

**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

«17» апреля 2019г.

Дело №

А40-241020/18-20-5215

Резолютивная часть решения объявлена «15» апреля 2019г.

Полный текст решения изготовлен «17» апреля 2019г.

Арбитражный суд в составе:

Судьи Бедрацкой А.В.протокол вела помощник судьи Моисеенко Т.В.

с участием от заявителя – Никитина Т.В., дов. от 09.11.2018г., Щербаковой И.А., дов. от 09.11.2018г., Ефремовой М.Д., дов. от 09.11.2018г., от ответчика - Кабисова И.Э., дов. от 02.03.2018г. № ММВ-24-7/102, Корчагиной О.А., дов. от 17.09.2018г. № ММВ-24-7/297, Стрельцовой И.Г., дов. от 21.01.2019г. № ММВ-24-712

рассмотрел дело по заявлению ООО "ТД "РИФ" (ОГРН 1106165002350; ИНН 6165161667; 344000, ОБЛ. РОСТОВСКАЯ, Г.РОСТОВ-НА-ДОНУ, ПР. МИХАИЛА НАГИБИНА, 7 А, 5)

к ФНС России (ОГРН 1047707030513; ИНН 7707329152; 127381, г.Москва, ул. Неглинная, д.23)

о признании недействительным решения от 26.09.2018г. № 13-1-10/0037 дсп

УСТАНОВИЛ:

ООО «ТД «РИФ» обратилось с заявлением в арбитражный суд к ФНС России о признании недействительным решения от 26.09.2018г. № 13-1-10/0037 дсп.

Заявление мотивировано тем, что ненормативный акт ответчика нарушает права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской деятельности.

Ответчик с требованиями заявителя не согласен по доводам, изложенным в отзыве и письменных пояснениях.

Оценив в совокупности представленные доказательства, выслушав представителей сторон, суд считает заявление не подлежащим удовлетворению по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, ФНС России на основании уведомления о контролируемых сделках, поданного ООО «ТД «РИФ» 20.05.2015, проведена проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

По результатам проверки ФНС России составлен акт проверки от 19.03.2018 № 13-1-10/0008ДСП и принято решение от 26.09.2018 № 13-1-10/0037дсп об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (далее - решение ФНС России). Всего по результатам проверки ФНС России установлена неуплата (неполная уплата) налога на прибыль организаций в сумме 176 856 716 руб., а также начислены пени в размере 48 041 166 руб.

Суд считает изложенные в обжалуемом решении доводы налогового органа законными и обоснованными, по следующим основаниям.

Так ФНС России установлено, что в 2015 году ООО «ТД РИФ» осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции в адрес GTCS Trading JLT на основании 4 контрактов: от 25.08.2014 № 12, от 09.10.2014 № 13, от 11.02.2015 № 5, от 23.06.2015 № 8 (т. 6 л. д. 117-135).

В соответствии с Положением об учетной политике ООО «ТД РИФ» на 2015 год (т. 6 л. д. 136-147) в целях признания доходов и расходов при расчете налога на прибыль Общество использует метод начисления (статьи 271 и 272 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс, НК РФ)).

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

В соответствии с Регистром учета доходов ООО «ТД РИФ» за 2015 год (т. 7 л. д. 1-8), представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@ (т. 6 л. д. 148), общая сумма доходов по сделкам между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading DMCC (JLT) составила 44,1 млрд. руб., что соответствует сумме доходов, отраженных в первичных документах (инвойсах, мемориальных ордерах, выписках из лицевых счетов, прочих документах).

В соответствии с представленными с письмом УФНС России по Ростовской области от 14.04.2017 № 18-1-15/388дсп (т. 9 л. д. 41) сертификатами о регистрации, компания GTCS Trading JLT зарегистрирована 22.01.2012 на территории Объединенных Арабских Эмиратов. Указанная информация также подтверждается документами, представленными ОАО «Судоходная компания «Волжское пароходство» (т. 8 л. д. 30-34) в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1823дсп (т. 9 л. д. 42-43).

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

В соответствии с уведомлением о контролируемых сделках ООО «ТД РИФ» за 2015 год, основанием отнесения сделок с GTCS Trading JLT к контролируемым является подпункт 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ.

ФНС России в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 105,14 НК РФ, с учетом пункта 7 статьи 105.14 НК РФ установлено, что сделки между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT признаются контролируемыми и могут являться предметом проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами согласно статье 105.17 НК РФ на основании следующего.

ФНС России установлено, что сделки Общества с взаимозависимым лицом соответствуют критериям контролируемых сделок, установленным статьей 105.14 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 105.1 НК РФ если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых

этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица, признаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

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

В уведомлении о контролируемых сделках за 2015 год, представленном ООО «ТД РИФ», в отношении сделок с GTCS Trading JLT графа «Взаимозависимость» не заполнена. Графа «Признак отнесения сделки к контролируемой по коду 121» заполнена: «0 - Нет».

Согласно приказу ФНС России от 27 июля 2012г. № ММВ-7-13/524® «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме», к сделкам с признаком отнесения к контролируемой по коду 121 относятся сделки между взаимозависимыми лицами.

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

В соответствии с информацией Системы профессионального анализа рынка и компаний (СПАРК) (т. 9 л. д. 44-46) по данным Единого реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) и по данным Росстат собственниками ООО «ТД РИФ» с 2013 года являются Laparkan Investments Limited (Кипр) и Grain International Holdings Inc. (Британские Виргинские острова) с долей участия 99,99% и 0,01% соответственно. Указанные сведения подтверждаются информацией, содержащейся в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах налогоплательщика за 2015 год (т. 9 л.д. 47-52).

В письме от 10.04.2017 № 10/02 (т. 9 л.д. 53-56) ООО «ТД РИФ» в адрес ФНС России сообщило: «Информацию о бенефициарных владельцах сообщить в настоящее время не представляется возможным. Но в настоящее время нами ведется работа по установлению этой информации. 21.02.2017 в адрес обоих учредителей были направлены запросы с просьбой предоставления информации. В настоящее время получен ответ от Grain International Holdings Inc., в котором они уведомляют, что не могут разглашать эту информацию. ООО «ТД РИФ» в свою очередь готовит запрос в регистрирующий орган по месту нахождения Учредителя. Касаясь Laparkan Investments Limited хотим сообщить, что ответ на запрос ещё не получен».

Требованием территориального налогового органа от 23.11.2017 № 10-24/033082, направленным в соответствии с поручением об истребовании документов (информации) от 15.11.2017 № ЕД-5-13/3858дсп@ (т. 9 л.д. 57-58), у Общества повторно запрошена информация о бенефициарных владельцах.

Письмом от 01.12.2017 № 01/01 (т. 9 л. д. 59-60) Общество сообщило об отсутствии запрашиваемой информации и направлении запросов в регистрирующие органы по месту нахождения собственников для установления бенефициаров.

В соответствии с данными системы Orbis компании Bureau Van Dijk по состоянию на март 2015 года компания Laparkan Investments Limited (Кипр) на 100% принадлежала Grain International Holdings Inc. (Британские Виргинские острова) (т. 9 л. д. 61-62).

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

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

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

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

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

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

Письмом от 31.03.2017 № 19-1-21/72дсп@ (т. 9 л. д. 63) от УФНС России по Ростовской области был получен Протокол внеочередного Общего собрания участников ООО «ТД РИФ» от 17.04.2015 (далее - Протокол) (т. 9 л. д. 64-66), полученный территориальным налоговым органом в ходе проведения выездной налоговой проверки. В соответствии с представленным Протоколом, собственников ООО «ТД «РИФ» представлял по доверенностям Мазниченко Андрей Васильевич.

Компетентные органы Кипра в ответе на международный запрос от 27.10.2017 № 3.10.45.2/A V.372 P. 1467 (т. 8 л. д. 35-37; т. 7 л. д. 16-19), инициированный территориальным налоговым органом по месту учета налогоплательщика, в отношении компаний НАМАΙΚΟ LTD (владеет ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» на 99,99%) и LAPARKAN INVESTMENTS LIMITED была получена следующая информация:

- Мазниченко Андрей был назначен в период 2014-2015гг. уполномоченным лицом компаний НАМАΙΚΟ LTD и LAPARKAN INVESTMENTS LIMITED;

- Мазниченко Андрей осуществлял открытие счетов от лица НАМАΙΚΟ LTD и LAPARKAN INVESTMENTS LIMITED.

Кроме того, в соответствии с данными, содержащимися в федеральных информационных ресурсах, Мазниченко Андрей Васильевич получал доходы в 2014-2015гг. от компании ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» по коду «2000» - «Вознаграждение, полученные налогоплательщиком за выполнение трудовых или иных обязанностей» - Справки о доходах физического лица за 2014 и 2015гг. (т. 9 л. д. 70-72).

По данным Единого государственного реестра юридических лиц Мазниченко Андрей Васильевич является генеральным директором ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» с 21.01.2015 (т. 9 л. д. 73-122).

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

Согласно документам, полученным от ИФНС России № 22 по г. Москве в ответ на поручение об истребовании документов № ЕД-5-13/2108дсп@ от 02.08.2017 (т. 9 л. д. 123-125), а именно письму Южного филиала ПАО «ПРОМСВЯЗЬБАНК» от 12.09.2017 № 9716 (т. 9 л. д. 126):

«В соответствии с предоставленными в Банк Анкетами ООО «ТД «РИФ», бенефициарным владельцем с 2014г. - по настоящее время является Ходыкин Петр Викторович (100%)».

В ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 26.12.2017 № ЕД-5-13/4361дсп@ (т. 9 л. д. 127-128) ПАО «ПРОМСВЯЗЬБАНК» была представлена Анкета ООО «ТД РИФ» (т. 9 л. д. 129-138), в соответствии с которой бенефициарным владельцем налогоплательщика является Ходыкин Петр Викторович.

Кроме того, на сайте www.vedomosti.ru 24.08.2015 размещена статья «Как торговец с рынка стал крупнейшим экспортером российского зерна» (т. 9 л. д. 139-144). В соответствии с указанной статьей бенефициаром ООО «ТД РИФ» и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» указан Петр Ходыкин.

Также информация о том, что Петр Ходыкин является бенефициаром ООО «ТД РИФ» и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» подтверждается статьями, опубликованными на общедоступных сайтах:

1. Интервью с Петром Ходыкиным «Я первым в России ввел открытую цену на зерно» - ... (т. 10 л. д. 1-11);
2. Статья «Торговый оборот ТД «Риф» вырос до 50,5 млрд. рублей» - ... (т. 10 л. д. 12-13);
3. Статья «РИФ»: логистика как путь к лидерству» ... (т. 10 л. д. 14-16).

В соответствии с данными, содержащимися в федеральных информационных ресурсах, Ходыкин Петр Викторович получал доходы в 2014-2015 году от ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» и ООО «ТД РИФ» по коду «2000» - «Вознаграждение, полученные налогоплательщиком за выполнение трудовых или иных обязанностей», что подтверждается справками о доходах физического лица за 2014 и 2015 (т. 10 л. д. 17-20).

В соответствии с документами, полученными от УФНС России по Ростовской области в ответ на поручение об истребовании документов № АС-5-13/1120ДСП® от 15.05.2017 (т. 10 л. д. 21-22), Ходыкин Петр Викторович 01.09.2015 был назначен на должность Президента ООО «ТД РИФ» (Приказ от 01.09.2015 № 45-к (т. 10 л. д. 23-25).

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

В соответствии с данными системы Orbis компании Bureau Van Dijk по состоянию на июль 2015 года GTCS Trading JLT на 100% принадлежала Петру Викторовичу Ходыкину (т. 10 л. д. 26-27).

ОАО «Судоходная компания «Волжское пароходство» представлены документы в ответ на требование налогового органа (т. 7 л. д. 9-15, т. 8 л. д. 30-34), также свидетельствующие о том, что 100% собственником GTCS Trading JLT является Петр Викторович Ходыкин, в частности представлены:

1. Выписка из протокола заседания Совета директоров GTCS Trading JLT от 25.03.2013г. о представлении полномочий Анасу Мураду (директор GTCS Trading JLT), подписанная собственником Петром Ходыкиным 18.09.2013г.;
2. Выписка из регистрационной системы по состоянию на 16.09.2013 в соответствии с которой собственником GTCS Trading JLT с долей участия 100% является Петр Ходыкин.

Компетентные органы Объединенных Арабских Эмиратов в ответ на международный запрос письмом № RU-2017-002 от 29.11.2017 сообщили, что

собственником GTCS Trading JLT является Петр Ходыкин (т. 7 л.д. 20-138; т. 8 л.д. 38-153).

В частности, к ответу на международный запрос были приложены следующие документы, подтверждающие указанную информацию:

- Решение о создании GTCS Trading JLT и Решение о представлении полномочий Анасу Мураду представлять указанную компанию, подписанное Петром Ходыкиным;
- Сертификаты, подтверждающие, что Петр Ходыкин является владельцем 8 000 акций GTCS Trading JLT общей стоимостью 8 000 000 дирхам;
- Учредительный договор и Устав GTCS Trading JLT, в соответствии с которым владельцем указанной компании является Петр Ходыкин;
- Копия заграничного паспорта, выданного Ходыкину Петру Викторовичу.

Кроме того, в соответствии с финансовыми отчетами GTCS Trading JLT за 2014-2016 гг., представленными компетентными органами Объединенных Арабских Эмиратов, Петр Ходыкин является собственником и директором указанной организации, а ООО «ТД РИФ» признаётся связанной стороной по отношению к GTCS Trading JLT.

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

Так согласно представленному в ответ на поручение об истребовании документов от 02.08.2017 № ЕД-5-13/2108дсп@ Генеральному соглашению от 21.08.2014 № 0112-14-3-23 (далее - Соглашение) (т. 10 л. д. 28-55) о предоставлении кредитных линий с установленным лимитом задолженности между ОАО «ПРОМСВЯЗЬБАНК» (Кредитор) и ООО «ТД «РИФ» (Заемщик), статьей 7 Соглашения установлено, что исполнение обязательств Заемщика по настоящему Соглашению обеспечивается:

- Поручительством ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» в соответствии с Договором поручительства № 1П/0112-14-3-23, который должен быть заключен по форме, установленной или согласованной Кредитором, до предоставления первого Транша (т. 10 л.д. 56-68);

- Поручительством Ходыкина Петра Викторовича в соответствии с Договором поручительства № 2П/0112-14-3-23, который должен быть заключен по форме, установленной или согласованной Кредитором, до предоставления первого Транша;

- Поручительством GTCS Trading JLT в соответствии с Договором поручительства № 3П/0112-14-3-23, который должен быть заключен по форме, установленной или согласованной Кредитором, в течение 90 календарных дней со дня предоставления первого Транша.

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

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

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

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

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

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

Данный факт подтверждается Протоколом рассмотрения материалов проверки от 21.05.2018 № б/н (т. 10 л.д. 69-72).

Кроме того, Общество ни в заявлении о признании недействительным решения ФНС России, ни в представленных Правовом обосновании и Возражениях на отзыв не оспаривает выводы о наличии взаимозависимости между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT.

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

ФНС России в ходе проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, проведен анализ характеристик контролируемой сделки:

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

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

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

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

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

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

В пункте 1.1, представленных контрактов от 11.02.2015 № 5, от 23.06.2015 № 8, от 25.08.2014 № 12, от 09.10.2014 № 13 указано, что Продавец (ООО «ТД «РИФ») обязуется поставить, а покупатель (GTCS Trading DMCC (JLT)) принять и оплатить товар - сельскохозяйственную продукцию (далее - Товар).

Согласно пункту 2 вышеуказанных контрактов товар должен соответствовать качественным показателям по ГОСТ РФ.

Согласно информации, указанной в уведомлении о контролируемых сделках ООО «ТД «РИФ», а также согласно информации коммерческих инвойсов и дополнительных соглашений к контрактам, в адрес GTCS Trading DMCC (JLT) в 2015 году поставлялась сельскохозяйственная продукция следующих видов: Ячмень - ТН ВЭД 1003900000; Кукуруза - ТН ВЭД 1005900000; Пшеница - ТН ВЭД 1001990000; Горох - ТН ВЭД 0713109009.

Согласно пункту 4 контрактов указано, что на отправляемый товар должен быть предоставлен сертификат качества.

Ячмень.

На основании ГОСТ 28672-90 «Ячмень. Требования при заготовках и поставках» (т. 10 л. д. 73-75) ячмень в зависимости от качества делится на два класса на основании требований, указанных в ГОСТ 28672-90. Ячмень 1-го класса предназначен для использования на продовольственные цели, а 2-го класса - для выработки солода в спиртовом производстве, комбикормов и на кормовые цели.

