



АРБИТРАЖНЫЙ СУД МОСКОВСКОГО ОКРУГА

ул. Селезнёвская, д. 9, г. Москва, ГСП-4, 127994,
официальный сайт: <http://www.fasmo.arbitr.ru> e-mail: info@fasmo.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Москва
14 марта 2018 года

Дело № А40-29025/2017

Резолютивная часть постановления объявлена 06 марта 2018 года.

Полный текст постановления изготовлен 14 марта 2017 года.

Арбитражный суд Московского округа в составе:

Председательствующего судьи: Матюшенковой Ю.Л.

судей: Анциферовой О.В., Дербенева А.А.

при участии в заседании:

от истца (заявителя): Ермизин А.В. д. от 10.04.17, Шведская Н.В. д. от 10.04.17, Нивин И.Г. д. от 10.04.17, Пяскорская Ю.В. д. от 10.04.17

от ответчика (заинтересованного лица): Стрельцова И.Г. д. от 12.02.18, Званков В.В. д. от 27.10.17, Веремеенко С.А. д. от 04.04.17

рассмотрев 06 марта 2018 года в судебном заседании кассационную жалобу

ПАО «Уралкалий»

на постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18 октября 2017 года,

по заявлению ПАО «Уралкалий» (ОГРН 1025901702188)

к ФНС России

о признании недействительным решения

установил:

Публичное акционерное общество "Уралкалий" обратилось в арбитражный суд с заявлением к Федеральной налоговой службе о признании недействительным решения от 05.12.2016 N 13-1-14/0088ДСП "Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами".

Решением Арбитражного суда города Москвы от 16.06.2017 требования заявителя были удовлетворены.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.10.2017 г. решение отменено, в удовлетворении заявления налогоплательщика отказано.

Законность судебных актов проверена в порядке ст. ст. 284, 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Общества, в которой заявитель со ссылкой на несоответствие выводов апелляционного суда фактическим обстоятельствам дела, неправильное применение норм материального права просит постановление апелляционного суда отменить, оставить без изменения решение суда первой инстанции.

В заседании суда кассационной инстанции представитель Общества поддержал доводы кассационной жалобы.

Представитель ФНС России в отзыве на кассационную жалобу и в заседании суда возражал против кассационной жалобы. Отзыв на кассационную жалобу представлен и приобщен к материалам дела.

Изучив материалы дела, проверив соответствие выводов, содержащихся в обжалуемых судебных актах, имеющимся в материалах дела доказательствам, правильность применения судами норм материального и процессуального права, доводы кассационной жалобы и возражений относительно них, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, суд кассационной инстанции установил.

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

По результатам проверки ФНС России пришла к выводу о занижении Обществом налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2012 год, что, по мнению налогового органа, привело к неуплате налога за 2012 год на сумму 980 156 716 руб. ФНС России было принято решение от 05.12.2016 N 13-1-14/088ДСП "Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами"

Удовлетворяя заявленные требования, суд первой инстанции согласился с доводами налогоплательщика об отсутствии сопоставимых сделок для определения рыночных цен, в связи с чем признал обоснованным применение метода сопоставимой рентабельности. Суд апелляционной инстанции, отменяя судебный акт первой инстанции, исходил из приоритетности метода сопоставимых рыночных цен и наличия достоверного источника сведений о сопоставимых сделках и ценах.

По делу установлены и не оспариваются полномочия ФНС России на осуществление налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, факт взаимозависимости участников контролируемых сделок, наличие оснований считать сделки контролируемыми. Спорным является вопрос о подлежащем применению методе определения рыночной цены сделок.

В силу пункта 1 статьи 105.1 Кодекса 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, данные лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

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 разделом V.1 Кодекса сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица (пункт 1 статьи 105.3 Кодекса).

В соответствии с пунктом 2 статьи 105.3 Кодекса 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 (далее - ФНС России) с применением методов, установленных главой 14.3 Кодекса.

При определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если ФНС России не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога в соответствии с пунктом 6 данной статьи (пункт 3 статьи 105.3 Кодекса).

Согласно статье 105.5 НК РФ для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, налоговый орган 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).

В целях Кодекса сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой (пункт 3 статьи 105.5 Кодекса).

Критерии, используемые для определения сопоставимости сделок, указаны в пунктах 3 - 12 статьи 105.5 Кодекса.

В силу пункта 1 статьи 105.7 Кодекса 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) налоговый орган использует следующие методы: 1) метод сопоставимых рыночных цен; 2) метод цены последующей реализации; 3) затратный метод; 4) метод сопоставимой рентабельности; 5) метод распределения прибыли.

Допускается использование комбинации двух и более методов (пункт 2 статьи 105.7 Кодекса).

На основании пункта 3 статьи 105.7 Кодекса метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам. Применение иных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

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

При этом для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены, примененной налогоплательщиком в контролируемой сделке, в качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной указанным налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой сделкой.

