут являться подтверждением рыночного уровня цен в контролируемых сделках российского налогоплательщика

Также необходимо отметить, что при совершении сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, ситуация получения убытка от сделок, вследствие осуществления предпринимательской деятельности на свой страх и риск, является распространенной практикой. Налоговое законодательство не устанавливает каких-либо требований, что при применении методов трансфертного ценообразования участники сделок обязательно должны получить прибыль и не могут быть убыточными.

В постановлении от 24.02.2004 № 3-П Конституционный Суд Российской Федерации указал, что предпринимательская деятельность представляет собой самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, цель которой - систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Деятельность акционеров не является предпринимательской (она относится к иной не запрещенной законом экономической деятельности), однако и она влечет определенные экономические риски, поскольку само акционерное общество предпринимательскую деятельность осуществляет.

Кроме того, оценка эффективности предпринимательской деятельности зарубежных организаций не входит в компетенцию федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, Арбитражный суд Московского округа в постановлении от 14.03.2018г указал, что в случае невозможности устранения сомнений в полноте и достоверности представленных сторонами доказательств при наличии противоречий между ними, суду надлежит рассмотреть вопрос о назначении судебно-экономической экспертизы.

В ходе судебного разбирательства Обществом было заявлено ходатайство о назначении судебно-экономической экспертизы в порядке статьи 82 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В качестве экспертных организаций обществом было предложено АО «Всероссийский научно-исследовательский конъюнктурный институт». Налоговым органом предложено НП «Гильдия профессиональных экспертов и оценщиков» и/или ФГБОУ «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

Заслушав позиции сторон по ходатайству о назначении судебно-экономической экспертизы, суд установил отсутствие между сторонами согласия как в части формулировки вопросов для экспертов, так и в вопросе выбора экспертного учреждения. В связи с чем, сторонам было предложено предпринять самостоятельные меры, направленные на получение экспертных мнений по вопросам, имеющим значение для рассмотрения дела (если они считают необходимым их получение) и представить суду полученный результат.

Обществом в материалы дела представлено Экспертное заключение от 16.10.2018 г. Акционерного общества «Всероссийский научно-исследовательский конъюнктурный институт» (далее – экспертиза ВНИКИ), подготовленное экспертом И.Е. Матвеевым (т. 30 л.д. 1-75).

В ответ на поставленные перед ним вопросы привлеченный Обществом эксперт пришел к следующим выводам: котировки Аргус Медиа на калий хлористый, опубликованные в 2012 г., не являются информацией о ценах по сделкам, совершенным в 2012 г. на ближайшей по отношению к ПАО «Уралкалий» территории РФ или за пределами РФ и сопоставимым со сделками ПАО «Уралкалий» по всем критериям, предусмотренным ст. 105.5 НК РФ; рассчитанный ПАО «Уралкалий» интервал рентабельности по данным 12 компаний, указанных в его документации, является рыночным интервалом рентабельности по данным компаний, которые сопоставимы с Uralkali Trading SA по критериям, установленным в ст. 105.8 НК РФ; рентабельность Uralkali Trading SA в 2012 г. не превышает верхнюю границу рыночного интервала рентабельности по данным сопоставимых с Uralkali Trading SA компаний.

Суд счел необходимым критически отнестись к выводам экспертного заключения ВНИКИ как основанным на неполной информации о сделках ПАО «Уралкалий» и Uralkali Trading SA и некорректном толковании и применении положений главы 14.3 НК РФ, в частности ст. 105.7 НК РФ.

Из представленного в материалы дела акта приема-передачи документов эксперту от 21.09.2018 г. (т. 30 л.д. 53-64) следует, что эксперту были переданы материалы настоящего дела, находящиеся в томах 1-29; между тем значительная часть данных документов не содержала какой-либо значимой информации для ответа на поставленные перед ним вопросы (процессуальные документы по настоящему делу). Вследствие отсутствия между сторонами спора по первичным документам они с учетом п. 3.1 ст. 70 АПК РФ были представлены в материалы дела частично, в качестве наглядных примеров рассматриваемых сделок. Основная часть первичных документов, содержащих условия поставки товара, сроки поставки товара, оплата товара, транспортировка товара, оплата транспортных расходов и т.д., эксперту ВНИКИ передана не была, в связи с чем изложенные в заключении выводы следует признать документально не обоснованными.