В соответствии с ГОСТ Р 53900-2010 «Ячмень кормовой» (т. 10 л. д. 76-80) по физико-химическим показателям, зерно кормового ячменя подразделяют на три класса качества на основании требований, указанных в ГОСТ Р 53900-2010. Определение класса ячменя кормового происходит по наихудшему значению одного из показателей качества.

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

Кукуруза.

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

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

Пшеница.

В соответствии с ГОСТ Р 52554-2006 «Пшеница» Технические условия» (т. 10 л. д. 91-96) пшеница в зависимости от качества делится на пять классов на основании требований, указанных в ГОСТ Р 52554-2006.

Согласно данным сертификатов качества зерна, выданных ростовским филиалом ФГБУ «Центр оценки качества зерна», фактический качественный состав закупаемой ООО «ТД РИФ» и в дальнейшем экспортируемой пшеницы по основным параметрам соответствует ГОСТ Р 52554-2006, а именно: пшенице 3-5 класса.

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

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

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

Также, на основании договора на перевалку зерновых и масличных культур от 02.03.2015 № М-2015/04 (т. 10 л. д. 142-157), заключенного между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Исполнитель). Предметом Договора является, что Исполнитель оказывает Заказчику услуги по перевалке зерновых культур Заказчика на перегрузочном комплексе на экспорт в Новороссийском морском торговом порту в соответствии с описанием и перечнем таких услуг, приведенным в Приложении 1, а Заказчик обязуется предъявить для «перевалки» («поставлять») на Зерновой терминал согласованные объемы зерновых культур, обеспечить их вывоз с Зернового терминала в предусмотренные Договором сроки, оплачивать оказываемые Исполнителем Услуги в порядке, предусмотренном Договором, а также выполнять иные обязательства, закрепленные в Договоре. В соответствии с Договором и в порядке, предусмотренном Приложением, Исполнитель обязуется оказывать Заказчику, в том числе следующие услуги:

- осуществлять приемку зерновых культур по количеству и качеству;
- осуществлять технологическое формирование (накопление) судовой партии зерновых культур.

В соответствии с сертификатами качества лаборатории "Новороссийского филиала ФГБУ "Центр оценки качества зерна", а также сертификатами, представленными ЗАО «СЖС Восток Лимитед», с Новороссийского терминала отгружалась пшеница, соответствующая 3-4 классов.

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

Горох.

На основании ГОСТ 28674-90 «Горох. Требования при заготовках и поставках» (т. 10 л.д. 97-100) горох в зависимости от качества делится на три класса на основании требований, указанных в ГОСТ 28674-90. Горох 1-го и 2-го классов предназначен для переработки в крупу, а горох 3-го класса - на кормовые цели и для переработки в комбикорма.

Согласно данным сертификатов качества, фактический качественный состав экспортируемого гороха по основным параметрам в анализируемых сделках соответствует ГОСТ 28674-90, а именно: гороху 3 класса.

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

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

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

Реализация продукции ООО «ТД РИФ» (Продавец) в адрес GTCS Trading DMCC (JLT) (Покупатель) в 2015 году осуществлялась на основании 4 Контрактов: от 11.02.2015 № 5, от 23.06.2015 № 8, от 25.08.2014 № 12 от 09.10.2014 № 13.

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

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

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

В соответствии с пунктом 4.3 Контрактов на отправляемый товар должны быть предоставлены следующие документы:

- Сертификат о происхождении товара;
- Радиологический сертификат;
- Сертификат качества;
- Фитосанитарный сертификат.

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

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

В соответствии с п. 2.2 Контрактов единицей измерения товара является 1 (одна) метрическая тонна.

В соответствии с п. 2.4 Контрактов оплате подлежит фактически поставленное количество товара.

В соответствии с п. 4.2 Контрактов:

- от 11.02.2015 № 5 и от 23.06.2015 № 8, Покупатель обязан до начала отгрузки согласовать с Продавцом количество и ассортимент партии товара и название судна.

- от 25.08.2014 №12 от 09.10.2014 №13, Покупатель обязан не позднее чем за 7 (семь) календарных дней до предполагаемой даты отгрузки в письменной форме согласовать количество отдельной партии товара и название судна с Продавцом.

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

В соответствии с представленными коносаменентами, в 2015 году ООО «ТД РИФ» осуществляло поставку с/х продукции партиями до 65 859 т., в частности:

- Пшеница - объем партии составлял до 65 859 т.;
- Ячмень - объем партии составлял до 52 478 т.;
- Кукуруза - объем партии составлял до 5 528 т.;

- Горох - объем партии составлял до 3 297 т.

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

В соответствии с п. 2.3 Контрактов ориентировочная стоимость Контрактов составляет:

- от 11.02.2015 № 5, дополнительное соглашение от 27.08.2015 № 60 (т. 10 л. д. 107-108) - 1 000 000 000 долл. США.

- от 25.08.2014 № 12, дополнительное соглашение от 31.03.2015 № 98 (т. 10 л. д. 109 -110) - 200 000 000 долл. США.

- от 23.06.2015 № 8 - 3 000 000 000 руб. – от 09.10.2014 № 13 - 10 000 000 евро.

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

Платёж должен быть осуществлён в валюте Контракта (Контракты № 5 и № 12 в долл. США, Контракт № 13 в евро, Контракт № 8 в рос. руб.) посредством банковского (SWIFT) перевода.

Платёж за партию товара осуществляется в течение:

- 30 (тридцати) календарных дней с даты фактического вывоза товара с территории РФ. Покупатель вправе осуществить частичную или полную предоплату за товар, поставляемый Продавцом по настоящему Контракту (Контракт № 12).

- 60 (шестидесяти) календарных дней с даты фактического вывоза товара с территории РФ. Покупатель вправе осуществить частичную или полную предоплату за товар, поставляемый Продавцом по настоящему Контракту (Дополнительное соглашение от 11.02.2015 № 14 к Контракту № 5, Дополнительное соглашение от 10.04.2015 к Контракту № 13, Контракт № 8).

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

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

В соответствии с актами сверками взаимных расчетов, представленными налогоплательщиком в ответ на требование территориального налогового органа по поручению от 23.03.2017 № ЕД-05-13/552дсп@, срок оплаты за товары, поставленные по Контрактам между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading DMCC (JLT) в 2015 году, составлял:

- от 11.02.2015 № 5 - предоплата 10-64 дней;

- от 23.06.2015 № 8 - предоплата 43-65 дней;

- от 25.08.2014 № 12 - предоплата 36-76 дней;

- от 09.10.2014 № 13 - предоплата до 219 дней.

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

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

В соответствии с п. 4.6 Контрактов поставка последней партии товара должна быть совершена Продавцом в срок:

- Контракт от 11.02.2015г. № 5, дополнительное соглашение от 29.06.2016г. № 117 (т. 118-119) - до «07» октября 2015г. включительно;

- Контракт от 23.06.2015 № 8 - до «30» апреля 2016 г. включительно;

- Контракт от 25.08.2014 №12 - до «27» февраля 2015 г. включительно;

- Контракт от 09.10.2014 №13, дополнительное соглашение от 27.04.2015 №11 (т. 10 л. д. 120-121) - до «10» июля 2015 г. включительно;

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

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

В соответствии с первичными документами (коносаменами) поставка с/х продукции по Контрактам в 2015 году осуществлялась на борт судов, заявленных GTCS Trading DMCC (JLT), в портах Азов, Кавказ, Новороссийск, Севастополь.

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

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

Цены на товар отражались в Дополнительных соглашениях (Спецификациях) к Контрактам, действующие с момента их подписания.

В письме ООО «ТД РИФ» от 07.03.2017 №07/02, представленном в ответ на требование от 19.01.2017 № 13-1-14/0013ДСП, отражена следующая информация в отношении порядка определения цен на товары:

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

В соответствии с первичными документами, поставка товаров по цене, согласованной в Дополнительном соглашении (Спецификации), в основном осуществлялась в течение 1-42 дней с даты их подписания.

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

На основании изложенного, при определении сопоставимых сделок ФНС России учтена возможность влияния на цену товара следующих условий Контрактов, заключенных между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading JLT: качество поставляемого товара; объем поставки; срок оплаты за поставленные товары; валюта контракта; условия поставки; базис поставки; момент согласования цены и период поставки; проведенный анализ функций, активов и рисков сторон контролируемых сделок показал следующее.

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

В ответ на требование от 19.01.2017 № 13-1-14/0012ДСП о представлении документации по проверяемым контролируемым сделкам, предусмотренной статьей 105.15 НК РФ, налогоплательщиком было представлено письмо от 07.03.2017 № 07/01 (т. 10 л.д. 125-127). В указанном письме отсутствуют сведения о функциях лиц,

являющихся сторонами сделки, об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении (абзац 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 НК РФ).

В ответ на требование налогового органа по поручению об истребовании документов от 23.03.2017 № ЕД-05-13/552дсп@ о предоставлении сведений, абзацем 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 НК РФ налогоплательщик письмом от 10.04.2017 № 10/02 (т. 9 л.д. 57-58) предоставил информацию об условиях сделок, предусмотренных заключенными Контрактами (информация аналогична сведениям, содержащимся в письме налогоплательщика от 07.03.2017 № 07/01).

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.5 НК РФ учет функций, исполняемых сторонами сделки, при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется с учетом материальных и нематериальных активов, находящихся в распоряжении сторон сделки. При этом под активами в целях настоящей главы понимаются ресурсы (имущество, в том числе денежные средства, имущественные права, в том числе интеллектуальные права), которыми лицо владеет, пользуется или распоряжается в целях получения дохода. К основным функциям сторон сделки, которые учитываются при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки, в частности, относятся:

- 1) осуществление дизайна товаров и их технологической разработки;
- 2) осуществление производства товаров;
- 3) осуществление сборки товаров или их компонентов;
- 4) осуществление монтажа и (или) установки оборудования;
- 5) проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- 6) приобретение товарно-материальных ценностей;
- 7) осуществление оптовой или розничной торговли товарами;
- 8) осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию;
- 9) продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама;
- 10) хранение товаров;
- 11) транспортировка товаров;
- 12) страхование;
- 13) оказание консультаций, информационное обслуживание;
- 14) ведение бухгалтерского учета;
- 15) юридическое обслуживание;
- 16) предоставление труда работников (персонала);
- 17) выполнение агентских функций, посредничество;
- 18) финансирование, осуществление финансовых операций;
- 19) осуществление контроля качества;
- 20) осуществление стратегического управления, в том числе определение ценовой политики, стратегии производства и реализации товаров (работ, услуг), объема продаж, ассортимента товаров (предлагаемых работ, услуг), их потребительских свойств, а также осуществление оперативного управления;
- 21) обучение, повышение квалификации сотрудников;
- 22) организация сбыта и (или) производства товаров с привлечением других лиц, располагающих соответствующими мощностями.

Функции, выполняемые ООО «ТД РИФ» Осуществление сборки товаров или их компонентов

В соответствии с документами, поступившими в ответ на требования территориального налогового органа по поручениям об истребовании документов в отношении ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» от 05.08.2016 № ЕД-5-13/1305ДСП® (т. 10 л.д. 132-133) и в отношении ООО «ТД РИФ» от 15.05.2017 № АС-5-13/1120ДСП® (т.

10 л.д. 134-135), между налогоплательщиком (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель) заключен договор перевалки грузов от 05.07.2010 № 036 (т. 10 л.д. 136-139). В соответствии с п. 1.1. указанного договора Исполнитель оказывает Клиенту услуги по разгрузке и приёмке зерновых из автомашин, определению качества товара в лаборатории Исполнителя, при необходимости его сушке и подработке, по хранению, накоплению партий груза, а также услуги по погрузке груза на автомобиль или судно.

В ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» утвержден Регламент формирования отгрузочных партий № ИЛ 7/2-004-06/13 (т. 10 л.д. 140-141), в соответствии с которым:

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

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

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

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

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

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

В соответствии с поступившими документами (Распоряжениями на формирование партии зерна (композита), письмами ООО «ТД РИФ» о необходимости формирования партии зерна (композита), Карточками анализа зерна) ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» в 2015 году формировала для ООО «ТД РИФ» композиты пшеницы из различных классов хранящейся пшеницы, которые впоследствии отгружались в адрес GTCS Trading DMCC (JLT).

Также, на основании договора на перевалку зерновых и масличных культур от 02.03.2015 № М-2015/04 (т. 10 л. д. 142-157), заключенного между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Исполнитель). Предметом Договора является, что Исполнитель оказывает Заказчику услуги по перевалке зерновых культур Заказчика на перегрузочном комплексе на экспорт в Новороссийском морском торговом порту в соответствии с описанием и перечнем таких услуг, приведенным в Приложении 1, а Заказчик обязуется предъявить для «перевалки» («поставлять») на Зерновой терминал согласованные объемы зерновых культур, обеспечить их вывоз с Зернового терминала в предусмотренные Договором сроки, оплачивать оказываемые Исполнителем Услуги в порядке, предусмотренном Договором, а также выполнять иные обязательства, закрепленные в Договоре. В соответствии с Договором и в порядке, предусмотренном Приложением, Исполнитель обязуется оказывать Заказчику в том числе следующие услуги:

- осуществлять приемку зерновых культур по количеству и качеству;
- осуществлять технологическое формирование (накопление) судовой партии зерновых культур.

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

В пункте 3.15 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.1995 №

49 (ред. от 08.11.2010) приводится расшифровка показателей, которые относятся к товарно-материальным ценностям (ТМЦ). В частности, Минфин России относит к ТМЦ производственные запасы, готовую продукцию, товары, прочие запасы.

ООО «ГД РИФ» является торговой организацией, осуществляющей перепродажу закупаемых товаров. Так согласно декларации по налогу на прибыль за 12 месяцев 2015 года (т. 11 л.д. 7-31) доходы от реализации налогоплательщика (стр. 010 Листа 02) сформированы исключительно за счет выручки от реализации покупных товаров (стр. 012 Приложения № 1 к Листу 02), которая составила 49 937 160 736 руб. Стоимость реализованных покупных товаров составила 44 157 719 097 руб. (стр. 030 Приложения № 2 к Листу 02).

В письме ООО «ГД РИФ» от 06.10.2016 № 06/02 (т. 11 л.д. 1-6), полученном от территориального налогового органа в ответ на письмо от 16.03.2017 13-1-12/0010дсп@, указаны следующие пояснения в отношении организации работы по закупкам сельхозпродукции:

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

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

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

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

В соответствии с Регистром учета доходов ООО «ГД РИФ», а также представленными первичными документами (инвойсами, коносаменами мемориальными ордерами, выписками из лицевых счетов) налогоплательщик в 2015 году реализовал в адрес GTCS Trading DMCC (JLT) с/х товаров на сумму более 44,1 млрд. руб.

Кроме того, в соответствии с пунктом 2.6 Контрактов, заключенных между ООО «ГД РИФ» (Продавец) и GTCS Trading DMCC (JLT) (Покупатель), по окончании погрузки обязательна фумигация товаров за счет Продавца. В соответствии с Регистром учета косвенных расходов ООО «ГД РИФ» за 2015 год, представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@, налогоплательщик в 2015 году осуществлял указанные расходы.

Письмом УФНС России по Ростовской области от 15.06.2017 № 18-1-14/491 в ответ на поручение об истребовании документов от 15.05.2017дсп@ № АС-5-13/1120ДСП® (т. 11 л.д. 32-33) представлен договор от 14.04.2015 № 23/15-118 (т. 11 л.

д. 34-37), заключенный между ООО «ТД «РИФ» «Заказчик» и ФГУП «Республиканский фумигационный Отряд» Федеральной службы по ветеринарному и фитосанитарному надзору (Исполнитель). Пунктом 1.1 Договора предусмотрено, что Заказчик поручает, на основании письменной заявки, а Исполнитель принимает на себя обязательства по проведению дезинсекции и дегазации продукции растительного происхождения. Пунктом 1.2 установлено, что перечень и описание обрабатываемых объектов указан в приложении (-ях) к договору. Указанные услуги по фумигации сельскохозяйственной продукции в 2015 году подтверждаются первичными документами (счетами-фактурами, актами выполненных работ, актом сверки, выписками из лицевого счета, платежными поручениями).