В пункте 4 статьи 105.7 Кодекса определено, что при отсутствии общедоступной информации о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) для целей определения полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами используется один из методов, указанных в подпунктах 2 - 5 пункта 1 данной статьи. При этом используется тот метод, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены, примененной в сделке, рыночным ценам.

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.7 кодекса 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.

В целях применения вышеуказанных методов 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) (пункт 7 статьи 105.7 Кодекса).

В случае, если вышеуказанные методы не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в разовой сделке, рыночной цене, соответствие цены, примененной в такой сделке, рыночной цене может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности (пункт 9 статьи 105.7 Кодекса).

На основании части 1 статьи 65 и части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, возлагается на орган или лицо, которые их приняли.

В силу статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации имеющиеся в деле доказательства суд оценивает во взаимосвязи и совокупности по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном их исследовании.

При исчислении налога на прибыль за 2012 год по сделкам (поставка хлористого калия) с взаимозависимым контрагентом (Компания Уралкалий Трейдинг СА, Швейцария) ПАО "Уралкалий" применяло метод сопоставимой рентабельности и исходило из невозможности применения метода сопоставимых рыночных цен, поскольку на соответствующем рынке хлористого калия отсутствуют сопоставимые сделки, предметом которых являются идентичные либо однородные товары, отсутствует достаточная информация о таких сделках, отсутствуют сделки, совершенные самим ПАО "Уралкалий" с лицом, не являющимся взаимозависимым с ним (пункты 3- 4 ст. 105.7 НК РФ).

Принимая оспариваемое решение, налоговый орган посчитал, что в данном случае подлежал применению приоритетный метод - метод сопоставимых рыночных цен, поскольку информация о сопоставимых рыночных ценах имеется в общедоступном источнике информации, а именно, в котировках информационно-ценового агентства Аргус Медиа, и доначислил налог на прибыль исходя из ценовой информации, публикуемой соответствующим агентством.

Кассационная коллегия полагает, что судебные акты первой и апелляционной инстанций подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение с учетом следующего.

По смыслу закона, налоги по взаимоотношениям между взаимозависимыми лицами подлежат исчислению исходя из налоговой базы, как если бы она была определена по отношениям между независимыми друг от друга лицами, т.е. по рыночным условиям. Поэтому, по сути, методы налогового контроля, предусмотренные п. 1 ст. 105.7 НК РФ, направлены на определение соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночной цене.

Поскольку целью налогового контроля является определение соответствия примененных цен рыночным, а рыночные цены предполагаются объективно сформированными, при применении любого из методов, предусмотренных п. 1 ст. 105.7 НК РФ, результат также должен быть объективно примерно одинаковым, укладываться в допустимое расхождение, соответствовать рыночному уровню. Налогоплательщик и налоговый орган применили разные методы определения соответствия рыночной цене, в результате чего получили существенные расхождения результатов определения размера налоговых обязательств. Налогоплательщику доначислен налог в размере около 1 млрд. руб. Причины указанного расхождения ни судом первой инстанции, ни апелляционным судом не выяснились. Между тем, это обстоятельство может свидетельствовать об ошибочности применения одного из использованных сторонами методов либо о некорректности расчетов с применением какого-то из методов либо иметь объективные причины. В любом случае причины значительного расхождения результатов использования разных методов, используемых при определении для целей налогообложения доходов, могут иметь значение для дела. Неустановление таких причин свидетельствует о неполном выяснении судами существенных для дела обстоятельств и является основанием для отмены судебных актов и направления дела на новое рассмотрение.

При определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения (далее в настоящем разделе - цена, примененная в сделке), указанная цена признается рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное (п. 3 ст. 105.3 НК РФ).

Суд апелляционной инстанции признал правильным применение приоритетного метода сопоставимых рыночных цен, которые налоговый орган подтверждал данными информационно-ценового агентства Аргус Медиа. Данные Аргус Медиа были приняты судом апелляционной инстанции. При этом постановление суда апелляционной инстанции не содержит указания на критерии, по которым эти данные были приняты как соответствующие нормам НК РФ и достоверно подтверждающие рыночный уровень цен. В судебном акте не указано, как были проверены сопоставимость методов определения цен и условий поставок и по каким причинам суд отклонил доводы налогоплательщика, который оспаривал относимость и достоверность этих данных исходя из экономических условий свершения его сделок и сделок, которые вошли в котировки Аргус Медиа. Суд апелляционной инстанции также не указал, по каким причинам он признал применимым именно метод сопоставимых рыночных цен и не согласился с доводами налогоплательщика об отсутствии на рынке сопоставимых цен.

Таким образом, вывод о доказанности налоговым органом занижения налогоплательщиком налоговой базы сделан при неполном установлении и исследовании имеющих значение для дела обстоятельств.