Кроме того, выводы эксперта в отношении котировок Аргус Медиа также следует признать не соответствующими данным агентства, находящимся в открытом доступе, что исказило их восприятие и привело к их негативной оценке в ходе исследования. В частности, эксперт указывал на невозможность проведения полного функционального анализа из-за отсутствия информации о конкретных компаниях, сделки которых принимаются во внимание при определении диапазонов рыночных цен Аргус Медиа, между тем списки учитываемых сделок публикуются в еженедельных обзорах Аргус Медиа с указанием цены, базиса поставки, контрагента и объема партии товара; порядок их учета и расчета котировок приведен в Методологии Аргус Медиа, которая была передана эксперту, но не учтена им при проведении исследования.

Из заключения следует, что часть критериев сопоставимости информации о котировках на калий хлористый Аргус Медиа и информации по сделкам между ПАО «Уралкалий» и Uralkali Trading SA признаны экспертом ВНИКИ сопоставимыми в полном объеме, часть признана сопоставимыми частично, и оставшаяся часть признана

не сопоставимыми, однако как указанное повлияло на выводы заключения в целом из текста заключения не ясно; поскольку ответ на первый вопрос о сопоставимости котировок Аргус Медиа является отрицательным, что прямо противоречит представленной в заключении таблице с изложенными выше выводами.

Тем самым выводы заключения ВНИКИ являются противоречивыми, а изложение заключения не позволяет установить, как эксперт пришел к тому или иному выводу, поскольку описательная часть экспертизы составлена в виде таблицы, которая не содержит информации о том, какие документы анализировал эксперт ВНИКИ, что с учетом установленного факта непредставления в его распоряжения всего объема документов, проанализированного при принятии оспариваемого решения, укрепляет суд в критической оценке данного документа.

Налоговым органом в материалы дела представлено заключение специалистов НП «Гильдия профессиональных экспертов и оценщиков» Волошина А.В. и Федотова Е.Б. от 19.11.2018 г., по результатам проведенного ими исследования рыночной цены реализации калия хлористого за 2012 г. (т. 31 л.д. 31-150, т. 32, 33, т. 34 л.д. 1-13).

Согласно п. 1.7 заключения исследование проведено на основании представленных в распоряжение экспертов документов по поставкам калия хлористого в 2012 г. (контрактов, инвойсов, документов транспортно-экспедиционного обслуживания, железнодорожных накладных, коносаментов и др., а также писем, еженедельных обзоров и методологии Аргус Медиа).

По результатам проведенного исследования специалисты пришли к выводу о возможности применения метода сопоставимых рыночных цен в рамках определения рыночной цены объекта исследования с использованием данных издания «Argus FMB калийные удобрения», публикуемого информационно-ценовым агентством Argus Media. Они отметили, что хотя калий хлористый не торгуется на товарных биржах, цена на него определяется в ходе переговоров между поставщиками и потребителями на физическом рынке, и публикуется специализированными ценовыми агентствами, такими как Argus FMB. Специалистами не были приняты котировки информационного сервиса «Промышленные грузы», поскольку в отличие от агентства Аргус, методика определения цен в тексте данного издания на его сайте не была раскрыта.

Специалисты установили, что по данным агентства Аргус Медиа, в связи с отсутствием волатильности цен на рынке калия хлористого в течение периода август 2011 – декабрь 2012 года, минимальное значение котировки MOP FOB СНГ было неизменно и составляло 420 долларов США для стандартного и 430 долларов США для гранулированного калия (420\$ + 10\$ – дифференциал для гранулированного калия).

При сопоставлении сделок специалисты исходили из того, что согласно правилам делового оборота на рынке минеральных удобрений калий хлористый в зависимости от гранулометрического состава (массовой доли фракций) делится на две категории: стандартный и гранулированный. Данная характеристика калия хлористого является основным показателем, способным оказать влияние на цену.

При определении интервала рыночных цен специалистами применены корректировки на базис поставки в зависимости от условий поставок по договорам (транспортная составляющая (стоимость аренды вагонов, экспедиторские услуги и тариф РЖД), услуги по перевалке грузов и т.д.).