Письмом УФНС России по Ростовской области № 18-1-14/491 от 15.06.2017 в ответ на поручение об истребовании документов от 15.05.2017 № АС-5-13/1120ДСП@ представлены:

- договор транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров от 12.01.2015 № 02-15/ЭКСП (т. 11 л.д. 38-46), заключенный между ООО «Алексенат» (Экспедитор) и ООО «ТД «РИФ» (Клиент). Предметом договора является организация и/или выполнение комплекса услуг, связанных с транспортно-экспедиционным обслуживанием (ТЭО) зерновых грузов, Клиента, при осуществлении погрузочно-разгрузочных работ Грузов Клиента в Порту (Порт - ОАО «Новороссийский комбинат хлебопродуктов») по варианту «Элеватор - борт судна» в целях обеспечения международной перевозки и соответствующего вывоза Груза Клиента за пределы территории РФ, по поручению Клиента за определенное в договоре вознаграждение и за счет Клиента. Пунктом 2.2 Договора предусмотрено, что для выполнения комплекса услуг по данному договору Экспедитор может привлекать третьих лиц, при этом Экспедитор несет ответственность за действия третьих лиц как за свои собственные. Пунктом 2.3 Договора установлено, что комплекс услуг по договору определяется в Приложениях к договору и представляет собой дифференцированный список услуг, выполняемых непосредственно Экспедитором и/или выполняемых третьими лицами. Согласно Приложению № 1 в стоимость и перечень услуг ТЭО к Договору входит стоимость дезинсекции трюмов судов под перевозку зерна на фуражные цели рассчитывается на основании договора и действующих ставок соответствующей организации и оплачивается Клиентом Экспедитору против предоставления подтверждающих расходы счетов и актов.

Данные услуги подтверждаются первичными документами (актами выполненных работ (услуг), выпиской из лицевого счета, счетами-фактурами, протоколами исследований, отчетами Экспедитора) за 2015 год;

- договор транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров от 02.03.2015 № М-2015/05 (т. 11 л.д. 47-62), заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Клиент) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Экспедитор). Предметом Договора является, выполнение комплекса услуг транспортно-экспедиционного обслуживания (ТЭО) зерновых культур (Груз) Клиента, при осуществлении Перевалки (перегрузки) Груза Клиента по варианту «Терминал-борт судна» при организации международной перевозки Груза за пределы территории РФ в таможенной процедуре экспорта, по поручению Клиента за определенное вознаграждение и за счет Клиента. Пунктом 2.2 Договора предусмотрено, что для выполнения комплекса Услуг ТЭО по Договору Экспедитор может привлекать третьих лиц, при этом Экспедитор несет ответственность за действия третьих лиц как за свои собственные. Комплекс Услуг ТЭО по Договору определяется Приложением № 1 к Договору и представляет собой список услуг, выполняемых непосредственно Экспедитором и/или третьими лицами. Согласно Приложению № 1 к Договору, в перечень услуг, выполняемых по поручению Экспедитора третьими лицами на компенсационной основе, входит в т.ч. стоимость дезинсекции трюмов судов под

перевозку зерна на фуражные цели рассчитывается на основании Договора и действующих ставок соответствующей организации и оплачивается Клиентом Экспедитору на основании предоставленных Экспедитором подтверждающих расходы счетов и актов. Данные услуги подтверждаются первичными документами (счетами-фактурами, актами выполненных работ (услуг), актами возмещения расходов, отчетами третьих лиц к Договору, счетами на оплату, выпиской из лицевого счета) за 2015 год.

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

В соответствии с п. 1.1 договора перевалки грузов от 05.07.2010 № 036, заключенным между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель), налогоплательщик имеет право одновременно хранить на складах Исполнителя не более 6 000 (шесть тысяч) тонн каждого вида, заявленного им и подтвержденного Исполнителем груза. Пунктом 1 Дополнительного соглашения от 17.06.2013 к указанному договору перевалки грузов было установлено, что Клиент имеет право одновременно хранить на складах Исполнителя заявленный им и подтвержденный Исполнителем груз без ограничений.

Пунктом 3.3 Договора на перевалку зерновых и масличных культур от 02.03.2015 № М-2015/04, заключенного между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Исполнитель), установлено, что в ставку перевалки включено технологическое формирование (накопление) судовой партии зерновых культур на зерновом терминале в течение 21 суток с даты поставки, определяемой по дате выгрузки на зерновом терминале каждого транспортного средства («Технологический период формирования (накопления) судовой партии»). Пунктом 1 Дополнительного соглашения №1 от 02.03.2015 к Договору предусмотрено, что в связи с временным введением с 01 февраля 2015 по 30 июня 2015 года экспортной пошлины на пшеницу в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 25.12.2014 № 1495 «О внесении изменений в ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств - участников соглашений о Таможенном союзе» Стороны пришли к соглашению увеличить максимальный срок технологического периода формирования (накопления) судовой партии зерновых культур на зерновом терминале сверх технологического периода формирования (накопления) судовой партии до 90 суток.

Пунктом 2.10 Договора предусмотрено, что технологическое формирование (накопление) судовых партий зерновых культур на зерновом терминале осуществляется обезличено, то есть зерновые культуры Заказчика могут смешиваться с зерновыми культурами других клиентов Исполнителя того же качества/класса/типа.

В письме ООО «ТД РИФ» от 06.10.2016 № 06/02 (т. 11 л.д. 1-6) указаны следующие пояснения в отношении принципа сотрудничества с терминалами и портами:

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

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

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

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

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

В соответствии с договором от 05.07.2010 № 036 ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» осуществляло услуги по перевалке зерна ООО «ТД РИФ», на суда, номинированные GTCS Trading DMCC (JLT). Данные услуги, подтверждаются первичными документами (счетами-фактурами, актами выполненных работ (услуг), выписками из лицевого счета за 2015 год, платежными поручениями) за 2015 год.

Перевалка с/х продукции, поставляемой в рамках проверяемых контролируемых сделок, осуществлялась также на основании следующих договоров:

- договор на перевалку зерновых и масличных культур от 02.03.2015 № М-2015/04, заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Исполнитель);

- договора на организацию перевалки по варианту «Элеватор НЗТ (НКХП) - Борт Судна» и транспортной экспедиции зерна и семян насыпью, вывозимых с территории Российской Федерации от 05.03.2015 № 602-10249Г и от 08.04.2015 № 602-10264Г (т. 11 л.д. 74-99), заключенные между ОАО «Новороссийский морской торговый порт» (Порт) и ООО «ТД «РИФ» (Заказчик).

Кроме того, в соответствии с Регистром учета косвенных расходов ООО «ТД РИФ» за 2015 год, представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@, налогоплательщик в 2015 году осуществлял расходы по транспортно-экспедиционному обслуживанию.

В ответ на требование территориальных налоговых органов по поручению об истребовании документов от 15.05.2017 № АС-5-13/1120ДСП® были получены документы, касающиеся услуг по транспортировке товаров в рамках проверяемых контролируемых сделок, в частности:

Документы, подтверждающие оказание транспортно-экспедиционных услуг:

- договор транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров от 02.03.2015 № М-2015/05, заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Клиент) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Экспедитор). Предметом Договора является, выполнение комплекса услуг транспортно-экспедиционного обслуживания (ТЭО) зерновых культур (Груз) Клиента, при осуществлении Перевалки (перегрузки) Груза Клиента по варианту «Терминал-борт судна» при организации международной перевозки Груза за пределы территории РФ в таможенной процедуре экспорта, по поручению Клиента за определенное вознаграждение и за счет Клиента.

- договор от 12.01.2015 № ТЛ-2015/002 (т. 11 л. д. 100-106) об оказании услуг по оперативному управлению и информационному обеспечению, заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ООО «Транспортная логистика» (Исполнитель). Предметом Договора является, что Исполнитель обеспечивает круглосуточное логистическое и диспетчерское сопровождение и координацию автотранспорта, железнодорожных собственных и/или арендованных вагонов Заказчика, в целях надлежащей своевременной доставки зерновых грузов Заказчика в адрес ОАО «НКХП» (далее - Терминал) и вывода порожних транспортных средств Заказчика с Терминала;

- договор от 01.06.2015 № ТЛ-2015/41 (т. 11 л. д. 107-117) транспортной экспедиции при международной перевозке товаров, заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Клиент) и ООО «Транспортная логистика» (Экспедитор). Предметом Договора является, что Экспедитор обязуется по поручению, за вознаграждение и за счет Клиента выполнить или организовать выполнение определенных Договором услуг транспортно-экспедиционного обслуживания, связанных с перевалкой зерновых грузов Клиента, предназначенных для вывоза с территории РФ по таможенной процедуре «Экспорт», при организации международной перевозки грузов Клиента;

- договор транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров от 12.01.2015 № 02-15/ЭКСП (т. 11 л. д. 38-46), заключенный между ООО «Алексенат» (Экспедитор) и ООО «ТД «РИФ» (Клиент). Предметом договора является организация и/или выполнение комплекса услуг, связанных с транспортно-экспедиционным обслуживанием (ТЭО) зерновых грузов, Клиента, при осуществлении погрузочно-разгрузочных работ Грузов Клиента в Порту (Порт - ОАО «Новороссийский комбинат хлебопродуктов») по варианту «Элеватор - борт судна» в целях обеспечения международной перевозки и соответствующего вывоза Груза Клиента за пределы территории РФ, по поручению Клиента за определенное в договоре вознаграждение и за счет Клиента.

Документы, подтверждающие оказание иные транспортные услуги:

- агентский договор от 12.01.2015 № ТЛ-2015/03 (т. 11 л. д. 118-125, заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Принципал) и ООО «Транспортная логистика» (Агент). Пунктом 1.1 Договора предусмотрено, что Принципал поручает, а Агент принимает на себя обязательство совершать от своего имени и за счет Принципала юридические и иные действия по организации сертификации, отгрузки и отправки железнодорожным/автомобильным транспортом зерновых культур;

- договор от 28.01.2015 № РАТ/РнД/15-ТУ-14 (т. 11 л. д. 126-139), заключенный между ЗАО «Русагротранс» (Исполнитель) и ООО «ТД «РИФ» (Заказчик). Договором предусмотрены услуги, связанные с перевозкой грузов Заказчика железнодорожным транспортом по территории Российской Федерации. Данные услуги подтверждаются выписками из лицевого счета за 2015 год;

- договор от 02.03.2015 № М-2015/06 (т. 11 л.д. 140-144) об оказании услуг по отправке порожних/груженых ж/д вагонов по территории РФ и за ее пределы (далее - Договор), заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Исполнитель);

- договор на оказание буксирных услуг от 01.09.2015 № 5-Б/К-15 (т. 12 л.д. 1-11), заключенный между ООО «Линтер» (Исполнитель) и ООО «ТД «РИФ» (Заказчик). Предметом Договора является, что Исполнитель обязуется выполнять для Судна в пределах акватории Порта Тамань или Порта Кавказ, услуги Буксиров, по обслуживанию морских судов, судов внутреннего плавания и судов смешанного плавания, по ставкам, указанным в Приложении №1 к Договору, а Заказчик обязуется оплатить оказанные Услуги в порядке и сроки, установленные Договором.

Выполнение транспортно-экспедиционных и иных услуг подтверждается первичными документами (счетами-фактурами, актами выполненных работ (услуг), выписками из лицевого счета за 2015 год).

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

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

- Сертификат о происхождении товара;
- Радиологический сертификат;

- Сертификат качества;
- Фитосанитарный сертификат.

УФНС России по Ростовской области в ответ на поручение об истребовании документов от 21.04.2016 № ЕД-5-13/615дсп@ (т. 10 л.д. 81-85) представлены Сертификаты качества на товары, поставляемые ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading DMCC (JLT) в 2015 году.

В соответствии с Регистром учета косвенных расходов ООО «ТД РИФ» за 2015 год (т. 17 л.д. 25-145), представленным письмом УФНС России по Ростовской области от 02.06.2017 № 22-19/109дсп@, налогоплательщик в 2015 году осуществлял расходы по оформлению сертификатов.

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

Письмом УФНС России по Ростовской области от 11.10.2017 № 18-1-14/1039@ в ответ на поручение об истребовании документов от 21.08.2017дсп@ № АС-5-13/2465ДСП@ представлен агентский договор от 01.06.2010 № 25 (т. 11 л. д. 118-125), заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Принципал) и ООО «ПРОМЭКС-АЗОВ» (Агент), которым предусмотрено, что Агент обязуется по поручению Принципала за вознаграждение по транспортно-экспедиционному обслуживанию (ТЭО) совершать от своего имени, но за счет Принципала, сделки для организации экспедирования судовых партий зерна и продуктов переработки зерновых; семена подсолнечника и шрот подсолнечника в г. Азове и/или других городах (портах) Ростовской области, сертификацию груза, его таможенное оформление. ТЭО - представляет собой порядок оказания услуг по организации оформления перевозочных документов, документов для таможенных целей и других документов, необходимых для осуществления перевозки груза. Из представленных первичных документов (счетов, счетов-фактур, отчетов агента об исполнении поручения) к агентскому договору от 01.06.2010 № 25 следует, что ООО «ПРОМЭКС-АЗОВ» (Агент) с привлечением третьих лиц осуществляло услуги по оценке безопасности и качеству зерна в 2015 году.

Письмом ИФНС России № 34 по г. Москве от 21.06.2017 №120413 в ответ на поручение об истребовании документов от 30.05.2017 № ЕД-5-13/1215дсп@ представлен договор от 26.05.2014 № 105 (т. 12 л.д. 15-23), заключенный между ФГБУ «Центр оценки качества зерна» и ООО «Промэкс-Азов», на оказание услуг по подтверждению соответствия качества и безопасности с/х товаров с выдачей соответствующих документов. В рамках указанного договора ФГБУ «Центр оценки качества зерна» оформлялись сертификаты качества на товары, поставляемые ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading DMCC (JLT) в 2015 году.

Кроме того, письмом УФНС России по Ростовской области № 18-1-14/491 от 15.06.2017 в ответ на поручение об истребовании документов от 15.05.2017 № АС-5-13/1120ДСП@ были представлены следующие документы, подтверждающие исполнение функции по оценке качества товаров:

- договор транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров от 12.01.2015 № 02-15/ЭКСП (т. 11 л.д. 38-46), заключенный между ООО «Алекснат» (Экспедитор) и ООО «ТД «РИФ» (Клиент). Согласно перечню услуг, выполняемых третьими лицами по поручению Экспедитора и оплачиваемых Клиентом на компенсационной основе:

- организация сертификации груза Клиента (сертификат о транспортных характеристиках груза, сертификат качества, фитосанитарный сертификат, ветеринарный сертификат на зерно на фуражные цели, радиологический сертификат, сертификат происхождения, а также сертификат здоровья, если оформляется и другие) рассчитывается на основании договоров, действующих ставок и условий оплаты этих

организаций и оплачивается Клиентом Экспедитору против предоставления подтверждающих расходы счетов и актов соответствующих организаций.

- договор на оказание услуг филиалом ФГБУ «ВНИИКР» в области карантина растений от 23.04.2015 № РД-2-013 (т. 12 л.д. 26-28), заключенный между Ростовским филиалом ФГБУ «Всероссийский центр карантина растений» (Исполнитель) и ООО «ТД «РИФ» (Заказчик). Предметом Договора является, что Исполнитель обязуется по заявке Заказчика провести работы по организации и проведению обследований, исследований,

испытаний, экспертиз, анализов и оценок, с целью установления карантинного фитосанитарного состояния подкарантинных материалов (Услуги), а Заказчик обязуется оплатить эти Услуги;

- договор транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров от 02.03.2015 № М-2015/05, заключенный между ООО «ТД «РИФ» (Клиент) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Экспедитор). В список услуг согласно Приложению № 1 к Договору входят:

- услуги по оформлению документов в т.ч.: (оформление товаросопроводительной, товаротранспортной, фитосанитарной (карантинной), ветеринарной и т.п. документации и комплекта перевозочных документов);

Также, в перечень услуг, выполняемых по поручению Экспедитора третьими лицами на компенсационной основе, входят в т.ч.:

- сертификация Груза Клиента (сертификат о транспортных характеристиках груза, сертификат качества, фитосанитарный сертификат, ветеринарный сертификат на зерно на фуражные цели, радиологический сертификат и другие) рассчитывается на основании договоров, действующих ставок этих организаций и оплачивается Клиентом Экспедитору по Договору.

Исполнение договоров, представленных письмом УФНС России по Ростовской области № 18-1-14/491 от 15.06.2017, подтверждаются первичными документами (счетами-фактурами, актами выполненных работ (услуг), актами возмещения расходов, отчетами третьих лиц к Договору, актами приема-передачи выполненных услуг, счетами на оплату, протоколами исследований, заключениями карантинной экспертизы, актами осмотра образцов (проб), выпиской из лицевого счета).