При новом рассмотрении дела суду следует исходить из правовой позиции, высказанной Верховным Судом Российской Федерации в п. 6 "Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017), в соответствии с которой предусмотренное разделом V.1 НК РФ право суда учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню, не может служить основанием для отступления от установленных законом правил исчисления налогов по контролируемым сделкам. Пункт 11 статьи 105.7 НК РФ не может служить основанием для отступления от установленных законом правил, касающихся определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и выбора используемой при этом информации (статьи 105.5 - 105.6 Кодекса), выбора приоритетного метода определения доходов (прибыли, выручки) в сделках,

сторонами которых являются взаимозависимые лица (пункт 3 статьи 105.7 Кодекса), или изменения установленного порядка расчета доходов (прибыли, выручки) с использованием соответствующего метода.

Предназначением пункта 11 статьи 105.7 НК РФ является исключение тех ситуаций, когда формальное применение положений глав 14.2 - 14.3 Кодекса способно привести к необоснованной корректировке налоговой базы, не отвечающей цели, установленной в абзаце первом пункта 1 статьи 105.3 НК РФ, - устранение влияния, которое было оказано на налоговую базу взаимозависимостью участников сделки.

В частности, на основании пункта 11 статьи 105.7 НК РФ налогоплательщик вправе приводить доказательства того, что неполучение им дохода (прибыли) в размере, определенном налоговым органом с применением установленного главой 14.3 Кодекса метода, не являлось следствием взаимозависимости участников контролируемой сделки, а имело иные экономические причины; обосновывать, что вменяемая ему экономическая выгода была учтена для целей налогообложения при совершении других операций и т.п.

Согласно п. 3 указанного Обзора отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемого по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота, не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, возникновении у него недоимки, определяемой исходя из выявленной ценовой разницы, поскольку судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности.

Если налоговым органом оспаривается соответствие отраженной в налоговом учете операции ее действительному экономическому смыслу, то многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки (взаимозависимость сторон сделки, создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, использование особых форм расчетов и сроков платежей и т.п).

Судами не проверялись обстоятельства, которые в совокупности свидетельствовали бы о получении необоснованной налоговой выгоды вследствие

применения заниженных цен, исчисления налога по контролируемым сделкам по методу сопоставимой рентабельности, не устанавливались и не анализировались обстоятельства наличия или отсутствия в действиях налогоплательщика разумной деловой цели, вызванной экономическими причинами, либо лишь стремления получить налоговую экономию.

Суд округа также считает необходимым отметить, что раздел V.1 НК РФ содержит ряд положений, требующих при их применении специальных познаний, поскольку определение доходов для целей налогообложения изначально предполагает применение сведений из сферы экономики. Применение специальных познаний согласно ст. 82 АПК РФ возможно при назначении экспертизы.

В случае, если при новом рассмотрении дела, исследовании представленных сторонами доказательств, не будут устранены сомнения в их полноте и достоверности при наличии противоречий между ними, когда эти сомнения (противоречия) не могут быть устранены судом самостоятельно, суду следует рассмотреть вопрос о назначении экспертизы с учетом правового подхода Верховного Суда Российской Федерации (п. 8 вышеназванного Обзора). В тех случаях, когда между налогоплательщиком и налоговым органом имеются неустраняемые разногласия о правильности применения методов определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки), установленных главой 14.3 Кодекса, на разрешение эксперта судом могут быть поставлены вопросы, выяснение которых требует наличия специальных экономических познаний, например касающиеся верности определения отдельных показателей, используемых при применении этих методов, в частности указанных в статье 105.8 НК РФ финансовых показателей и интервалов рентабельности (судебно-экономическая экспертиза).

Кроме того, в целях получения разъяснений, консультаций и выяснения профессионального мнения лиц, обладающих теоретическими и практическими познаниями в области экономики и финансов, по указанным вопросам арбитражный суд в соответствии со статьями 55.1, 87.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации также может привлекать специалиста.

При этом необходимо иметь в виду, что заключение эксперта, консультация специалиста, равно как и другие доказательства по делу, не являются исключительными средствами доказывания и должны оцениваться в совокупности со всеми имеющимися

в деле доказательствами. Оценка судом заключения, консультации должна быть полно отражена в решении.

Учитывая, что обстоятельства дела являются неисследованными в полном объеме, вся совокупность доказательств не была предметом оценки судов, судебная коллегия суда кассационной инстанции считает судебные акты подлежащими отмене в силу положений частей 1 и 3 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело направлению на новое рассмотрение в силу пункта 3 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в суд первой инстанции.

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

На основании изложенного, руководствуясь статьями 284, 286 - 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Московского округа

постановил:

Решение Арбитражного суда города Москвы от 16 июня 2017 года, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18 октября 2017 года по

делу № А40-29025/2017– отменить, направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Председательствующий-судья

Ю.Л. Матюшенкова

Судьи:

О.В. Анциферова

А.А. Дербенев