Специалисты также отметили, что поскольку данные о поставках хлористого калия на базисах DAF (Батаево, Мамоново, Вяртсиля, Ужгород) в 2012 году между ОАО «Уралкалий» и Uralkali Trading SA специалистам не предоставлены, в заключении специалистов приводится интервал рыночных цен стандартного и гранулированного хлорида калия для указанных базисов, полученный расчетным путем.

Специалисты пришли к выводу о том, что в открытом доступе имеется достаточная и достоверная информация для определения рыночных цен объекта исследования методом сопоставимых рыночных цен.

Согласно Федеральному стандарту оценки «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки» (ФСО №1), под сравнительным подходом понимается совокупность методов оценки, основанных на получении стоимости объекта оценки путем сравнения оцениваемого объекта с объектами-аналогами.

Сравнительный подход рекомендуется применять, когда доступна достоверная и достаточная для анализа информация о ценах и характеристиках объектов-аналогов. При этом могут применяться как цены совершенных сделок, так и цены предложений.

В рамках сравнительного подхода применяются различные методы, основанные как на прямом сопоставлении оцениваемого объекта и объектов-аналогов, так и методы, основанные на анализе статистических данных и информации о рынке объекта оценки.

При ответе на вопросы налогового органа специалисты установили, что достоверная и достаточная для анализа информация о ценах и характеристиках объектов-аналогов в общем доступе имеется. Следовательно, имеется возможность определить рыночные цены реализации калия хлористого указанных марок на указанных базисах поставки за 2012 год методами сравнительного подхода.

Кроме того, согласно методике компании Аргус Медиа, ее сотрудники для определения рыночных котировок используют как информацию о заключенных сделках, так и данные о предложениях покупателей и продавцов, а также прочие сведения (данные тендеров, разницу в ценах в различных точках международной торговли, данные о биржевых операциях и пр.). Т.е. указанные сведения могут использоваться при применении методов сравнительного подхода, предусмотренного законодательством об оценочной деятельности в Российской Федерации.

Учитывая анализ рынка, проведенный при ответе на первый вопрос, специалисты пришли к выводу о том, что интервал стоимости, полученный методами сравнительного подхода, будет лежать в границах интервалов рыночных цен, рассчитанных в соответствии с методикой ст. 105.9 НК РФ.

Соответствующие расчеты в исследовании выполнены и представлены в виде систематизированных таблиц; исходя из полученных данных специалисты определили интервал рыночных цен в зависимости от базисов поставки и рассчитали рыночную стоимость реализации калия хлористого по спорным поставкам Общества, которая подтвердила выводы оспариваемого решения (т. 31 л.д. 58-61).

В соответствии с пунктом 2 ст. 64 АПК РФ в качестве доказательств допускаются письменные и вещественные доказательства, объяснения лиц, участвующих в деле, заключения экспертов, консультации специалистов, показания свидетелей, аудио- и видеозаписи, иные документы и материалы.

В соответствии с пунктом 13 Постановления Пленума ВАС РФ от 4 апреля 2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе» заключение эксперта, полученное по результатам проведения внесудебной экспертизы, не может признаваться экспертным заключением по рассматриваемому делу.

Следовательно, представленные экспертное заключение ВНИКИ и заключение специалистов НП «Гильдия профессиональных экспертов и оценщиков» рассматриваются судом как иные документы, допускаемые в качестве доказательств в соответствии со статьей 89 АПК РФ. С учетом их представления в материалы дела и оценки в качестве доказательств судом было отклонено ходатайство заявителя о назначении судебной экспертизы. По настоящему делу при новом рассмотрении судом первой инстанции не установлено обстоятельств, на которые указал суд кассационной инстанции в постановлении от 14.03.2018 г. как на основание назначения экспертизы (сомнения в полноте и достоверности доказательств при наличии противоречий между ними, когда они не могут быть устранены судом самостоятельно). Суд счел

представленные в материалы дела доказательства достаточными для оценки законности оспариваемого решения и позиций сторон.

По результатам оценки представленных заключений в совокупности с иными доказательствами по делу судом, как уже было указано выше, критически оценены выводы заключения ВНИКИ, а заключение специалистов НП «Гильдия профессиональных экспертов и оценщиков», по результатам проведенного ими исследования рыночных цен реализации калия хлористого признано в качестве достоверного, соответствующего фактическим обстоятельствам дела и положения главы 14.3 НК РФ доказательства.