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

Также, письмом ИФНС России № 29 по г. Москве от 26.07.2017 № 26-10/033052ДСП@ в ответ на поручение об истребовании документов от 30.05.2017 №ЕД-5-13/1216дсп@ было представлено соглашение от 01.02.2015 № SA-199-AGR №15 (т. 12 л.д. 29-48), заключенное между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и АО «СЖС ВОСТОК ЛИМИТЕД» (Исполнитель). Указанным Соглашением предусмотрено, что Исполнитель оказывает услуги Клиенту путем сбора и обобщения информации о наличии /количестве/качестве/иных характеристиках груза/продукта/объекта (в том числе путем проверки и контроля, то есть - инспекции) в определенном Клиентом месте с последующим предоставлением в распоряжение Клиента результатов обработки этой информации в согласованной Клиентом форме. Согласно Перечню услуг и расценок, к Соглашению, Исполнитель оказывает Клиенту услуги путем входного контроля в портах Астрахани, включая порт Оля, Керчь, Кавказ, порты Краснодарского края и Ростовской области, а именно: отбор проб из грузовиков, ж/д вагонов, склада/зернохранилища, на наличие жуков и анализ одного составного образца для каждого поставщика (протеина, влаги, вес, число падения, сырой

клейковины, инородных предметов, зерновая примесь, наличие жуков в зернах). Данные услуги, подтверждаются представленными сертификатами проведенных тестов зерна в 2015 году, а также выписками по счетам ООО «ТД «РИФ» за 2015 год, представленными УФНС России по Ростовской области письмом от 26.07.2017 №18-1-24/847дсп@.

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

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

В соответствии с представленными первичными документами GTCS Trading JLT в 2015 году закупило у ООО «ТД РИФ» с/х продукции на сумму более 44 млрд. руб.

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

Осуществление оптовой или розничной торговли товарами

Согласно таможенным декларациям, а также имеющимся коносаментам, товары, поставленные ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading DMCC (JLT) в 2015 году, отправлялись в более чем 30 стран. Основными направлениями поставок являлись Турция, Саудовская Аравия, Египет, Кения, Иран, Бангладеш. Грузополучателями товаров, помимо GTCS Trading DMCC (JLT), отражались различные юридические лица.

В соответствии с финансовыми отчетами GTCS Trading JLT за 2014-2016 гг. основным видом деятельности компании является торговля зерном.

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

- Компетентными органами Великобритании письмом от 14.11.2017 № EoI/F/30759/LS (т. 7 л.д. 139-142; т. 9 л.д. 1-3) представлен контракт, заключенный между GTCS Trading JLT и HOLBUD LIMITED, на поставку ячменя от 08.05.2014 № 786-110-9623, закупленного у ООО «ТД РИФ» в 2014 году;

- Компетентными органами Великобритании письмом от 28.09.2017 № EoI/F/30760/LS (т. 7 л.д. 143-149; т. 9 л.д. 4-9) представлены контракты, заключенные между GTCS Trading JLT и MIDGULF SERVICES LIMITED через брокера AGRANDA INTERNATIONAL GMBH (Германия), на поставку ячменя, закупленного у ООО «ТД РИФ» в 2014 году, а также первичные документы, подтверждающие их исполнение;

- Компетентными органами Ливана письмом от 29.12.2017 № 1713 (т. 8 л.д. 1-29; т. 9 л.д. 10-40) представлены контракты, заключенные между GTCS Trading JLT и MODERNMILLS OF LEBANON, на поставку с/х продукции, закупленной у ООО «ТД РИФ» в 2015 году, а также первичные документы, подтверждающие их исполнение.

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

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

В ответ на требования территориальных налоговых органов по поручениям об истребовании документов № ЕД-5-13/1829ДСП®, № ЕД-5-13/1823ДСП®, № ЕД-5-13/1838ДСП® и от 15.05.2017 № АС-5-13/1118ДСП@ получены документы, касающиеся фрахта судов (т. 12 л.д. 49-150; т. 13 л.д. 1-38), на которые осуществлялась отгрузка товаров в рамках проверяемых контролируемых сделок, в частности:

- договор от 20.03.2015, заключенный между ООО «СА Шиппинг» и GTCS Trading DMCC (JLT);

- договоры фрахта от 14.11.2014 № 14/0714, от 10.02.2015 № 15/0058, от 11.02.2015 № 15/0064, 24.02.2015 № 15/0095, от 27.02.2015 № 15/0112, от 17.03.2015 № 15/0149, от 02.04.2015 № 15/0178, от 02.04.2015 № 15/0179, от 25.02.2015 № 15/0185, заключенные между ПАО «СЕВЕРО-ЗАПАДНОЕ ПАРОХОДСТВО» и GTCS Trading DMCC (JLT);

- договор № БН от 18.03.2014, заключенный между ООО «ФАРОСТРАНСФЛОТ» и GTCS Trading DMCC (JLT).

Часть товаров, поставленных в рамках проверяемых контролируемых сделок, направлялась в страну назначения через порт Кавказ, где осуществлялась перегрузка товара на морские суда. В соответствии с документами, полученными в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 15.05.2017 № АС-5-13/1119ДСП® (т. 13 л.д. 39-40), перевалка товаров по схеме «Борт-Борт» на рейде в порту Кавказ осуществлялась в соответствии с договором от 21.05.2014 № 05/2014 (т. 13 л.д. 41-51), заключенным между ООО «Линтер» и GTCS Trading DMCC (JLT).

Кроме того, в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1827ДСП® (т. 13 л.д. 52-53) был получен договор от 14.06.2013 № 27/13 (т. 13 л.д. 54-60), заключенный между ООО «Морское агентство АВАНГАРД» (Агент) и GTCS Trading DMCC (JLT) (Принципал). В соответствии с указанным договором Агент обязуется по поручению Принципала, являющегося судовладельцем или фрахтователем судна, за вознаграждение совершить от своего имени и за счет Принципала юридические и иные действия по представлению и защите интересов Принципала в порту.

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

В соответствии с документами, полученными в ответ на требование территориального налогового органа по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1831ДСП® (т. 13 л.д. 61-62), GTCS Trading JLT осуществляло страхование перевозки товаров, поставленных ООО «ТД РИФ» в 2014 году, по Генеральному полису страхования грузов от 03.04.2014 № RUCGNA03968-114 (т. 13 л.д. 63-70), заключенному с ЗАО «Страховая Компания ЭЙС».

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

На основании изложенного, функции между сторонами проверяемых контролируемых сделок представлены ответчиком в виде таблицы.

Условия сделок определяют функции, исполняемые её сторонами. При сопоставимости условий в анализируемой (проверяемой) и сопоставляемой сделке фактически осуществленные функции не оказывают влияние на цены. Исполняемые сторонами сделок функции необходимо учитывать при использовании методов, основанных на рентабельности, поскольку указанные функции влияют на расходы, а соответственно на прибыльность организаций. При этом в случае несоответствия условий анализируемой (проверяемой) и сопоставляемой сделки возможно осуществление корректировок на расходы, связанные с осуществлением определенных

функций, для приведения сделок к сопоставимым условиям (к примеру, на транспортные расходы при несопоставимости базиса поставки).

Проведенный анализ рисков, принимаемых сторонами сделки показал следующее.

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.5 НК РФ при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки также учитываются следующие риски, принимаемые каждой из сторон сделки при осуществлении своей деятельности и оказывающие влияние на условия сделки:

1) производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей;

2) риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий;

3) риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств;

4) риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав;

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

6) риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

7) инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций;

8) риск нанесения ущерба окружающей среде;

9) предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг);

10) риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск).

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

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

В ходе проверки было установлено, что ООО «ТД РИФ» заблаговременно закупалась с/х продукция, реализуемая в рамках проверяемой контролируемой сделки. Хранение товаров осуществляло ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» в рамках договора перевалки грузов от 05.07.2010 № 36 (т. 10 л.д. 136-139), ОАО «Новороссийский зерновой терминал» в рамках договора на перевалку зерновых и масличных культур от 02.03.2015 № М-2015/04 (т. 10 л.д. 142-157), заключенных с налогоплательщиком.

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

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

Риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств

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

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

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

В соответствии с договором от 05.07.2010 № 036 (т. 10 л.д. 136-139), заключенным между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель), при приемке груза на склады Исполнителя качество определяется лабораторией Исполнителя, согласно основным стандартным методам РФ, в соответствии с ГОСТ. Исполнитель осуществляет приемку груза на отдельный лицевой счет по количеству и качеству. Груз обезличивается с другим зерном по культурам, классам и типовому составу. Исполнитель обязан обеспечивать качественную и количественную сохранность поставленного груза с применением норм естественной убыли в соответствии с отраслевыми нормативами. Исполнитель несет ответственность за невыполнение своих обязательств, в пределах реального ущерба Клиенту и только в отношении того объема груза Клиента, по которому услуги Исполнителя оплачены Клиентом и который официально подтвержден Исполнителем.

На основании договора на перевалку зерновых и масличных культур от 02.03.2015 № М-2015/04 (т. 10 л.д. 142-157), заключенным между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Исполнитель) оказывает Заказчику услуги по перевалке зерновых культур Заказчика на перегрузочном комплексе на экспорт в Новороссийском морском торговом порту. Пунктом 2.8 Приложения № к Договору предусмотрено, что Исполнитель обязан обеспечивать в установленном порядке качественную и количественную сохранность зерновых культур с применением норм убыли.

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

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

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

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

В соответствии с договором от 05.07.2010 № 036, заключенным между ООО «ТД РИФ» (Клиент) и ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» (Исполнитель), Исполнитель обязан

обеспечивать качественную и количественную сохранность поставленного груза с применением норм естественной убыли в соответствии с отраслевыми нормативами.

В соответствии с пунктом 2.8 Приложения №1 к договору на перевалку зерновых и масличных культур от 02.03.2015 № М-2015/04, заключенному между ООО «ТД «РИФ» (Заказчик) и ОАО «Новороссийский зерновой терминал» (Исполнитель) Исполнитель обязан обеспечивать в установленном порядке качественную и количественную сохранность зерновых культур с применением норм убыли.

В соответствии с иными документами подтверждающими транспортировку товаров, ответственность за утрату товаров также несут компании, оказывающие транспортные услуги, при этом в договорах прописаны условия, при которых транспортная компания освобождается от ответственности.

Таким образом, ООО «ТД «РИФ» несёт ограниченные риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав, предусмотренные подпунктом 4 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ.

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

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

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

В соответствии с первичными документами в рамках проверяемых контролируемых сделок расчеты с GTCS Trading DMCC (JLT) осуществлялась по предоплате (10-219 дней). Оплата за товары производилась в ЕВРО, долларах США и российских рублях.

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

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

По результатам функционального анализа было установлено, что ООО «ТД РИФ» заблаговременно осуществляло закупку товаров, реализуемых в рамках

проверяемой контролируемой сделки. Хранение товаров производилось в соответствии с договорами от 05.07.2010 №036, заключенным с ООО «ПРОМЭКСПЕДИЦИЯ» и от 02.03.2015 № М-2015/04, заключенным с ОАО «Новороссийский зерновой терминал».

Заключенными между ООО «ТД РИФ» (Продавец) и GTCS Trading DMCC (JLT) (Покупатель) не предусмотрен объем товаров, который Покупатель обязуется купить у Продавца в период действия договора. Контрактами лишь предусмотрена их ориентировочная стоимость.

В соответствии с условиями Контрактов:

- от 11.02.2015 № 5 и от 23.06.2015 № 8, Покупатель обязан до начала отгрузки согласовать с Продавцом количество и ассортимент партии товара и название судна.

- от 25.08.2014 №12 от 09.10.2014 №13, Покупатель обязан не позднее чем за 7 (семь) календарных дней до предполагаемой даты отгрузки в письменной форме согласовать количество отдельной партии товара и название судна с Продавцом.

Оплате подлежит фактически поставленное количество товара.

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

Риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий

Согласно таможенным декларациям, а также имеющимся коносаментам, товары, поставленные ООО «ТД РИФ» в адрес GTCS Trading DMCC (JLT) в 2015 году, отправлялась в более чем 30 стран. Основными направлениями поставок являлись Турция, Саудовская Аравия, Египет, Кения, Иран, Бангладеш. Грузополучателями товаров, помимо GTCS Trading DMCC (JLT), отражались различные юридические лица.

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

Письмом от 10.04.2017 № 10/02 (т. 9 л.д. 53-56) ООО «ТД РИФ» сообщено об отсутствии информации о ценах последующей реализации компанией GTCS Trading DMCC (JLT) с/х продукции, приобретенной у ООО «ТД РИФ» в 2014-2015 гг., а также информации о покупателях указанной с/х продукции.

Документами, представленными компетентными органами иностранных государств, было установлено:

- Компетентными органами Великобритании письмом от 28.09.2017 № EoI/F/30760/LS (т. 9 л.д. 4-9) представлен контракт от 06.06.2014 № FBL-262/060614, заключенный между GTCS Trading JLT и MIDGULF SERVICES LIMITED через брокера AGRANDA INTERNATIONAL GMBH (Германия), на поставку ячменя, закупленной у ООО «ТД РИФ» в 2014 году, а также первичные документы, подтверждающие их исполнение (Приложение № 1 к Акту). В соответствии с указанными документами GTCS Trading JLT поставило 30.09.2014 в адрес MIDGULF SERVICES LIMITED ячмень на условиях FOB Кавказ. Погрузка была осуществлена на судно JIA LONG SHAN.

Исходя из документов, представленных АО "СУДОХОДНАЯ КОМПАНИЯ "ВОЛЖСКОЕ ПАРОХОДСТВО" (т. 13 л.д. 71-87) погрузка судна JIA LONG SHAN в порту Кавказ осуществлялась со следующих судов, поставка на которые осуществлялась в рамках проверяемых контролируемых сделок.

Таким образом, согласование условий поставки в рамках контролируемых сделок осуществлялось спустя 1-3 месяца с момента согласования условий о последующей реализации товара.

- Компетентными органами Ливана письмом от 29.12.2017 №1713 (т. 8 л.д. 1-29; т. 9 л.д. 10-40) представлены контракты, заключенные между GTCS Trading JLT и

MODERNMILLS OF LEBANON, на поставку с/х продукции, закупленной у ООО «ГД РИФ» в 2015 году, а также первичные документы, подтверждающие их исполнение.

Цены на товары, поставленные в рамках контролируемых сделок на указанные суда, согласовывались как до согласования цен последующей реализации, так и после.

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

Риск обесценивания запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств, а также риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав

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

В соответствии со ст. 166 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации от 30.04.1999 № 81-ФЗ (далее - КТМ) перевозчик не несет ответственность за утрату или повреждение принятого для перевозки груза либо за просрочку его доставки, если докажет, что утрата, повреждение или просрочка произошли вследствие:

- 1) непреодолимой силы;
- 2) опасностей или случайностей на море и в других судоходных водах;
- 3) любых мер по спасанию людей или разумных мер по спасанию имущества на море;
- 4) пожара, возникшего не по вине перевозчика;
- 5) действий или распоряжений соответствующих властей (задержания, ареста, карантина и других);
- 6) военных действий и народных волнений;
- 7) действия или бездействия отправителя или получателя;
- 8) скрытых недостатков груза, его свойств или естественной убыли;
- 9) незаметных по наружному виду недостатков тары и упаковки груза;
- 10) недостаточности или неясности марок;
- 11) забастовок или иных обстоятельств, вызвавших приостановление либо ограничение работы полностью или частично;
- 12) иных обстоятельств, возникших не по вине перевозчика, его работников или агентов.

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

Указанные нормы соответствуют международным правилам морской перевозки грузов (Гаагско-Висбийские правила).

При этом ИФНС России № 4 по г. Москве представлены документы от ООО «Страховая компания ЧАББ» в ответ на требование по поручению об истребовании документов от 21.10.2016 № ЕД-5-13/1831ДСП®, касающиеся страхования перевозок товаров, поставленных в рамках проверяемой контролируемой сделки. В соответствии с представленными документами между GTCS Trading DMCC (JLT) и ЗАО «Страховая компания ЭЙС» заключен Генеральный полис по страхованию грузов от 03.04.2014 № RUCGNA03968-114 (т. 13 л.д. 63-70). В соответствии с п. 9 указанного полиса

страховое покрытие предоставляется на условиях «От всех рисков» согласно п. 5.1.1. Правил страхования грузов ЗАО «Страховая компания ЭЙС», включая риски недостачи. Данное условие означает, что страховыми случаями по настоящему Полису являются повреждения, полная гибель или утрата всего, или части застрахованного груза, происшедшие по любой причине кроме случаев, предусмотренных в Пункте 5.3 Правил страхования.

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

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

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

В соответствии с первичными документами расчеты в рамках проверяемых контролируемых сделок GTCS Trading DMCC (JLT) осуществлялась по предоплате (10-219 дней). Оплата за товары производилась в ЕВРО, долларах США и российских РУБ.

