

ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ № 162

01 августа 2019 года – 30 сентября 2019 года

1. Международные новости 5

ОЭСР опубликовала второй Обзор по внедрению государствами страновой отчетности.5

2. Изменения законодательства 5

При анализе сопоставимости сделок, доходы и расходы по которым признаются с 01.01.2020, должны будут учитываться функции и риски, связанные с разработкой, совершенствованием, поддержанием в силе, защитой и использованием нематериальных активов.5

Перечень рисков, которые необходимо учитывать при анализе сделок на сопоставимость, дополнен риском потери деловой репутации.6

При определении сопоставимости сделок, доходы и расходы по которым признаются с 01.01.2010, может учитываться ряд особенностей нематериальных активов, которыми владеют, пользуются или распоряжаются стороны сделок.6

При использовании биржевых котировок интервал рыночных цен определяется исходя из совершенных на бирже сделок в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.7

По сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются с 01.01.2020, метод распределения прибыли может быть применен не только тогда, когда одна сторона владеет или пользуется существенно влияющим на рентабельность сделки нематериальным активом, но и когда контролирует его.7

В НК РФ введены положения о порядке проведения взаимосогласительной процедуры в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения, а также корректировках по ее результатам.7

3. Подзаконные нормативные правовые акты 8

Обновлена форма извещения о контролируемых сделках, которое оформляется налоговым органом, проводящим налоговую проверку. 8

4. Обзоры ФНС России 8

ФНС России выпустила обзор судебных споров по вопросам применения методов ценообразования в контролируемых сделках.....9

5. Письма Минфина России..... 11

Если в состав участников сделок между взаимозависимыми лицами входят исключительно российские организации и их иностранные филиалы, то такие сделки признаются контролируемыми по правилам, установленным для внутрисоссийских сделок..... 11

При получении имущества в безвозмездное пользование налоговая база по налогу на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.....12

6. Судебная практика12

6.1. Контролируемые сделки.....13

6.1.1. Применение метода сопоставимых рыночных цен на основе котировок информационно-ценовых агентств13

Суды признали обоснованным определение ФНС России рыночных цен при реализации калия на экспорт в 2012 году на основе котировок Argus, опубликованных на ближайшую дату к дате дополнительного соглашения к контракту, с учетом исключительно транспортных корректировок.13

Судом признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2014 году на основе сопоставимых сделок налогоплательщика с независимым турецким покупателем, а также котировок Platts и ИКАР с применением различных котировальных периодов, а также корректировок на качество, маржинальность трейдера, срок оплаты.14

Судами признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР с применением различных котировальных периодов, а также корректировок на качество, маржинальность трейдера, срок оплаты. 17

Суды признали правомерным определение ФНС России рыночных цен по долгосрочному контракту на реализацию в 2013 году более 1,8 млн тонн аммиака на экспорт на основе котировок Argus и Fertecon, опубликованных на ближайшую дату к дате дополнительного соглашения к контракту, без применения каких-либо корректировок. 20

6.1.2. Применение затратного метода21

Применение ФНС России затратного метода при расчете рыночных цен ко всем поставкам пшеницы 5 класса в 2014 году, а также к поставкам ячменя с января по июль 2014 года, цены на которые не публиковались информационно-ценовыми агентствами, признано обоснованным. Минимальная рыночная валовая рентабельность затрат по этим сделкам по расчетам ФНС России составила 9,38%. 21

Применение ФНС России затратного метода при расчете рыночных цен на пшеницу 5 класса и горох по поставкам 2015 года, цены на которые не публикуют информационно-ценовые агентства, признано обоснованным. Минимальная

рыночная валовая рентабельность затрат по этим сделкам по расчетам ФНС России составила 9,46%.....23

6.1.3. Применение метода сопоставимой рентабельности на основе рентабельности продаж 25

Суды отклонили применение метода сопоставимой рентабельности, основанного на рентабельности продаж трейдера, к сделкам по реализации калия на экспорт в 2012 году из-за несоответствия отобранных для расчета рыночного интервала компаний критериям п. 5 ст. 105.8 НК РФ, отсутствия документов, подтверждающих фактически полученную рентабельность трейдера, наличия взаимозависимости между трейдером и дальнейшими покупателями.25