Суд с учетом позиции, изложенной в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 14.03.2018г при новом рассмотрении дела оценил все имеющиеся в деле доказательства в их совокупности и взаимной связи; проверил доводы, приведенные лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений и пришел к следующим выводам.

В постановлении от 14.03.2018 г. суд кассационной инстанции дал указания о необходимости выяснения причин значительного расхождения результатов использования разных методов, использованных при определении доходов Общества для целей налогообложения, считая, что неустановление таких причин свидетельствует о неполном выяснении судами существенных для дела обстоятельств и является основанием для отмены судебных актов и направления дела на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела судом первой инстанции приняты меры к установлению причин существенного расхождения результатов определения налоговых обязательств Общества.

По мнению суда первой инстанции, установленное расхождение хотя и является объективно значительным (согласно оспариваемого решения сумма неучтенной налоговой базы по налогу на прибыль составила 6 319 555 358,44 руб., в связи с чем доначислен налог на сумму 980 156 716,54 руб.), но имеет в основном объективные причины, обусловленные, прежде всего, объемом товарооборота Общества с зависимым лицом.

Так, ПАО «Уралкалий» является одним из крупнейших в мире производителей калия, на его долю приходится около 20% мирового производства калийных удобрений. Согласно отчета о прибылях и убытках за 2012 г. выручка Общества составила 110 116 256 тыс. руб., прибыль от продаж 63 004 411 тыс. руб., совокупный финансовый результат периода – прибыль в размере 49 079 864 тыс. руб. За 2012 г. исчислен и уплачен в бюджет налог на прибыль в размере порядка 9,2 млрд. руб.

Основанием для доначисления налога на прибыль по оспариваемому решению послужила переоценка цены реализации по 10 контрактам с зависимым лицом Uralkali Trading SA, в рамках которых в 2012 г. было поставлено 5 534 638 тонн калия хлористого. Сумма по указанным сделкам по данным самого Общества составила 2 108 861 194 доллара США и 80 316 318 евро, что составляет 68 852 867 080 руб. (эта сумма отражена самим Обществом в уведомлении о контролируемых сделках – т. 2 л.д. 86).

Тем самым по результатам проведенной налоговым органом корректировки размер налогооблагаемой базы увеличился на 9% по сравнению с базой, учтенной Обществом в целях налогообложения, соответствующим образом увеличилась и сумма подлежащего уплате налога (уплачено 9,2 млрд. руб., подлежало доплате 0,98 млрд. руб.).

Основания считать указанное доначисление чрезмерным, необъективным или не соответствующим установленным по делу обстоятельствам, отсутствуют.

Материалами дела подтверждено, что в оспариваемой налоговым органом части отгрузок усматривается стойкое и значительное расхождение примененных заявителем и Uralkali Trading SA цен как с котировками компании Аргус Медиа, так и с

установленным специалистами НП «Гильдия профессиональных экспертов и оценщиков» интервалом рыночных цен, а также с котировками информационного сервиса «Промышленные грузы» (справочно приведены в заключении НП «Гильдия профессиональных экспертов и оценщиков» т. 31 л.д. 46). При этом какие-либо объективные причины для его объяснения отсутствуют, приводившиеся заявителем в ходе судебного разбирательства обстоятельства, обусловившие применение оспоренных налоговым органом цен, признаны судом несостоятельными.

Кроме того, одной из причин к пересмотру примененного Обществом метода сопоставимой рентабельности послужил установленный факт несоблюдения условий его применения, предусмотренных ст. 105.12 НК РФ, заключающийся в том, что покупателем Uralkali Trading SA являлось его зависимое лицо Уралкалий Трейдинг Чикаго (100% дочернее общество), через которое производятся поставки калийных удобрений на американский рынок. Возражая против вывода о несоблюдении условий, Общество приводило доводы о том, что доля продаж Uralkali Trading SA в адрес УКТ Чикаго (США) составляла незначительный объем, а именно 9,83 % от общего объема продаж за 2012 год.

Тем самым получается, что долю в 9,83% от общего объема продаж за 2012 г., свидетельствующую не в пользу Общества, оно считает незначительной и не влияющей на порядок применения избранного метода, а последовавшее вследствие неправомерного применения им ст. 105.12 НК РФ и учета для целей налогообложения рыночной цены сделок, увеличение налогооблагаемой базы на 9% существенным и неправомерным. С подобным подходом нельзя согласиться, он является избирательным и свидетельствует о направленности действий заявителя на получение налоговой экономии при налогообложении в РФ за счет применения при реализации в адрес зависимого лица цен, не соответствующих уровню рыночных.