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

Учитывая изложенное, GTCS Trading DMCC (JLT) принимало на себя риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски, предусмотренные подпунктом 5 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ.

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

Исходя из изложенного, у GTCS Trading JLT отсутствовал риск не востребоваемости товара.

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

Характеристики экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

Проверяемые контролируемые сделки относятся к экспортным. На экспортных рынках зерна цена на продукцию зависит от ряда факторов, таких как: прогнозов относительно урожайности в определенном регионе, имеющихся текущих запасов, ситуаций на смежных экспортных рынках и рынках стран-импортеров зерна, динамики

торгов на ведущих зерновых биржах (Chicago Boarg of Trade и Euronext), динамики курса национальной валюты. Все вышеуказанные факторы оказывают влияние на уровень спроса и предложения в регионе и в конечном итоге формируют цену. Кроме того, в начале 2015 года экспорт пшеницы из РФ стал серьезно подвержен государственному регулированию. С 1 февраля 2015 года Постановлением Правительства РФ от 25.12.2014 № 1495 введена таможенная пошлина на экспорт пшеницы в размере 15% таможенной стоимости + 7,5€, но не менее 35€ за тонну. Данное обстоятельство привело к тому, что часть экспортеров зерна приостановили свою внешнеэкономическую деятельность, а часть переориентировалась на продажу ячменя, экспорт которого не облагался таможенной пошлиной. По данным Министерства сельского хозяйства РФ, за время действия указанного размера пошлины, экспорт пшеницы снизился в 2,5 раза, в то же время экспорт ячменя, увеличился в 4 раза.

Всего за этот период экспорт зерна снизился на 23% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года.

В середине 2015 года размер таможенной пошлины, подлежащей уплате при экспорте пшеницы, был существенно пересмотрен. С 1 июля 2015 года Постановлением Правительства РФ от 28.05.2015 № 531 новая пошлина рассчитывалась как 50% таможенной стоимости минус 5,5 тыс. руб., но не менее 50 руб. за тонну, что способствовало росту экспорта пшеницы в новом урожайном сезоне 2015/16. А с 1 октября 2015 г. в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29 сентября 2015 г. № 1032 вывозная таможенная пошлина на пшеницу была еще больше снижена и рассчитывалась по формуле: 50% таможенной стоимости минус 6,5 тыс. руб., но не менее 10 руб. за 1 тонну, а на пшеницу твердую семенную - обнулена.

Ценообразование на внутреннем рынке еще больше подвержено государственному регулированию, которое выражается как в форме дотаций и субсидий для сельскохозяйственных производителей, так и в форме ежегодных закупочных интервенций, осуществляемых Министерством сельского хозяйства Российской Федерации, что прямым образом оказывает влияние на цены зерна внутреннего рынка, делая их не в полной мере зависимыми от соотношения спроса и предложения.

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

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

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

Поставка зерна на экспорт, в рамках проверяемых сделок, производилась с отгрузочного терминала порта Азов, принадлежащего компании ООО «Промэкспедиция» - взаимозависимому лицу с ООО ТД «РИФ». Также, в проверяемом периоде компания стала осуществлять экспорт зерна из портов Черного моря - Новороссийск, Кавказ и Севастополь.

Азовские порты, а также порт Севастополь относят к группе портов «малой воды» в силу того, что из-за ограничений по глубинам в данных портах отгружается зерно на флот дедвейтом до 7 тыс. тонн. Экспорт зерна малотоннажными судами осуществляется из таких портов либо напрямую в страны Черноморского, Средиземноморского бассейнов, Ближнего Востока и страны Африки, которые не

имеют глубоководных портов, либо путем осуществления промежуточных перевалок в акватории портов Керчь и Кавказ при экспорте зерна на большие расстояния.

Порты Новороссийск и Кавказ, благодаря своим глубинам, позволяют отгружать партии зерна объемами до 100 тыс. тонн и поставлять их на большие расстояния.

В проверяемом периоде услуги по перевалке зерна в Азовском порту, а также по рейдовой перевалке зерна в акватории порта Кавказ оказывало для ООО ТД «РИФ» взаимозависимое лицо - ООО «Промэкспедиция»; в Новороссийске - ОАО «Новороссийский зерновой терминал», ОАО «Новороссийский морской торговый порт» и ОАО «Новороссийский комбинат хлебопродуктов».

Всего, по данным портала zerno.ru, в 2015 году функционировало более 200 экспортеров зерновой продукции, основная доля которых осуществляла свою деятельность в азово-черноморском регионе. Через один только терминал в Новороссийске, принадлежащий ОАО «Новороссийский комбинат хлебопродуктов» в 2015 году осуществляли перевалку зерна 14 экспортеров. Годовой отчет ПАО «НКХП» за 2015 год (т. 13 л.д. 88-140).

Таким образом, на экспортных рынках азовского и черноморского регионов в проверяемом периоде существовал большой пул независимых продавцов и покупателей, и, следовательно, цена на данных рынках формировалась на рыночных принципах спроса и предложения, что позволяет классифицировать данные рынки как конкурентные.

Кроме того, ценообразование на азовском и черноморском рынке зерна мониторится ведущими мировыми (Piatt's) и российскими («ИКАР»/«Совэкон») ценовыми агентствами. Котировки, публикуемые агентствами, отражают сложившийся уровень цен на зерно в регионе, в том числе отдельно в портах «малой воды» азовского бассейна и портах «большой воды» черноморского бассейна, что также характеризует азовский и черноморский экспортные рынки как ликвидные и самостоятельные, на которые не оказывают влияние потенциальные рынки сбыта продукции.

Относительно конкурентности анализируемых рынков товара согласно и само Общество. В представленной ООО ТД «РИФ» документации (от 07.03.2017 № 07/02 (т. 10 л.д. 122-124)) компания пояснила, что «цены на партию товара определяются рыночным механизмом ценообразования. Суть данного механизма ценообразования заключается в том, что цена устанавливается на основе выравнивания спроса и предложения, на базе соглашения между двумя сторонами - продавцом и покупателем, интересы которых выявляются на свободном рынке».

В рамках проверяемых контролируемых сделок не установлено особых рыночных (коммерческих) стратегий, оказывающих влияние на цены экспортируемых товаров. Стороны по сделке находились в равных условиях с иными экспортерами - участниками рынка экспорта зерна.

Таким образом, рынком товаров в проверяемых сделках является внешний (экспортный) рынок с акватории портов «малой воды» Азов, Севастополь, а также портов «большой воды» Новороссийск и Кавказ; данные рынки являются конкурентным и цены на нем формируются за счет спроса и предложения; особых рыночных стратегий, способных повлиять на цены в сделках, у их сторон не выявлено.

Выбор методики ценообразования для целей налогообложения и источников информации:

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует в порядке, установленном главой 14.3 НК РФ, следующие методы:

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

В соответствии с пунктом 5 статьи 105.17 НК РФ, если для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, налогоплательщик применил методы, указанные в пункте 1 статьи 105.7 НК РФ, или их комбинацию, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, при осуществлении налогового контроля в связи с осуществлением сделок между взаимозависимыми лицами применяет метод (комбинацию методов), примененный (примененную) налогоплательщиком.

Применение иного метода (комбинации методов) возможно в том случае, если федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, докажет, что метод (комбинация методов), примененный (примененная) налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.17 НК РФ в ходе проверки налогоплательщику было направлено требование о представлении документации по проверяемым контролируемым сделкам, предусмотренной ст. 105.15 НК РФ.

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

1) о деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), связанной с этой сделкой:

перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка, описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей по этой сделке и прочую информацию о сделке;

сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа), об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении;

2) в случае использования налогоплательщиком методов, предусмотренных главой 14.3 НК РФ, следующие сведения об использованных методах:

обоснование причин выбора и способа применения используемого метода; указание на используемые источники информации;

расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок;

сумма полученных доходов (прибыли) и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности;

сведения об экономической выгоде, получаемой от контролируемой сделки лицом, которым совершена эта сделка, в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и других исключительных прав (при наличии соответствующих обстоятельств);

сведения о прочих факторах, которые оказали влияние на цену (рентабельность), примененную в контролируемой сделке, в том числе сведения о рыночной стратегии лица, совершившего контролируемую сделку, если эта рыночная стратегия оказала влияние на цену (рентабельность), примененную в этой контролируемой сделке (при наличии соответствующих обстоятельств);

произведенные налогоплательщиком корректировки налоговой базы и сумм налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ (в случае их осуществления).

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

В ответ на требование о представлении документации по проверяемым контролируемым сделкам, предусмотренной ст. 105.15 НК РФ, налогоплательщиком было представлено письмо от 07.03.2017 № 07/01 (т. 10 л.д. 125-127), которое содержало информацию об условиях совершенных контролируемых сделок. В указанном письме содержалась следующая информация в отношении порядка формирования цены в контролируемых сделках:

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

Таким образом, в документации, представленной налогоплательщиком в порядке статьи 105.15 НК РФ, отсутствуют сведения о применяемых методах определения доходов в контролируемых сделках, предусмотренных главой 14.3 НК РФ, либо иная фактическая информация, подтверждающая, что коммерческие и (или) финансовые условия контролируемых сделок соответствуют тем, которые имели место в сопоставимых сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, с условиями контролируемой сделки. Следовательно, представленная документация не обосновывает рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 настоящего Кодекса.

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

В соответствии с пунктом 2 статьи 105.3 НК РФ определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены вследствие отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами

которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных главой 14.3 НК РФ.

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

Таким образом, ввиду невозможности применения метода цены последующей реализации, в соответствии с пунктом 3 статьи 105.7 НК РФ приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен.

В ходе проверки установлено, что в рамках проверяемых контролируемых сделок поставлялась с/х продукция, соответствующая российским ГОСТ, а именно:

- Пшеница (композит пшеницы) 3, 4 и 5 класса по ГОСТ 52554-2006;
- Ячмень 2-го класса по ГОСТ 28672-90 и ячмень кормовой по ГОСТ 53900-2010;
- Кукуруза 3-го класса по ГОСТ 13634-90;
- Горох 3-го класса по ГОСТ 28674-90.

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

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

Внешний рынок сельскохозяйственной продукции является конкурентным, и ценообразование на товары в определенном регионе зависит от рыночных механизмов взаимодействия спроса и предложения.

В соответствии с первичными документами, в рамках проверяемой контролируемой сделки поставка сельскохозяйственной продукции осуществлялась на суда, заявленные Покупателем, в портах Азов, Севастополь, Кавказ и Новороссийск.

Таким образом, сопоставимыми признаются внешнеторговые сделки, осуществляемые в портах, аналогичные портам в котором осуществлялась контролируемая сделка, то есть Азов, Севастополь, Кавказ и Новороссийск.

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

При определении сопоставимых сделок необходимо учитывать возможность влияния на цену товаров следующих условий сделок, совершенных между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading DMCC (JLT):

1. Качество поставляемого товара (Характеристика товара);
2. Объем поставки;
3. Срок оплаты за поставленные товары;
4. Валюта Контракта;
5. Условия поставки;
6. Базис поставки;
7. Момент согласования цены и период поставки.

В соответствии с абзацем 3 пункта 3 статьи 105.7 НК РФ для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены, примененной налогоплательщиком в контролируемой сделке, в качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной указанным налогоплательщиком с

лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой.

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

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

В соответствии с федеральными информационными ресурсами, имеющимися в налоговом органе, было установлено, что ООО «ТД РИФ» в 2015 году осуществляло сделки по продаже с/х продукции в адрес компаний FTNT GIDA DIS TICARET.A.S. (Турция), CORUM HİTT UN GIDA SANAYI VE TIC.LTD. STL (Турция), BEST AND ONLY PROPERTIES LIMITED (Объединенные Арабские Эмираты).

В отношении сделок ООО «ТД РИФ» с компанией BEST AND ONLY PROPERTIES LIMITED (Объединенные Арабские Эмираты) следует отметить, что в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ контролируемые сделки признаются сделки между взаимозависимыми лицами. К сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ.

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

В соответствии с пунктом 7 статьи 105.14 НК РФ данные сделки признаются контролируемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 миллионов рублей.

В соответствии с данными таможенных деклараций общая стоимость сделок ООО «ТД РИФ» с компанией BEST AND ONLY PROPERTIES LIMITED (Объединенные Арабские Эмираты) составила более 1 млрд. руб.

Таким образом, сделки между ООО «ТД РИФ» и BEST AND ONLY PROPERTIES LIMITED (Объединенные Арабские Эмираты) приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами. Более того в соответствии с финансовым отчетом GTCS Trading DMCC (JLT) за 2014 год компания BEST AND ONLY PROPERTIES LIMITED признается связанной стороной, поскольку ФНС России установлена взаимозависимость между ООО «ТД РИФ» и GTCS Trading DMCC (JLT), BEST AND ONLY PROPERTIES LIMITED является взаимозависимой по отношению к ООО «ТД РИФ».

В отношении сделок по продаже с/х продукции в адрес компаний FTNT GIDA DIS TICARET.A.S. (Турция), CORUM HITIT UN GIDA SANAYI VE TIC.LTD. STL (Турция) было установлено, что условиями поставки в указанных сделках является FOB Астрахань (порт Оля). При этом в рамках проверяемых контролируемых сделок с/х продукция отгружалась на следующих условиях: FOB Азов, FOB Севастополь, FOB Кавказ и FOB Новороссийск. Таким образом, сделки ООО «ТД РИФ», совершенные с турецкими организациями, были признаны несопоставимыми по отношению к проверяемым контролируемым сделкам по условию и базису поставки.

Исходя из изложенного, не установлено внутренних сопоставимых сделок по отношению к проверяемым контролируемым сделкам, совершенным в проверяемый период.

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

В ходе проверки была проанализирована информация, публикуемая информационно-ценовыми агентствами (Platt's, ИКАР и Совэкон), на предмет сопоставимости товаров, реализуемых в рамках контролируемых сделок, товарам, цены по которым публикуются указанными агентствами, а также сопоставимости условий сделок, цены по которым публикуются агентствами, с условиями проверяемых контролируемых сделок.

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

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

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

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

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

- FOB Black Sea Wheat (Россия, 12,5%);
- FOB Azov Sea Wheat (12,5%);
- FOB Black Sea Corn (Украина);
- CIF Marmara Wheat (12,5%);
- CIF-Netherlands Corn (вспомогательно с ленты новостей);
- CIF-Netherlands Wheat (вспомогательно с ленты новостей);
- Пшеница APW на условиях FOB Австралия;
 - Кукуруза на условиях CIF Новый Орлеан;
- Пшеница продовольственная на Парижской бирже Euronext (поставка в ближайшем месяце);
 - Пшеница продовольственная на Парижской бирже Euronext (поставка во втором месяце);
 - Кукуруза на Парижской бирже Euronext (поставка в ближайшем месяце);
 - Кукуруза на Парижской бирже Euronext (поставка во втором месяце);
 - Кукуруза СВOT Corn M1;
 - Кукуруза СВOT Corn M2.

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

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

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

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

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

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

подписке. Кроме того, готовятся отдельные рекомендации по корпоративной стратегии компаний.

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

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

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

СовЭкон публикует следующие периодические издания:

1. «Обзор российского рынка зерновых и масличных». Ежедекадный анализ наиболее важных факторов развития рынков зерновых и масличных (прогнозы производства, динамика внешней торговли, оценки баланса спроса и предложения);

2. «Монитор российских аграрных рынков: цены и новости». Еженедельный анализ текущей ценовой конъюнктуры, оценка перспектив развития цен, региональный мониторинг цен, предложения от реальных продавцов;

3. «Бюллетень мировых рынков: цены, новости». Еженедельное издание содержит котировки наиболее важных для российского рынка с/х товаров, а также анализ мировых рынков зерновых и масличных;

4. «АгроХлеб Бюллетень: статистика и прогнозы». Ежеквартальный статистический сборник информации по рынкам зерновых, масличных и продуктов их переработки России и мира.

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

В ходе проверки было установлено, что в рамках проверяемых контролируемых сделок поставлялась пшеница (композит пшеницы), соответствующая 3, 4 и 5 классу по ГОСТ 52554-2006.

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

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

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

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

Также по результатам рассмотрения Возражений налогоплательщика от 10.09.2018 № 2, учитывая, что агентством ИКАР в отношении качественных характеристик котируемой пшеницы раскрывается только показатель протеина (12,5%), что является недостаточным для определения сопоставимости, данные котировки также не могут быть применены в качестве сопоставимых сделок.