При определении рыночных цен реализации сельхозпродукции на экспорт в 2014 году на основе котировок Platts и ИКАР признано обоснованным применение ФНС России корректировки на маржинальность трейдера, рассчитанной по правилам метода сопоставимой рентабельности. Максимальная рыночная операционная рентабельность продаж для деятельности иностранной компании по оптовой продаже зерна на 2014 год по расчетам ФНС России составила 2,29%.26

При определении рыночных цен реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР признано обоснованным применение ФНС России корректировки на маржинальность трейдера, рассчитанной по правилам метода сопоставимой рентабельности. Максимальная рыночная операционная рентабельность продаж для деятельности иностранной компании по оптовой продаже зерна на 2015 год по расчетам ФНС России составила 2,02%. 28

6.2. Неконтролируемые сделки..... 30

6.2.1. Многократность отклонения от рыночной цены в неконтролируемых сделках..... 30

Отклонение цен на 42 процента в сделках между налогоплательщиком и взаимозависимыми поставщиками от цен, по которым товары приобретались ими у импортера, многократным не является и не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. 30

6.2.2. Применение правил раздела V.1 НК РФ при доначислениях налога на имущество31

Суды признали законным доначисление налога на имущество ввиду существенного занижения рыночной цены объектов недвижимости, приобретенных у взаимозависимых лиц.31

6.2.3. Реализация товара по заниженным ценам покупателю, применяющему льготный режим налогообложения (пониженную ставку налога) 32

Инспекция не доказала создание налогоплательщиком схемы дробления бизнеса и получение необоснованной налоговой выгоды при реализации товаров по заниженным ценам взаимозависимому лицу, применяющему УСН.32

Суды признали доказанным получение необоснованной налоговой выгоды при реализации земельного участка взаимозависимому лицу, применяющему УСН, по цене более чем в 36 раза ниже цены его последующей реализации.33

1. Международные новости

ОЭСР опубликовала второй Обзор по внедрению государствами страновой отчетности.

03 сентября 2019 ОЭСР опубликовала второй ежегодный экспертный обзор¹, посвященный обмену страновыми отчетами, в котором проанализировано внедрение минимального стандарта страновой отчетности в отдельных юрисдикциях по состоянию на апрель 2019 года.

Обзор представляет собой комплексное исследование более 116 юрисдикций.

Более 80 юрисдикций уже приняли законодательство, устанавливающее обязанность по подаче отчетности в отношении МГК, а остальные юрисдикции ведут работу по финализации национальной правовой базы для внедрения стандартов страновой отчетности.

В тех юрисдикциях, в которых уже действует соответствующее законодательство, внедрение страновой отчетности было признано в значительной степени соответствующим минимальным стандартам Action 13 плана BEPS.

Обмен страновыми отчетами начался в июне 2018 года. В настоящее время существует уже более 2 200 двусторонних соглашений по вопросу обмена страновыми отчетами.

Источник: <https://www.oecd.org/tax/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-delivers-tax-transparency-action-13-country-by-country-reporting-shows-big-progress.htm>

2. Изменения законодательства

Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации»

При анализе сопоставимости сделок, доходы и расходы по которым признаются с 01.01.2020, должны будут учитываться функции и риски, связанные с разработкой, совершенствованием, поддержанием в силе, защитой и использованием нематериальных активов.

¹ Краткий анализ первого экспертного обзора, опубликованного ОЭСР 24 мая 2018 года, вошел в дайджест трансфертного ценообразования за период с 1 мая по 31 мая 2018 года.

Пункты 6 и 7 ст. 105.5 НК РФ, в которых установлены функции и риски, учитываемые при анализе сделок на сопоставимость, дополнены функциями и рисками, связанными с разработкой, совершенствованием, поддержанием в силе, защитой и использованием нематериальных активов (пп. 23 п. 6 и пп. 12 п. 7 ст. 105.5 НК РФ).

Эти дополнения применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются с 01.01.2020.