Судом учитывается, что в ходе рассмотрения дела между сторонами отсутствовал спор в отношении арифметической правильности оспариваемых доначислений. В материалы дела представлены развернутые таблицы корректировок в зависимости от условий поставки (им подвергнуты поставки на базисах FOB (Вентспилс, Кавказ, Николаев, Ренин, Санкт-Петербург), СРТ (Санкт-Петербург, Клайпеда), DAF (Гродеково, Забайкальск) (т. 13 л.д. 42-153, т. 14, т. 15 л.д. 1-51), арифметическая правильность данных которых заявителем не оспорена.

Кроме того, оказало значительное влияние на расхождение результатов налогообложения при применении различных методов - по методу сопоставимых рыночных цен и по методу сопоставимой рентабельности и непредставление Обществом ни в ходе проверки, ни в материалы дела документов, подтверждающих позицию Общества, изложенную в документации за 2012 год по контролируемой сделке (группе однородных сделок) ОАО «Уралкалий» по реализации калийных удобрений на экспорт.

Суд пришел к выводу, что 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 12 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 материалы дела не представлены, 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 12 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.

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 не соблюдены, предусмотренные сведения в материалы дела не представлены.

Применение Обществом при определении цен с зависимым лицом URALKALI TRADING SA метода сопоставимой рентабельности, предусмотренного подп. 4 п. 1 ст. 105.7 НК РФ, суд находит немотивированным и документально неподтвержденным. Применение данного метода не было обусловлено объективными экономическими причинами, а имело цель получения налоговой экономии при налогообложении в РФ.

Оценив обстоятельства дела в совокупности и взаимной связи друг с другом, суд пришел к выводу, что в рассматриваемом случае подлежит применению метод сопоставимых рыночных цен, как метод, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки, а также условий п. 3 ст. 105.7 НК РФ позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены, примененной в сделке, рыночным ценам.

Суд считает правомерным и соответствующим требованиям законодательства о налогах и сборах применение при определении уровня цен котировок информационно-ценового агентства Аргус Медиа. В пунктах 2, 3 ст. 105.5 НК РФ указано, что в целях настоящего Кодекса сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой.

Аргус Медиа в еженедельном бюллетене «FMB Калийные удобрения» в разделе «Цены на калийные удобрения» публикует котировки на калий хлористый стандартный, а также величину надбавки за гранулы для различных базисов поставки, в том числе для базиса СНГ.

Указанная котировка, с учетом применения необходимых корректировок, может применяться в качестве сопоставимой сделки для анализируемых сделок по реализации калия хлористого ОАО «Уралкалий» в адрес URALKALI TRADING SA, так как соответствует критериям сопоставимости по характеристике товара, являющегося предметом сделки; по характеристике коммерческих и финансовых условий сделки

(объем поставки, период поставки, базис поставки, условия оплаты товара). Коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки информационно-ценовых агентств, соответствуют коммерческим и финансовым условиям контролируемых сделок, имеющиеся несоответствия могут быть учтены путем применения соответствующих корректировок. По результатам рассмотрения дела судом было установлено, что необходимые корректировки при определении налоговых обязанностей Общества проведены, в связи с чем оспариваемые доначисления соответствуют уровню рыночных цен, что Обществом по результатам рассмотрения дела не опровергнуто.

С учетом вышеизложенных обстоятельств, требования Общества о признании недействительным решения ФНС России от 05.12.2016 г. № 13-1-14/0088ДСП удовлетворению не подлежат.

В связи с отказом в удовлетворении требований судебные расходы по делу относятся на заявителя.

Руководствуясь ст. ст. 137-138 Налогового Кодекса Российской Федерации, ст. ст. 65, 71, 110, 167-170, 198-201 Арбитражного Кодекса Российской Федерации, суд

РЕШИЛ:

В удовлетворении требований 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» - отказать.

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

Судья:

А.Н. Нагорная

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр ФГБУ ИАЦ Судебного
департамента
Дата 22.06.2018 13:09:36
Кому выдана Нагорная Александра Николаевна