По результатам оценки доводов налогоплательщика, приведенных в Возражениях от 10.09.2018 № 2, в целях достижения сопоставимости пшеницы, котируемой ИЦА Platts, с композитом пшеницы 3 класса и композитом пшеницы 4 класса, реализуемым в контролируемых сделках, налоговым органом произведены следующие корректировки.

Согласно информации, содержащиеся в представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества), максимальный процент поврежденных зерен в пшенице, реализуемой в рамках контролируемых сделок, в 2015 году составил 2,60%. Учитывая, что методологией ИЦА Platts допускается максимальная поврежденность в 1%, объема товара, в отношении которого производится расчет доначислений уменьшен на 1,60%.

В представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества) максимальная зараженность вредителями составила 0,71%. Согласно методологии ИЦА Platts зараженность вредителями не допускается. Следовательно, объем товара, в отношении которого производится расчет доначислений был дополнительно уменьшен на 0,71%.

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

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

При этом, согласно представленным карточкам анализа зерна, составленным ООО "Промэкспедиция" в порту Азов для партий, которые в дальнейшем были реализованы в порту Кавказ, партии пшеницы с показателем протеина ниже 12,5% не обнаружены. Следовательно, партии пшеницы, реализованные в порту Кавказ, в отношении которых отсутствуют карточки анализа зерна (сертификаты качества) либо показатель протеина не указан, не подлежат исключению из расчета.

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

Российские правила:

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

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

С 01.01.2013 вступил в действие новый национальный стандарт ГОСТ Р 54478-2011 «Зерно. Методы определения количества и качества клейковины в пшенице».

Новый национальный стандарт на метод отмывания клейковины из зерна пшеницы отличается от ГОСТ 13586.1-68 в части определения количества клейковины следующим:

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

Международные правила.

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

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

Основные различия в методике определения количества клейковины приведены ответчиком в виде таблицы.

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

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

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

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

Сделки, на основании которых информационно-ценовыми агентствами публикуются цены, несопоставимы по качественным характеристикам товара со сделками по поставке пшеницы 5 класса, осуществленным в рамках проверяемых

контролируемых сделках. Соответственно к указанным сделкам метод сопоставимых рыночных цен не применим.

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

Учитывая, что по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля ООО «СовЭкон» в ответе № 04/18-6 от 09.07.2018 (т. 13 л.д. 141) не представило информацию о порядке формирования котировок на зерно, данные информационно-ценового агентства ООО «СовЭкон» не могут быть применены в качестве сопоставимых сделок.

При этом, ответом ООО «ИКАР» от 27.06.2018 № Пр-026/3/026 (т. 13 л.д. 142-145) подтверждено, что ООО «ИКАР» публикует котировки на фуражный ячмень, качественные характеристики которой соответствуют ячменю 2 класса.

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

Согласно протоколу допроса свидетеля № б/н от 15.06.2018 (т. 14 л.д. 24-29), Рылько Д.Н. отметил, что ООО «ИКАР» не классифицирует ячмень по классам в своих ценах и публикует цены на фуражный ячмень.

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

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

Агентством Platts публикуется кукуруза, соответствующая стандартам Украины.

ИКАР публикует цены на фуражную (кормовую) кукурузу.

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

В рамках проверяемых контролируемых сделок осуществлялись поставки гороха 3-го класса по ГОСТ 28674-90. В соответствии с указанным ГОСТ горох 3-го класса предназначен для использования на кормовые цели и для выработки комбикормов.

Агентствами Platts, ИКАР и СовЭкон цены на горох не публикуются. Соответственно к указанным сделкам метод сопоставимых рыночных цен не применим.

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

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

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

Информационно-ценовыми агентствами «Platts» и «ИКАР» публикуются, в том числе, котировки на экспорт зерна из портов «малой воды (shallow water)» и «большой воды». Данные котировки, согласно методологиям агентств, а также общедоступной информации, содержащейся в бюллетенях, отражают сложившийся уровень цен на зерно при экспортных поставках из России на условиях FOB Азов и FOB порты Черного моря (Новороссийск). При этом следует отметить, что азовский и черноморский экспортные рынки являются ликвидными, котировки на экспортном базисе формируются под действием рыночных процессов спроса и предложения.

С точки зрения характеристик рынка, которые необходимо учитывать при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемых сделок, можно утверждать, что по географическому расположению рынков, наличию конкуренции на рынке, наличию однородных товаров, уровню спроса и предложения на рынке и иным характеристикам рынка котировки ценовых агентств отвечают критериям сопоставимости для порта «малой воды» Азов и Севастополь, а также глубоководных портов «большой воды» Кавказ и Новороссийск.

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

В соответствии с методологией Platts агентством учитываются:

- для порта Азов - сделки с объемом поставки не более 5 тыс.;
- для портов Черного моря - сделки с объемом, соответствующим грузоподъемности судов типа Panamax (65 тыс. тонн).

ИКАР не раскрывает информацию в отношении объемов поставки, учитываемых при формировании цен. При этом агентством публикуются цены:

- в портах Ростова-на-Дону и Азова, терминалы в которых могут принимать суда вместимостью не более чем 7 тыс. тонн;

- Новороссийска, терминалы которых могут принимать суда вместимостью до 100 тыс. тонн.

В рамках проверяемых контролируемых сделок осуществлялись поставки с/х продукции партиями:

- не превышающими 5,7 тыс. тонн в порту Азова и Севастополя;
- не превышающими 65,86 тыс. тонн в портах Новороссийска и Кавказа.

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

Срок оплаты за поставленные товары

В рамках проверяемых контролируемых сделок поставка товаров осуществлялась при условии предоплаты.

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

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

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

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

предоставляется Покупателем, то стоимость реализуемого товара, как правило, понижается в качестве оплаты предоставленного кредита.

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

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

Platts и ИКАР публикуют цены в долларах США за тонну.

В рамках проверяемых контролируемых сделок цена определялась в долларах США (Контракты № 5 и № 12), в ЕВРО (Контракт № 13) и в российских рублях (Контракт № 8).

Таким образом, сопоставляемые сделки и проверяемые сделки, осуществленные в долл. США, являются сопоставимыми по валюте Контракта. Для применения сопоставимых сделок к проверяемым сделкам, осуществленным в ЕВРО и российских рублях, необходимо осуществить корректировки на курсы валют.

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

В рамках проверяемых сделок поставка товаров осуществлялась в портах Азов, Кавказ, Новороссийск, Севастополь.

Агентствами Platts и ИКАР публикуются цены в портах Черного моря (Новороссийск), Азов, Ростов-на-Дону. Исключением являются котировки на кукурузу, публикуемые агентством Platts, базисом поставки в которых являются порты Украины.

В отношении поставок ООО «ТД РИФ» осуществленных в порту Севастополь следует отметить, что при анализе первичных документов было установлено формирование ООО «ТД РИФ» в контролируемых сделках единой цены в порту Азов и в порту Севастополь (Дополнительное соглашения (Спецификация) № 2 от 23.03.2015 к договору от 11.02.2015 № 5).

Таким образом, проверяемые контролируемые сделки являются сопоставимыми по базисам поставки. За исключением котировок на кукурузу, публикуемых агентством Platts, которые несопоставимы по базису поставки, а соответственно неприменимы для целей сопоставления.

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

Проверяемые контролируемые сделки по периоду поставки можно разделить следующим образом:

- 1-42 дней с момента согласования цены;
- 43 - 146 дней с момента согласования цены.

Сделки с периодом поставки 1-42 дня:

- С целью устранения влияния на цены различий в периоде поставки конкретных проверяемых сделок от периода поставки сопоставляемых сделок возможно использование котировального периода, включающего как котировки с датами поставки, соответствующими датам поставки (датам перехода права собственности) в проверяемых контролируемых сделках, так и котировки которые на момент

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

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

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

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

Сделки с периодом поставки 43-146 дней:

В ходе анализа первичных документов было выявлено, что поставки, цена товара по которым была зафиксирована одним Дополнительным соглашением (Спецификацией), осуществлялись как в течение 2 дней с момента согласования цены, так и в течение 117 дней с момента согласования цены (к примеру: Дополнительное соглашение (Спецификация) от 09.07.2015 № 33 к договору от 11.02.2015 № 5). При этом на цены товаров не влияла дата поставки товара, т.е. цена на товар, отгружаемый в течение 2 дней с момента согласования цены, соответствовала цене на товар, отгружаемый в течение 117 дней.

Таким образом, с целью сопоставления был использован котировальный период, при котором минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен будет самая минимальная (максимальная) из опубликованных агентствами Platts и ИКАР котировок актуальная по состоянию за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения/спецификации).

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

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

- для поставок ячменя возможно применение самых минимальных котировок агентства ИКАР за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения/спецификации) с учетом корректировок на

маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading DMCC (JLT) компаний и на срок оплаты;

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

- для поставляемого в рамках проверяемых контролируемых сделок гороха ценовые индикаторы отсутствует, а соответственно метод сопоставимых рыночных цен к указанным поставкам неприменим.

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

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

Таким образом, метод цены последующей реализации является приоритетным методом определения соответствия цены в проверяемых сделках рыночной цене.

С целью получения информации об условиях реализации товаров компанией GTCS Trading DMCC (JLT), закупленных у ООО «ТД РИФ» в рамках проверяемых контролируемых сделок и реализованных лицам, не признаваемым взаимозависимыми с GTCS Trading DMCC (JLT), в адрес территориального налогового органа было направлено поручение об истребовании документов от 23.03.2017 № ЕД-5-13/552ДСП®. В ответ на требование территориального налогового органа, выставленного на основании указанного поручения, налогоплательщиком письмом от 10.04.2017 № 10/02 (т. 10 л.д. 128-131) сообщено об отсутствии информации о ценах последующей реализации компанией GTCS Trading DMCC (JLT) с/х продукции, приобретенной у ООО «ТД РИФ» в 2014-2015гг., а также информации о покупателях указанной с/х продукции.

Ввиду непредставления налогоплательщиком информации о последующей реализации товаров компанией GTCS Trading DMCC (JLT), указанная информация была запрошена у компетентных органов Объединенных Арабских Эмиратов, в частности запрос содержал следующие вопросы:

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

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

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

В ответ на запрос в компетентные органы Объединенных Арабских Эмиратов были получены регистрационные документы GTCS Trading DMCC (JLT), а также финансовые отчеты организации за 2014-2016гг.

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

В соответствии с финансовым отчетом GTCS Trading DMCC (JLT) за 2015г., представленными компетентными органами иностранного государства, общая сумма расходов компании на закупку товаров составила 816 496 157 долл. США. При этом стоимость покупок от связанных сторон составила 717 515 375 долл. США, что соответствует стоимости товаров, поставленных в рамках проверяемых контролируемых сделок.

Таким образом, стоимость закупок товаров в размере 98 980 782 долл. США приходится на закупки у иных поставщиков. При этом без регистров учета доходов и расходов GTCS Trading DMCC (JLT) отсутствует возможность определить сумму доходов полученных от перепродажи товаров, закупленных непосредственно у ООО «ТД РИФ». Соответственно определить валовую рентабельность продаж GTCS Trading DMCC (JLT) по проверяемым контролируемым сделкам на основании данных только финансового отчета не представляется возможным.

Кроме того, информация, представленная компетентными органами Объединенных Арабских Эмиратов, не содержит сведений о конечных покупателях товаров, поставляемых GTCS Trading DMCC (JLT), в частности, являются ли указанные лица, не взаимозависимыми с GTCS Trading DMCC (JLT).

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

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

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

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

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

Таким образом, ввиду отсутствия документов (информации), необходимых для применения метода цены последующей реализации, указанный метод неприменим для целей определения доходов в проверяемых контролируемых сделках.

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

Проведенным анализом качественных характеристик поставляемых товаров, методологий формирования котировок ценовых агентств на котируемые товары установлено, что контролируемые сделки, предметом которых является экспорт гороха и пшеницы 5 класса не являются в должной степени сопоставимыми.

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

Метод цены последующей реализации, указанный в подпункте 2 статьи 105.7 НК РФ не применим по основаниям, указанным в пункте 4.2. настоящих пояснений.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 105.11 НК РФ затратный метод может применяться при продаже сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся взаимозависимыми с продавцом. В ходе проверки было установлено, что ООО «ТД РИФ» реализует в адрес взаимозависимой компании GTCS Trading DMCC (JLT) с/х продукцию.

Таким образом, в силу невозможности применения к анализируемым сделкам по реализации гороха и пшеницы 5 класса методов ценообразования, перечисленных в подпунктах 1-2 статьи 105.7 НК РФ, для оценки таких сделок применим затратный метод.

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

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

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

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

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

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

1) Сопоставимость вида деятельности.

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

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

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

- 51.11 - «деятельность агентов по оптовой торговле живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами»

- 51.21.1 - «оптовая торговля зерном оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных».

2) Независимость компаний.

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

В системе «СПАРК» отбор независимых компаний осуществляется автоматически.

3) Отсутствие убытков.

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

В системе «СПАРК» отбор убыточных компаний осуществляется автоматически.

4) Величина чистых активов.

В системе «СПАРК» компании, имеющие отрицательную величину чистых активов, исключаются автоматически (подпункт 2 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ). В первичной выборке установлено 3254 компании (т. 14 л.32-138). Достаточность информации.

У 2177 компаний, попавших в выборку, отсутствовали финансовые показатели за один или несколько периодов. Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 1077 компаний (т. 15 л.д. 1-43).

Сопоставимость географических условий деятельности.

ООО ТД «РИФ» зарегистрировано в Ростовской области. Таким образом, с целью обеспечения большей экономической сопоставимости в выборке остаются 59 компаний (т. 15 л.д. 44-48), осуществляющих деятельность в одном регионе.

Фильтр по финансовым показателям.

С целью отсека малых предприятий из выборки исключены компании с выручкой менее 100 млн. руб., в выборке осталось 24 компании (т. 15 л.д. 49-50). Проверка сопоставимости вида деятельности.

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

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

- ФГБУ «Центр оценки качества зерна»: <http://www.fczerna.ru>;
- Информационном зерновом портале: www.zerno.ru;
- Сайте национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции: www.paesp.ru.

Проведенным анализом экспортеров зерна установлено 9 независимых потенциально сопоставимых экспортеров зерна, информация о деятельности, которых подтверждена общедоступными источниками информации.

При этом, по результатам оценки доводов налогоплательщика, изложенных в Возражениях от 19.04.2018 № б/н (т. 15 л.д. 53-64), из списка сопоставимых организаций, используемых для расчета рыночного интервала рентабельности, исключена компания ООО «МАЙБЕЛ».

Таким образом, по результатам поиска сопоставимых компаний в отбор попало 8 организаций, осуществляющих сопоставимую по отношению к ООО ТД «РИФ» деятельность.

Сопоставимость методов учета расходов

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

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

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

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

В ходе анализа регистров учета стоимости товаров, списанных в 2015 году, оборотно-сальдовых ведомостей по счетам 90.02.01 и 44, было установлено, что ООО «ТД РИФ» в Отчете о финансовых результатах в составе себестоимости продаж отражает исключительно стоимость приобретенных товаров, определяемая по средней себестоимости.

По данным оборотно-сальдовой ведомости в составе коммерческих расходов ООО «ТД РИФ» отражаются иные расходы, связанные с реализацией товаров, в частности: амортизация, аренда, валютный контроль, командировочные расходы, материальные расходы, налоги и сборы, оплата труда, перевалка зерна, погрузо-разгрузочные расходы, присвоение номера ТД, прочие расходы, сертификация и ТЭО, страховые взносы, таможенные платежи, услуги банка, услуги нотариуса, услуги связи и другие.

При анализе бухгалтерской отчетности отобранных сопоставимых организаций, осуществляющих перепродажу, было установлено, что указанными организациями коммерческие расходы формируются отдельно от себестоимости продаж. Информация

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

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

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

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

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

1) совокупность значений рентабельности, которые используются для определения

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

2) минимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

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

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

3) максимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

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

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

Исходя из изложенного, в соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ произведен расчет интервала рентабельности на основании показателей валовой рентабельности затрат, отобранных сопоставимых компаний, валовая рентабельность затрат по сделкам, предметом которых является горох и пшеница 5 класса, не должна быть ниже 9,46%.

ФНС России произведен расчет занижения налоговой базы и суммы налога на прибыль, вследствие установления коммерческих или финансовых условий в сделках, отличных от рыночных условий.

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

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

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

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

В ходе анализа сопоставимости было установлено, что срок оплаты в сопоставляемых сделках отличается от срока оплаты в проверяемых контролируемых сделках. Срок оплаты в сделках указывает на наличие (отсутствие) коммерческого кредита и фактически влияет на распределение между сторонами сделок рисков, связанных с неоплатой товара (кредитных рисков), а также валютных рисков.