Перечень рисков, которые необходимо учитывать при анализе сделок на сопоставимость, дополнен риском потери деловой репутации.

Перечень рисков, установленных в п. 7 ст. 105.5 НК РФ, дополнен риском потери деловой репутации вследствие утраты товарами качества и иных потребительских свойств по причинам, не зависящим от сторон сделки (пп. 12 п. 7 ст. 105.5. НК РФ).

При определении сопоставимости сделок, доходы и расходы по которым признаются с 01.01.2010, может учитываться ряд особенностей нематериальных активов, которыми владеют, пользуются или распоряжаются стороны сделок.

Статья 105.5 НК РФ дополнена пунктом 11.1, согласно которому при определении сопоставимости сделок могут учитываться следующие особенности нематериальных активов, которыми владеют, пользуются или распоряжаются стороны либо которые являются объектом их контроля:

- вид нематериального актива;
- исключительность нематериальных активов;
- наличие и срок правовой охраны;
- территория действия прав на использование нематериальных активов;
- срок службы, стадия жизненного цикла нематериальных активов (разработка, совершенствование, использование);
- права и функции сторон, связанные с увеличением стоимости нематериальных активов в результате их совершенствования;
- возможность получения дохода от использования нематериальных активов.

Это дополнение применяется к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются с 01.01.2020.

При использовании биржевых котировок интервал рыночных цен определяется исходя из совершенных на бирже сделок в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.

Уточнен абзац 1 п. 5 ст. 105.9 НК РФ. Согласно новой редакции интервалом рыночных цен признается интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, совершенных на бирже в аналогичный период времени в сопоставимых условиях. В предыдущей редакции не был указан период, который необходимо учитывать при расчете интервала, указывалось лишь, что рыночной ценой является интервал между минимальной и максимальной ценами сделок, зарегистрированных биржей на дату их совершения.

По сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются с 01.01.2020, метод распределения прибыли может быть применен не только тогда, когда одна сторона владеет или пользуется существенно влияющим на рентабельность сделки нематериальным активом, но и когда контролирует его.

Согласно новой редакции пп. 2 п. 4 ст. 105.13 НК РФ метод распределения прибыли может использоваться при наличии в собственности (пользовании) сторон анализируемой сделки прав на объекты нематериальных активов, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности, а также в случае осуществления стороной анализируемой сделки контроля за использованием таких нематериальных активов.

В НК РФ введены положения о порядке проведения взаимосогласительной процедуры в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения, а также корректировках по ее результатам.

НК РФ дополнен главой 20.3 «Взаимосогласительная процедура в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения», состоящей из двух статей.

В соответствии со ст. 142.7 НК РФ под взаимосогласительной процедурой признается процедура разрешения споров о порядке налогообложения лица в отношении его доходов, прибыли и имущества при применении положений международного договора РФ по вопросам налогообложения.

Согласно ст. 142.8 НК РФ порядок проведения взаимосогласительной процедуры определяется положениями соответствующего международного договора РФ, а порядок и сроки представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры определяются Минфином России с учетом

положений соответствующих международных договоров РФ (п. 1, п. 3 ст. 142.8 НК РФ).

Пунктом 2 ст. 142.8 НК РФ предусмотрено, что взаимосогласительная процедура может быть инициирована по заявлению лица, участвующего в сделке, или по запросу компетентного органа иностранного государства (территории), являющегося стороной международного договора РФ по вопросам налогообложения.

Также статьей ст. 105.18-1 НК РФ предусматривается возможность корректировок по налогу на прибыль и НДС по результатам взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором РФ.

Корректировки по результатам взаимосогласительной процедуры отражаются только в налоговых декларациях, не изменяя регистры налогового учета и первичные документы.

Зачет и возврат налогов в связи с корректировкой производятся в порядке ст. 78 НК РФ.

Изменения вступают в силу с 1 января 2020 года.

3. Подзаконные нормативные правовые акты

Приказ ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-13/421@ «Об утверждении формы извещения о контролируемых сделках и порядка направления налоговым органом, проводящим налоговую проверку, извещения о контролируемых сделках в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и признании утратившим силу приказа ФНС России от 10.10.2012 N ММВ-7-13/704@»

Обновлена форма извещения о контролируемых сделках, которое оформляется налоговым органом, проводящим налоговую проверку.

Уточненная форма извещения предусматривает изменения, связанные со вступившими в силу с 2019 года новыми правилами отнесения сделок к контролируемым.

4. Обзоры ФНС России

Письмо ФНС России от 02.09.2019 № СА-4-7/17555@ «О направлении Обзора судебных споров в отношении налогового контроля в области трансфертного ценообразования»

ФНС России выпустила обзор судебных споров по вопросам применения методов ценообразования в контролируемых сделках.

1. Судебные акты по делу № А40-29025/17 ПАО «Уралкалий»

В 2012 году Общество экспортировало калий взаимозависимому швейцарскому трейдеру.

Судами было признано неправомерным применение налогоплательщиком в отношении этих сделок метода сопоставимой рентабельности, основанного на рентабельности продаж трейдера, поэтому налоговый орган был вправе применить иной метод для целей налогового контроля - метод сопоставимых рыночных цен.

При этом налоговый орган не обязан был самостоятельно рассчитывать показатель рентабельности трейдера и интервал рыночной рентабельности, так как обязанность документально подтвердить обоснованность примененного метода и достоверность произведенных расчетов лежит на налогоплательщике.

При применении метода сопоставимых рыночных цен обеспечение полной сопоставимости анализируемой и сопоставляемой сделок требуется только в случае наличия информации о единственной сопоставимой сделке. При использовании источников информации, содержащих обобщенные данные о ценах в определенных группах однородных сделок, в том числе данных информационно-ценовых агентств, используются условия анализируемой сделки с условиями сделок, на основании данных о которых формируются ценовые индикаторы.

Коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки Аргус Медиа, соответствуют коммерческим и финансовым условиям контролируемых сделок, а различия, которые могли оказать существенное влияние на цены, были учтены налоговым органом путем применения корректировок на базис поставки.

2. Судебные акты по делам А55-1622/18, А55-1618/18, А55-1621/18, А55-19403/18 ПАО «Тольяттиазот»

Общество продавало аммиак и карбамид в 2012 и 2013 годах швейцарскому трейдеру, признанному взаимозависимым с Обществом.

Применение Обществом метода сопоставимой рентабельности, основанного на рентабельности продаж трейдера, к сделкам по реализации аммиака по трубопроводу и по железной дороге на экспорт в 2012 году суд признал неправомерным из-за отсутствия методики расчета фактически полученной рентабельности трейдера.

Суд согласился с применением ФНС России метода сопоставимых рыночных цен для поставок аммиака и карбамида на экспорт с использованием котировок Argus и Fertecop, опубликованных на ближайшую дату к дате дополнительного соглашения к контракту, с применением корректировок цен агентств только в части различий на базис поставки публикуемых котировок и сделок Общества при реализации аммиака и карбамида по железной дороге.

Суды поддержали подход ФНС России к котировальному периоду, признав правомерным определение рыночной цены на основе котировок на единственный день – день заключения соглашения о цене.

Суды отклонили как не являющуюся общедоступным источником информации представленную Обществом методику, подготовленную непосредственно информационно-ценовым агентством Argus, в которой агентство указало на отличия между анализируемым контрактом и сделками, которые учитывались им при определении котировок.

3. Судебные акты по делу № А40-123426/16 ЗАО «Нефтяная компания Дулисьма»

Суд признал обоснованным применение налоговым органом метода сопоставимых рыночных цен на основе котировок информационно-ценового агентства Platts к сделкам Общества по поставке в 2012 году нефти марки ВСТО на условии FOB порт Козьмино компании, зарегистрированной в Гонконге.

Platt's публикует две котировки для сырой нефти марки ВСТО, экспортируемой из порта Козьмино на момент закрытия сингапурской биржи:

- ESPO M1 отражает отгрузку, осуществляемую в течение 15-45 дней с даты публикации котировки;
- ESPO M2 отражает стоимость отгрузки, осуществляемой в течение 45-75 дней с даты публикации котировки.