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

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

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

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

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

Подпунктами 1,2 и 6 пункта 1.2 статьи 269 НК РФ установлены интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам:

- по долговому обязательству, оформленному в рублях и возникшему в результате сделки, признаваемой контролируемой в соответствии с пунктом 2 статьи 105.14 НК РФ, - от 0 до 180 процентов (на период с 1 января по 31 декабря 2015 года), от 75 до 125 процентов (начиная с 1 января 2016 года) ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации;

- по долговому обязательству, оформленному в евро, - от Европейской межбанковской ставки предложения (EURIBOR) в евро, увеличенной на 4 процентных пункта, до ставки EURIBOR в евро, увеличенной на 7 процентных пунктов;

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

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

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

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

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

$$L = \frac{P \cdot i \cdot N}{100}, \text{ где:}$$

Q

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

P - стоимость товара, по которому была произведена оплата;

Ставка - для сделок в ЕВРО и долларах США - LIBOR и EURIBOR, увеличенные на 7 процентных пункта, которые в наибольшей степени соответствуют сроку долгового обязательства, и актуальные на момент возникновения коммерческого кредита между сторонами проверяемых контролируемых сделок. Для сделок в российских рублях - 180 процентов ключевых ставок Центрального банка Российской Федерации, актуальных на момент возникновения коммерческого кредита между сторонами проверяемых контролируемых сделок;

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

Q - количество товара по сделке, тонн.

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

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

Таким образом, цены в сделках, используемых для сопоставления с проверяемыми контролируемыми сделками, осуществленными в евро и в российских рублях, были переведены в соответствующую валюту по актуальным на момент совершения проверяемых контролируемых сделок (в зависимости от даты перехода права собственности):

- курсам ЕВРО к доллару США, устанавливаемым Европейским центральным банком;

- курсам российского рубля к доллару США, устанавливаемым Банком России.

В ходе анализа сопоставимости было определено, что информационно-ценовыми агентствами публикуются усредненные цены товаров на определенных агентствах условиях. Усреднение цен агентствами, говорит о том, что на абсолютно аналогичных условиях в аналогичный период времени заключались сделки, в которых цена на товары

была ниже (выше) котировок публикуемых Platts и ИКАР.

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

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

- 1) если организация осуществляет сопоставимую деятельность и выполняет сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью. Сопоставимость деятельности

может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, а также международными и иными классификаторами;

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

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

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

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

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

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

Первоначальный отбор сопоставимых по отношению к GTCS Trading DMCC (JLT) компаний осуществлялся по следующим критериям:

1) Сопоставимость вида деятельности.

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

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

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

2) Независимость компаний.

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

С целью обеспечения требований НК РФ были отобраны компании с индикаторами независимости Bureau van Dijk «A+», «A» и «A-» (акционеры с долей более 25% прямого или общего владения не зарегистрированы (= "Независимые компании"), а также компании, которыми владеют физические лица, и компании, не имеющие дочерних компаний с долей участия более 25%.

3) Отсутствие убытков.

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

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

4) Дополнительные фильтры.

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

- организация действующая (status active);

- наличие отчетности за все анализируемые периоды (2012-2014);
- организация образована не позднее 2011 года (исключение компаний, которые могли преследовать определенные стратегии, к примеру, выход на рынок);
- выручка компании за анализируемый период превышает 20 млн. долл. США (исключение малых предприятий).

По результатам отбора в первоначальную выборку попало 344 компании, (т. 15 л.д. 102-115).

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

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

$NA = TA - (CL + NCL)$, где:

NA - net assets (чистые активы);

TA - total assets (активы, всего);

CL - current liabilities (текущие обязательства);

NCL - non-current liabilities (отложенные обязательства).

Установлено, что 7 компаний из списка имели отрицательную величину чистых активов по состоянию на 31.12.2014. Указанные компании были исключены из первоначальной выборки. В списке осталось 337 компаний (т. 15 л.д. 116-126).

Полнота и достоверность исходных данных о компании.

У 117 компаний отсутствуют сведения о сайтах, позволяющих идентифицировать их фактическую деятельность. Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 220 компаний (т. 15 л.д. 127-130).

Независимость.

Дополнительным анализом независимости компаний, попавших в выборку, установлено, что 13 компаний не являются в должной степени независимыми. Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 207 компании (т. 15 л.д. 131-132).

Финансовые показатели.

У 12 компаний, попавших в выборку, отсутствовали финансовые показатели за один или несколько периодов, у двух компаний за рассматриваемый период произошли существенные изменения в показателях выручки. Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 193 компании (т. 15 л.д. 133-134).

Численность сотрудников.

В соответствии с документами, представленными компетентными органами Объединенных арабских Эмиратов, численность сотрудников GTCS Trading JLT составляет 16 человек. Соответственно из выборки были исключены 16 организаций с численностью сотрудников, превышающей 30 человек. В списке осталось 177 компаний (т. 15 л.д. 135-136).

Проверка сопоставимости вида деятельности.

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

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

Проведенным анализом сайтов организаций установлено, что у 169 компаний деятельность по оптовой продаже зерна не подтверждена, либо деятельность компаний была существенно диверсифицирована, либо ориентирована на внутренний рынок, либо компания имела в собственности активы, наличие которых в собственности GTCS Trading DMCC (JLT) не установлено. Указанные компании исключены из выборки. В списке осталось 8 компаний.

Таким образом, по результатам поиска сопоставимых компаний было отобрано 8 организаций, осуществляющих сопоставимую по отношению к GTCS Trading JLT деятельность.

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

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

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

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

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

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

В рамках проверяемых контролируемых сделок GTCS Trading DMCC (JLT) покупает с/х продукцию у ООО «ТД РИФ» и перепродаёт её в адрес последующих покупателей с условием доставки продукции в определенный порт.

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

Расчет интервала рентабельности продаж

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

1) совокупность значений рентабельности, которые используются для определения интервала рентабельности, упорядочивается по возрастанию, образуя выборку, используемую для определения этого интервала. При этом каждому значению

рентабельности, начиная с минимального, присваивается порядковый номер. В случае, если выборка содержит два и более одинаковых значения рентабельности, в выборку включаются все такие значения. При определении интервала рентабельности не учитывается рентабельность анализируемой сделки;

2) минимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

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

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

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

Исходя из изложенного, в соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ произведен расчет интервала рентабельности на основании показателей рентабельности продаж отобранных сопоставимых компаний.

Таким образом, с целью осуществления корректировки, минимальная цена определенного к каждой сделке интервала цен будет уменьшена на максимальное значение интервала рентабельности продаж (2,02%).

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

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

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

В случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, для целей налогообложения

принимается цена, которая соответствует максимальному значению интервала рыночных цен.

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

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

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

Контролируемые сделки с периодом поставки 1-42 дня, предметом которых является пшеница 3 и 4 класса:

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

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

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

Контролируемые сделки с периодом поставки 43-146 дней, предметом которых является пшеница 3 и 4 класса:

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

Контролируемые сделки, предметом которых является кукуруза:

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

Контролируемые сделки, предметом которых является ячмень:

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

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

По результатам сопоставления цен в проверяемых контролируемых сделках с рыночными индикаторами было установлено занижение доходов налогоплательщика на сумму 860 086 668 руб.

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

признается, что цена, примененная в анализируемой сделке, соответствует рыночным ценам.

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

Однородными сделками для целей главы 14.2 настоящего Кодекса, настоящей главы и глав 14.4 - 14.6 настоящего Кодекса признаются сделки, предметом которых могут являться идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и которые совершены в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях.

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

На основании регистров налогового учета доходов и стоимости товаров за 2015 год осуществлен расчет валовой рентабельности затрат по каждой сделке по реализации гороха и пшеницы 5 класса.

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.8 НК РФ случае, если валовая рентабельность затрат продавца меньше минимального значения интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном статьей 105.8 настоящего Кодекса, для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует минимальному значению интервала рентабельности.

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

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

По результатам сопоставления рентабельности затрат в проверяемых контролируемых сделках с интервалом рентабельности было установлено занижение доходов налогоплательщика на сумму 24 196 911 руб.

В соответствии с проведенными в ходе проверки расчетами по определению доходов в контролируемой сделке, общая сумма неучтенных ООО «ТД РИФ» доходов составила 884 283 578 руб. или 13 254 571 долл. США (исходя из курса на момент признания доходов по каждой проверяемой сделке, по которой было выявлено отклонение). Исходя из финансового отчета GTCS Trading JLT за 2015 год, стоимость закупки товаров отражалась компанией по строке Cost of sales (расходы от продаж).

Сумма неучтенных ООО «ТД РИФ» доходов в долларах США была прибавлена к расходам от продажи компании GTCS Trading JLT за 2015 год и рассчитан показатель рентабельности продаж (EBIT margin) GTCS Trading JLT, который был бы сформирован при условии, что GTCS Trading JLT приобретал у ООО «ТД РИФ» товары

в проверяемый период по минимальным значениям интервалов рыночных цен (максимальным значениям интервала рентабельности затрат), рассчитанным по результатам проверки.

В результате данного расчета рентабельность продаж GTCS Trading JLT при применении в проверяемых сделках минимальных значений интервалов рыночных цен (максимальных значений интервала рентабельности затрат), рассчитанных по результатам проверки, превышает верхнюю границу рыночного интервала рентабельности продаж сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний (2,02%), что свидетельствует об обоснованности произведенного налоговым органом расчета величины дохода, недополученного налогоплательщиком, от продажи товара по контролируемым сделкам.

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

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

Согласно анализу банковских выписок (т. 17 л.д. 17-20), полученных письмом компетентных органов Объединенных Арабских Эмиратов от 14.02.2018 № RU-2017-002 установлено перечисление денежных средств следующим лицам:

1. Петр Ходыкин:

- 2012г. - 100 000 дирхам ОАЭ (850 395,00 руб.);
- 2013г. - 600 000 дирхам ОАЭ (4 934 711,40 руб.);
- 2014г. - 5 298 099,82 дирхам ОАЭ (48 728 986,99 руб.);
- 2015г. - 9 461 375,00 дирхам ОАЭ (165 627 812,57 руб.);
- 2016г. - 1 955 500,00 дирхам ОАЭ (40 797 316,86 руб.);
- 2017г. - 8 849 775,00 дирхам ОАЭ (144 216 260,84 руб.).

2. Оксана Вертий с назначением платежа «salary»/заработная плата:

- 2014г. - 245 000,00 дирхам ОАЭ (2 253 374,27 руб.);
- 2015г. - 455 000,00 дирхам ОАЭ (7 965 084,86 руб.);
- 2016г. - 350 000,00 дирхам ОАЭ (7 301 999,95 руб.);
- 2017г. - 105 000,00 дирхам ОАЭ (1 711 083,89 руб.).

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

Согласно справкам 2-НДФЛ (т. 17 л.д. 21-22) фактически Ходыкин Петр Викторович получил доход от ООО «ТД «РИФ»» в 2015 по коду дохода 2000 (вознаграждения, выплачиваемые работнику в качестве оплаты труда) в размере 20 000 руб., указанный доход согласно справке 2-НДФЛ подлежит налогообложению по ставке 30%, Вертий Оксана Юрьевна получила доход (т. 17-23-24) от ООО «ТД «РИФ»» в 2014 году по коду дохода 2000 (вознаграждения, выплачиваемые работнику в качестве оплаты труда) в размере 174 782,61 руб., в 2015 году по коду дохода 2000, 2012 (вознаграждения, выплачиваемые работнику в качестве оплаты труда, отпускные выплаты) в размере 328 668,92 руб., указанный доход согласно справке 2-НДФЛ подлежит налогообложению по ставке 13%.

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

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

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

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

В соответствии с 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 получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В соответствии с пунктом 5 статьи 105.3 НК РФ в случае выявления занижения сумм налогов федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, производятся корректировки соответствующих налоговых баз. ФНС России установлено занижение налогоплательщиком суммы доходов по контролируемым сделкам на сумму 884 283 578 руб. Таким образом, в результате создания налогоплательщиком коммерческих и финансовых условий в проверяемых сделках, отличных от тех, которые имели место в сопоставимых сделках, осуществленных между лицами, не являющимися взаимозависимым, была занижена сумма налога на прибыль на 176 856 716 руб., в том числе: являющимися взаимозависимым, была занижена налоговая база по налогу на прибыль на 884 283 578 руб. Сумма неучтенного налога на прибыль организаций составила 176 856 716 руб.

В Заявлении и правовом обосновании Заявления Общество указывает, что ФНС России неверно произведен расчет рыночного интервала рентабельности по затратному методу.

Общество указывает, что не согласно с включением, в качестве критерия поиска, дополнительного кода ОКВЭД при составлении выборки компаний для расчета интервала рентабельности.

Общество также приводит довод о том, что ФНС России не приводит никаких доказательств осуществления указанными «сопоставляемыми» организациями сопоставимой деятельности, выполнение сопоставимых функций, сопоставимости экономических (коммерческих) условий относительно анализируемой сделки ООО «ТД «РИФ» в 2012, 2013 и 2014 годах. Именно за эти годы ФНС России при применении затратного метода, производило расчет валовой рентабельности затрат по бухгалтерскому учету к «сопоставимым», по ее мнению, ООО «ТД «РИФ» и вывело интервал рентабельности, на основании которого произведены доначисления налога на прибыль.

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

торговле живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами».

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

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

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

Подпунктом 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ установлено, что сопоставимые организации должны осуществлять сопоставимую деятельность и выполнять сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью.

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

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

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

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

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

По мнению Общества, большинство из отобранных ФНС для сопоставления компаний не является сопоставимыми, поскольку при расчете интервала рентабельности, не соблюдены условия, установленные подпунктом 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

Вместе с тем, расчет рентабельности по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях, на

основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности организации может производиться при одновременном соблюдении условий, предусмотренных пунктом 5 статьи 105.8 Кодекса.

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

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

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

Также алгоритм отбора сопоставляемых организаций приведен в приложениях №№ 29, 30, 31, 32, 33 к акту проверки (т. 15 л.д. 1-52). При этом, налогоплательщик на стадии рассмотрения материалов проверки о несоответствии сопоставляемых организации подпункту 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ не заявлял.

Общество в возражениях на отзыв указывает, что источники www.zerno.ru, www.naesr.ru, www.fczerna.ru не содержат информацию, подтверждающую экспортную деятельность сопоставимых компаний. В отношении Компаний ООО «Олимп-Таганрог»,

ЗАО «Агропром-Импэкс», ООО «АТЭКС», ООО «АгроКом», ООО «АЗОВ-АГРО», ООО

«ВЕГА» ООО «Агромакс», ООО «Топ Грейн Л.Т.Д.» Общество указывает, что они должны быть исключены из списка сопоставляемых с ООО «ТД «РИФ» компаний, поскольку на сайтах не подтверждается их экспортная деятельность.

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

Как следует из таблицы «Компании-экспортеры ячменя из РФ за январь - апрель 2016 года, МТ», размещенной на сайте zerno.ru, ЗАО «Агропром-Импэкс» осуществляла экспортные поставки ячменя в 2015 году (т. 16 л.д. 61-72).

Как следует из таблицы «Компании-экспортеры пшеницы из РФ за январь - ноябрь 2015 года, МТ», размещенной на сайте zerno.ru, ООО "АЗОВ-АГРО", ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО "АТЭКС" осуществляли поставки зерна на экспорт в 2015 году.

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

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

Таким образом, доводы Общества о несопоставимости компаний ООО "АТЭКС", ООО «ВЕГА», ООО «АгроКом», ООО «Агромакс» и ЗАО «Агропром-Импэкс» несостоятельны.

Кроме того, на сайте Национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции (www.naesr.ru) приводится текст «Хартии в сфере

оборота сельскохозяйственной продукции — совместная политика по противодействию незаконным действиям на рынке оборота сельскохозяйственной продукции», (т. 16 л.д. 73-128) согласно которому она призвана защищать интересы экспортеров и переработчиков сельскохозяйственной продукции. Среди списка участников хартии указаны ООО «Топ Грейн Л.Т.Д.», ООО «Агромакс», ЗАО «Агропром-Импэкс», ООО «АЗОВ-АГРО» и ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ".

Таким образом, сведения сайта naesp.ru также косвенно подтверждают, что ООО «Топ Грейн Л.Т.Д.», ООО «Агромакс», ЗАО «Агропром-Импэкс», ООО «АЗОВ-АГРО» и ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" осуществляют экспортную деятельность.

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

В отношении довода Общества о том, что на сайте www.fczerna.ru ООО "АГРОКОМ", ООО «АЗОВ-АГРО», ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО "АТЭКС", ООО «Топ Грейн Л.Т.Д.», ЗАО «Агропром-Импэкс», ООО "Вега", ООО «Агромакс» отсутствуют в списке 20 лидирующих компаний-экспортеров поясняем, что указанный факт никак не опровергает отсутствие экспортных поставок.

Согласно данным сайта www.fczerna.ru, компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ", ООО «Топ Грейн Л.Т.Д.» и ЗАО "Агропром-Импэкс" присутствуют в списке «ТОП 50 компаний экспортеров в 2016-2017гг.» (т. 16 л.д. 129-130), что подтверждает факт осуществления данными компаниями экспорта зерновых.

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

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

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

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

Таким образом, ООО «АТЭКС» не подлежит исключению из списка сопоставимых организаций, отобранных для расчета рыночного интервала рентабельности.

Общество также указывает, что официальный сайт компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" www.olimp-taganrog.ru (т. 16 л.д. 136-139) не содержит информации об экспорте компании. Однако, в разделе «О нас» официального сайта компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ" www.olimp-taganrog.ru приводится описание деятельности компании ООО "ОЛИМП-ТАГАНРОГ":

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

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

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

Условия работы ООО «Олимп-Таганрог»:

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

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

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

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

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

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

- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 08.12.2011г. по делу № А53-18422/2011 установлено, что в соответствии с контрактом № 2009/10/1 от 21.12.2009, заключенным с компанией «Saxton trading limited» (Британские Виргинские острова) ООО «ОЛИМП-ТАГАНРОГ» осуществлена поставка пшеницы продовольственной. Погрузка пшеницы, отправленной на экспорт, осуществлялась в соответствии с договором № 01-экс-10 от 16.12.2009, заключенным с ООО «Азовский портовый элеватор».
- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 14.12.2016г. по делу № А53-22200/16 установлено, что между ООО «Олимп-Таганрог» и ООО «ВипАгро» заключен договор поставки сельскохозяйственной продукции от 05.05.2015г. № 050515 на поставку льна в количестве 6500 т по цене 25000 руб. В дальнейшем, продукция, приобретенная по договору с ООО «ВипАгро» реализована по экспортным операциям, которые документально подтверждены, что налоговым органом не оспаривается.

В отношении ООО "АТЭКС":

- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 11.12.2009г. по делу № А53-21231/2009 установлено, что ООО "АТЭКС" обосновано применило налоговую ставку 0% за 3 квартал 2008г. при экспорте сельхозпродукции. Постановлением от

09.04.2010 Федерального Арбитражного суда Северо-Кавказского округа Решение Арбитражного суда Ростовской области оставлено без изменения.

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

В отношении ООО «Топ Грейн Л.Т.Д.»:

- Решением Арбитражного суда Ростовской области от 02.08.2017г. по делу № А53-16261/17 установлено, что ООО «Топ Грейн Л.Т.Д.» 30.01.2017 завезено 1016,510 т. ячменя на зерновой терминал ООО «Азовский портовый элеватор» для дальнейшего следования в Ливан.

В заявлении и Возражениях на отзыв Общество указывает, что объем экспорта сопоставляемых компаний не сравним с объемом экспорта Общества, поскольку у сопоставляемых организаций заключены разовые контракты на поставку небольших партий сельхозпродукции, соответственно, цена продукции в этих контрактах была выше, чем в контрактах ООО «ТД «РИФ» с GTSC.

Указанный довод Общества получил надлежащую оценку ФНС России на стадии рассмотрения возражений Общество и признан необоснованным по следующим основаниям.

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

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

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

В представленных на отзыв ФНС России Возражениях и Правовом обосновании своей позиции Общество указывает, что цены (интервал цен) сделок применены в расчете на неидентичные (неоднородные) товары в сделках ООО «ТД «РИФ» с GTCS Trading DMCC Общество указывает, что налоговый орган косвенно объединяет композит пшеницы 3 и композит 4 класса в один композит, приводя расчеты агентства Platts, которые публикует цены на товар усредненного качества и считает стоимость пшеницы как 3, так и 4 класса по одной цене. Расчет доначисления доходов налоговый орган проводит исходя из цены, публикуемой Platts на зерно, качественные характеристики которого определены на товар усредненного качества. В дальнейшем, после проведения дополнительных мероприятий ФНС России признает, что осуществлялась поставка пшеницы как 3, так и 4 классов, но продолжает считать минимальную цену на некий товар усредненного качества и считает стоимость пшеницы как 3, так и 4 классов по одной цене. Общество также полагает не возможным применение цен агентства ИКАР к поставкам ячменя и кукурузы по контролируемым сделкам.

Кроме того, качественные характеристики пшеницы, котируемой ИЦА Platts, соответствуют характеристикам пшеницы, реализуемой в контролируемых сделках.

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

- Protein (белок) – 12,5%;

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

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

Учитывая, что по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля ООО «СовЭкон» в ответе № 04/18-6 от 09.07.2018 (т. 13 л.д. 141) не представило информацию о порядке формирования котировок на зерно, данные информационно-ценового агентства ООО «СовЭкон» не могли быть применены в качестве сопоставимых сделок.

Также по результатам рассмотрения Возражений налогоплательщика от 10.09.2018 № 2 (т. 4 л.д. 2-13), учитывая, что агентством ИКАР в отношении качественных характеристик котируемой пшеницы раскрывается только показатель протеина (12,5%), что является недостаточным для определения сопоставимости, данные котировки также не были применены в качестве сопоставимых сделок.

По результатам оценки доводов налогоплательщика, приведенных в Возражениях от 10.09.2018 № 2, в целях достижения сопоставимости пшеницы, котируемой ИЦА Platts, с композитом пшеницы 3 класса и композитом пшеницы 4 класса, реализуемым в контролируемых сделках, налоговым органом произведены следующие корректировки.

Согласно информации, содержащиеся в представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества), максимальный процент поврежденных зерен в пшенице, реализуемой в рамках контролируемых сделок, в 2015 году составил 2,60%. Учитывая, что методологией ИЦА Platts допускается максимальная поврежденность в 1%, объема товара, в отношении которого производится расчет доначислений уменьшен на 1,60%.

В представленных карточках анализа зерна (сертификатах качества) максимальная зараженность вредителями составила 0,71%. Согласно методологии ИЦА Platts зараженность вредителями не допускается. Следовательно, объема товара, в отношении которого производится расчет дочислений дополнительно уменьшен на 0,71%. Число падения.

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

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

При этом, согласно представленным карточкам анализа зерна, составленным ООО "Промэкспедиция" в порту Азов для партий, которые в дальнейшем были реализованы в порту Кавказ, партии пшеницы с показателем протеина ниже 12,5% не обнаружены. Следовательно, партии пшеницы, реализованные в порту Кавказ, в отношении которых отсутствуют карточки анализа зерна (сертификаты качества), либо показатель протеина не указан, не подлежат исключению из расчета.

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

Учитывая, что ценовым агентством Piatt's, согласно методологии «Grains», в 2014-15 годах котирировалась пшеница с показателем клейковины не ниже 23%, определенной по международным стандартам, то указанным требованиям будет

соответствовать и пшеница с фактическими показателями клейковины по ГОСТ не ниже 19%, поскольку разница между фактическими показателями сырой клейковины, определенными по ISO и ГОСТ, составляла от 4 до 8%.

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

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

ФНС России из ответа ООО «ИКАР» от 27.06.2018 № Пр-026/3/026 установлено, что ООО «ИКАР» публикует котировки на фуражный ячмень, качественные характеристики которой соответствуют ячменю 2 класса.

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

Согласно протоколу допроса свидетеля № б/н от 15.06.2018 Рылько Д.Н., ООО «ИКАР» не классифицирует ячмень по классам в своих ценах и публикует цены на фуражный ячмень.

Исходя из вышеизложенного, качественные характеристики ячменя, цены на который публикуется ООО «ИКАР», соответствуют качественным характеристикам ячменя, поставляемого в рамках проверяемых контролируемых сделок. Соответственно, доводы Общества о неприменимости цен агентства ИКАР на ячмень являются не обоснованными.

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

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

ИКАР публикует цены на фуражную (кормовую) кукурузу.

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

Соответственно, доводы Общества о неприменимости цен агентства ИКАР на кукурузу являются не обоснованными

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

Общество в Возражениях на отзыв (п. 2.2.) указывает, что довод ФНС России о том, что еженедельные фактические индексы ООО «ИКАР» являются расчетными ценами, а не ценами фактических сделок вырван из контекста ответа директора Икар на 13 вопрос допроса и является неправомерным.

Вместе с тем, в ответе № Пр-026/3/026 от 27.06.2018 (т. 16 л.д. 140-143) на поручение об истребовании документов № ЕД-5-13/1473дсп@ от 13.06.2018 ООО «ИКАР» сообщило, что методология расчета ценовых индексов, приведенных в письме № б/н от 04 декабря 2017 года в адрес ООО «ТД «РИФ», отличается от методологии

расчета ценовых индексов ООО «ИКАР» для новостных агентств ша Thomson Reuters, которые были использованы налоговым органом.

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

При этом, в протоколе допроса генерального директора ООО «ИКАР» от 15.06.2018 Рылько Д.Н. (т. 14 л.д. 24-29) 13 вопрос сформулирован следующим образом: «Какую еще информацию об экспортных ценах на зерно формирует ООО «ИКАР»?».

На указанный вопрос Рылько Д.Н. пояснил, что: «Есть еще один продукт, системно он не ведется. По запросу компаний мы составляем информацию, по какой цене фактически отгружены товары. Мы обзваниваем и получаем фактические показатели отгрузки и делим на объем отгрузки. То есть второй тип индексов отражают фактически осуществлены отгрузки. Этой информации нет в Обзоре и в ТР, и формируется, как правило, по запросу компаний». Таким образом, еженедельные ценовые индексы ООО «ИКАР» являются ценами единицу товара, рассчитанными как частное от деления общей стоимости на объем товар сформированы на основе таможенных данных по всем фактическим отгрузкам в экспортеров.

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

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

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

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

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

Таким образом, Кодекс допускает использование не только данных о конкретных сделках, но и общедоступные данные о ценах, публикуемых информационно-ценовыми агентствами. К данным информационно-ценовых агентств, который налоговый орган вправе использовать при проведении налогового контроля относятся котировки FOB Black Sea Wheat (Russia, 12.5%) и FOB Azov Sea Wheat (12.5%), публикуемые информационно-ценовым агентствам Platts.

В рамках проведения дополнительных мероприятий налогового контроля ФНС России направило в адрес ИЦА Platts запрос от 14.06.2018 № 13-1-06/0017 (т. 16 л.д. 148-149) об особенностях формирования данных котировок. Platts в ответе от 02.07.2018 № б/н (т. 17 л.д. 1-14) сообщило, что указанные котировки, используемые налоговым органом в расчете доначислений налога, основаны на физическом рынке.

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

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

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

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

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

На основании изложенного, применение налоговым органом котировок Platts соответствует положениям Кодекса и направлено на соблюдение прав налогоплательщика.

При этом, указанные еженедельные фактические индексы ООО «ИКАР» являются расчетными ценами, а не ценами фактических сделок.

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

На основании изложенного, котировки ИКАР не могли быть применены в качестве сопоставимых сделок по пшенице.

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

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

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

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

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

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

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

Проверяемые контролируемые сделки по периоду поставки можно разделить следующим образом:

- 1-42 дней с момента согласования цены;
- 43-146 дней с момента согласования цены. Сделки с периодом поставки 1-42 дня:

ФНС России обоснованно пришла к выводу, что с целью устранения влияния на цены различий в периоде поставки конкретных проверяемых сделок от периода поставки сопоставляемых сделок возможно использование котировального периода, включающего как котировки с датами поставки, соответствующими датам поставки (датам перехода права собственности) в проверяемых контролируемых сделках, так и котировки которые на момент согласования цены в проверяемых контролируемых сделках (даты дополнительного соглашения / спецификации) опубликованы, но поставки по которым будут осуществлены уже после совершения проверяемых контролируемых сделок (после даты перехода права собственности), в частности:

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

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

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

Сделки с периодом поставки 43-146 дней:

В ходе анализа первичных документов было выявлено, что поставки, цена товара по которым была зафиксирована одним Дополнительным соглашением (Спецификацией), осуществлялись как в течение 2 дней с момента согласования цены, так и в течение 117 дней с момента согласования цены (к примеру: Дополнительное соглашение (Спецификация) от 09.07.2015 № 33 к договору от 11.02.2015 № 5). При этом на цены товаров не влияла дата поставки товара, т.е. цена на товар, отгружаемый в течение 2 дней с момента согласования цены, соответствовала цене на товар, отгружаемый в течение 117 дней.

Таким образом, с целью сопоставления был использован котировальный период, при котором минимальным (максимальным) значением интервала рыночных цен будет самая минимальная (максимальная) из опубликованных агентствами Platts и ИКАР котировок актуальная по состоянию за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены (даты дополнительного соглашения/спецификации).

На основании изложенного, проверяемые контролируемые сделки являются сопоставимыми по отношению к котировкам агентств Platts и ИКАР при условии осуществления корректировок, в частности:

- для поставок пшеницы (композиата пшеницы) 3 и 4 класса возможно применение самых минимальных котировок агентства Platts, исходя из котировального периода определенного для данного агентства в зависимости от периода поставки в каждой конкретной проверяемой сделке, а также с учетом корректировок на маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к GTCS Trading DMCC (JLT) компаний и на срок оплаты.

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

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

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

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

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

Таким образом, доводы Общества о неприменимости котировальных периодов при использовании котировок агентств Platts и ИКАР являются необоснованными.

Общество в представленном Правовом обосновании заявления полагает, что при отборе сопоставимых GTCS Trading организаций не соблюдены условия, установленные ст. 105.8 НК РФ, соответственно расчет интервала рентабельности продаж не может быть положен в основу решения.

Вместе с тем, порядок отбора сопоставимых GTCS Trading компаний подробно раскрыто в Разделе 2.5.1.3. Решения ФНС России (стр. 62-67). При этом, первоначальный отбор сопоставимых по отношению к GTCS Trading JLT компаний осуществлялся по следующим критериям: сопоставимость вида деятельности, независимость компаний, отсутствие убытков. В качестве дополнительных фильтров ФНС России учитывала, чтобы сопоставляемые организации были действующими, имели отчетности за все анализируемые периоды (2012-2014гг.), организации образованы не позднее 2011 года (исключение компаний, которые могли преследовать определенные стратегии, к примеру выход на рынок), выручка компаний за анализируемый период превышала 20 млн. долл. США (исключение малых предприятий).

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

В результате произведенной выборки в списке осталось 8 компаний.

При этом, Обществу предоставлены все приложения к акту проверки по произведенной ФНС России выборке компаний (т. 15 л.д. 102-144).

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

Общество указывает, что в решение ФНС России неправомерно установлен суммарный размер дивидендов за 6 лет (2012-2017), поскольку проверяемый период 2015 год.

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

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

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

По мнению Общества, цена на поставляемое зерно являлась рыночной, поскольку таможенным органом проверялись все декларации на вывоз зерна.

Таможенным кодексом таможенного союза установлено, что при проведении таможенного контроля таможенные органы исходят из принципа выборочности и

ограничиваются только теми формами таможенного контроля, которые достаточны для обеспечения соблюдения таможенного законодательства таможенного союза и законодательства государств - членов таможенного союза, контроль за исполнением которого возложен на таможенные органы (пункт 1 статьи 94).

Кроме того, величина таможенной стоимости зависит от метода ее определения и используется для целей исчисления таможенных пошлин и сборов. Порядок определения таможенной стоимости отличается от порядка определения рыночной цены товара и методов налогового контроля в отношении контролируемых сделок, установленных разделом V.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Учитывая изложенные обстоятельства по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения, содержащиеся в части 2 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и другие положения Кодекса, признает необоснованными требования, заявленные ООО "ТОРГОВЫЙ ДОМ «РИФ» к ФНС России.

На основании изложенного, руководствуясь ст.ст. 110, 167, 169, 170, 198, 201 АПК РФ, суд

Р Е Ш И Л:

В удовлетворении заявления ООО "ТД "РИФ" (ОГРН 1106165002350; ИНН 6165161667; 344000, ОБЛ. РОСТОВСКАЯ, Г.РОСТОВ-НА-ДОНУ, ПР. МИХАИЛА НАГИБИНА, 7 А, 5) к ФНС России (ОГРН 1047707030513; ИНН 7707329152; 127381, г.Москва, ул. Неглинная, д.23) о признании недействительным решения № 13-1-10/0037 дсп от 26.09.2018г., отказать.

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

Судья:

А.В. Бедрацкая