В отношении поставок нефти, осуществленных в период 15 - 45 дней с даты подписания дополнительного соглашения, расчет минимального значения рыночных цен осуществлялся ФНС России как минимальная цена нефти Дубай (Dubai) на ближайшую дату до совершения поставки в контролируемой сделке.

В отношении поставок нефти, осуществленных в период от 10 до 15 дней и от 15 до 45 дней с даты подписания дополнительного соглашения, расчет минимального значения рыночных цен осуществлялся как минимальная цена нефти Дубай (Dubai) за месяц совершения поставки в контролируемой сделке.

В обоих случаях минимальная цена корректировалась на дифференциал ESPO M1 (увеличивалась на минимальное значение премии), определенный на ближайшую дату до подписания дополнительного соглашения по контролируемой сделке (дату определения цены).

4. Судебные акты по делам № А40-241020/18, А40-241026/18 ООО «Торговый Дом «РИФ»

В 2014 и 2015 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

Судами признан правомерным следующий подход ФНС России к определению рыночных цен в контролируемых сделках:

- метод сопоставимых рыночных цен с использованием внутренних сопоставимых сделок Общества с не взаимозависимыми лицами (5 поставок пшеницы 3 и 4 класса в 2014 году) и данные, предоставленные информационно-ценовыми агентствами Platts и ИКАР (поставки пшеницы 3 и 4 классов, поставки ячменя с января по июль 2014 года и в 2015 году, поставки кукурузы в 2015 году). При применении метода сопоставимых рыночных цен налоговый орган произвел корректировки на максимальную маржинальность (рентабельность) сопоставимых по отношению к трейдеру компаний и срок оплаты;
- затратный метод (поставки пшеницы 5 класса и поставки ячменя с августа 2014 года, пшеницы 5 класса и гороха за 2015 год). При расчете рыночного интервала валовой рентабельности затрат использовались сведения о рентабельности организаций, осуществляющих сопоставимую экспортную деятельность сельскохозяйственной продукции. Различия в объемах выручки и экспорта сопоставимых организаций с объемом выручки и экспорта Общества суды признали не влияющим на корректность произведенного налоговым органом расчета рыночного уровня рентабельности.

5. Письма Минфина России

Письмо Минфина России от 30.08.2019 № 03-12-11/1/66881

Если в состав участников сделок между взаимозависимыми лицами входят исключительно российские организации и их иностранные филиалы, то такие сделки признаются контролируемыми по правилам, установленным для внутрироссийских сделок.

Сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация, признаются контролируруемыми в случае наличия хотя бы одного из обстоятельств, перечисленных в п. 2 ст. 105.14 НК РФ, если сумма доходов по таким сделкам за календарный год превышает 1 миллиард рублей.

Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские организации. Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, учитываются при определении ее налоговой базы (п. 1 ст. 311 НК РФ).

Когда в состав участников сделок между взаимозависимыми лицами входят исключительно российские организации и их иностранные филиалы, эти сделки относятся к внутрироссийским для целей признания их контролируруемыми и к ним применяется п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

Письмо Минфина России от 27.08.2019 № 03-03-07/65526

При получении имущества в безвозмездное пользование налоговая база по налогу на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, но не ниже определяемой остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Этот принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества подлежит применению и при оценке имущественного права, в том числе права пользования вещью.

Таким образом, налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

6. Судебная практика

6.1.Контролируемые сделки

6.1.1. Применение метода сопоставимых рыночных цен на основе котировок информационно-ценовых агентств

Постановление АС Московского округа от 07.08.2019 по делу № [А40-29025/17](#) ПАО «Уралкалий»² (Председательствующий Матюшенкова Ю.Л., судьи Гречишкин А.А., Дербенев А.А.)

Суды признали обоснованным определение ФНС России рыночных цен при реализации калия на экспорт в 2012 году на основе котировок Argus, опубликованных на ближайшую дату к дате дополнительного соглашения к контракту, с учетом исключительно транспортных корректировок.

ФНС России проверила цены реализации на экспорт в 2012 году хлористого калия в адрес взаимозависимого лица Общества. Для подтверждения рыночного уровня примененной цены в сделках с трейдером Общество использовало метод сопоставимой рентабельности, основанный на рентабельности продаж трейдера. По результатам исследования рыночного интервала рентабельности продаж на основе отчетности сопоставимых с трейдером компаний фактическая рентабельность трейдера в 2012 году оказалась ниже минимального значения в интервале, в связи с чем был сделан вывод, что цена в сделках Общества и трейдера является рыночной для целей налогообложения.

ФНС России не согласилась с налогоплательщиком в выборе четвертого метода, применила метод сопоставимых рыночных цен и доначислила Обществу налог на прибыль. При первом рассмотрении этого дела суд первой инстанции не согласился с расчетом налогового органа, апелляционный суд, напротив, признал правомерность расчета ФНС России, кассационная инстанция направила дело на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении суды трех инстанций признали обоснованным применение ФНС России метода сопоставимых рыночных цен на основе котировок Argus Media на калий хлористый с базисом поставки FOB СНГ, используемых на дату, предшествующую дате подписания дополнительного соглашения, с применением лишь транспортных корректировок.

² Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26.12.2018 по делу № А40-29025/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 155 за период с 01 декабря 2018 года по 31 декабря 2018 года; Постановление Девятого ААС от 23.04.2019 по делу № А40-29025/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

Постановление АС Московского округа от 29.08.2019 по делу № [А40-241026/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»³ (Председательствующий Котельников Д.В., судьи Дербенев А.А., Матюшенкова Ю.Л.)

Судом признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2014 году на основе сопоставимых сделок налогоплательщика с независимым турецким покупателем, а также котировок Platts и ИКАР с применением различных котировальных периодов, а также корректировок на качество, маржинальность трейдера, срок оплаты.

В 2014 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

ФНС России провела проверку цен по правилам раздела V.1 НК РФ в этих сделках и доначислила налог на прибыль, применяя несколько методов, установленных разделом V.I НК РФ. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении сделок по реализации пшеницы 3 и 4 класса по пяти поставкам в 2014 году рыночная цена была определена с использованием метода сопоставимых рыночных цен на основе сопоставимых сделок Общества с независимым турецким покупателем с учетом корректировки на срок оплаты. При отборе только пяти поставок в адрес независимого покупателя для сравнения с ценой поставок в контролируемых сделках проверяющие руководствовались сопоставимостью периода отгрузок (отгрузки по сделкам с независимым покупателем с 23 июня по 2 июля, 5 августа, с 1 по 4 августа, с 22 по 25 августа, 4 сентября были признаны сопоставимыми с анализируемыми сделками, осуществленными с 9 июня по 9 июля, с 27 июля по 8 августа, с 17 по 29 августа, с 1 по 9 сентября).

Кроме этого, для целей признания сделок сопоставимыми принимался во внимание период с момента согласования цены до момента поставки. В рамках проверяемых сделок момент поставки с момента согласования цены составляет 1-39 дней, а в рамках сделок с независимым покупателем – 21-90 дней. Проверяющие посчитали сопоставимыми со сделками с независимым турецким покупателем только те сделки Общества, период от даты согласования цены до даты поставки по которым составил от 23 до 24 дней и от 14 до 16 дней.

³ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19.02.2019 по делу № А40-241026/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 157 за период с 01 февраля 2019 года по 28 февраля 2019 года;
Постановление Девятого ААС суда от 22.05.2019 по делу № А40-241026/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

Суды признали такой подход верным, указав, что влияние даты поставки на цену товара возможно нивелировать только при использовании данных информационно-ценовых агентств путем расширения котировального периода.

В связи с этим в отношении остальных сделок по реализации пшеницы 3 и 4 классов были применены котировки Platts, в основу которых положены сделки, признанные наиболее сопоставимыми по качеству с пшеницей, реализуемой Обществом. Из расчета доначислений проверяющими были исключены объемы товара, превышающие максимально допустимые проценты повреждения, и партии зерна, содержание протеина и клейковины в которых меньше допустимого по методологии Platts.

К поставкам ячменя второго класса и кормового ячменя с августа 2014 года, а также к поставкам кукурузы 3 класса были применены котировки ИКАР на фуражный ячмень и фуражную кукурузу, характеристики которых были признаны соответствующими качеству ячменя и кукурузы, поставляемых Обществом. С января по июль 2014 года агентство ИКАР не публиковало цены на фуражный ячмень, поэтому к поставкам ячменя за этот период первый метод не применялся.

Ссылаясь на то, что Platts и ИКАР публикуют усредненные значения цен, то есть минимальные значения не публикуются, проверяющие применили корректировку на максимальную маржинальность сопоставимых с трейдером компаний, то есть котировки были скорректированы на прибыль, которую получают аналогичные с трейдером торговые компании. Для этой цели был осуществлен отбор сопоставимых с трейдером компаний по правилам пп.1 п. 5 ст. 105.8 НК РФ, рассчитана рентабельность продаж, определен интервал рентабельности продаж в соответствии с п. 4 ст. 105.8 НК РФ, затем минимальная цена по котировке уменьшена на максимальное значение интервала рентабельности (в данном случае – 2,29%). Таким образом, для расчета этой корректировки был использован по существу четвертый метод, а для расчета рыночной цены – комбинация первого и четвертого методов.

Кроме того, котировки Platts и ИКАР были скорректированы на фактический срок уплаты по контролируемым сделкам с учетом того, что Platts публикует цены на условиях немедленной оплаты, а ИКАР не раскрывает информацию об условиях оплаты. Скорректированная на срок оплаты цена определена с использованием следующей формулы:

$$L = (P \times (1 + \text{LIBOR}(\text{EURIBOR}) \times (N/365)) - P) / Q$$

где

- L – размер корректировки;
- Q – количество поставленных товаров;

- LIBOR или EURIBOR, увеличенные на 7 процентных пункта (для сделок в долларах или евро соответственно), или 180% ключевой ставки ЦБ РФ (для сделок в рублях) на момент оплаты или поставки.
- P – стоимость товара;
- N – фактическое количество дней от даты оплаты до даты перехода права собственности (с даты перехода права собственности до даты оплаты).

Для нахождения минимальной рыночной цены по котировкам проверяющие использовали котировальные периоды.

При использовании котировок Platts рассчитывался котировальный период, который начинается за 42 дня до даты поставки, а заканчивается в день, предшествующей дате согласования цены. То есть чем меньше времени от даты согласования цены до даты поставки, тем больше котировальный период. И наоборот, чем больше времени от даты согласования цены до даты поставки, тем больше котировальный период. Например, при поставке на 42-ой день от даты согласования цены котировальный период будет равен одному дню, при поставке на следующий день после согласования цены котировальный период будет равен сорока дням. При использовании котировок ИКАР котировальный период принимался за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены.

Таким образом, для поставок пшеница 3 и 4 классов, рыночная цена по которым определялась по котировкам Platts, применялся котировальный период «от даты поставки минус 42 дня (начало периода) до даты, предшествующей дате согласования цены (окончание периода)».

Для всех поставок кукурузы и для поставок ячменя 2 класса и кормового ячменя с августа 2014 года, рыночная цена на которые определяется по котировкам ИКАР, в качестве котировального применялся 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены.

Такой разный подход к определению котировального периода для разных агентств проверяющие объяснили тем, что Platts публикует цены, период поставки по которым составляет 28-42 дня, а ИКАР не раскрывает информацию о периоде поставки в сделках. Очевидно, что данного объяснения недостаточно, однако более понятной аргументации в решении суда не приведено.

Вместе с тем суды отметили, что использование указанных котировальных периодов направлено на получение объективного результата, позволяет учесть ожидания налогоплательщика по возможным изменениям рынка и соответствует п. 6 ст. 105.9 НК РФ.

Ко всем поставкам пшеницы 5 класса, а также к поставкам ячменя с января по июль 2014 года метод сопоставимых рыночных цен не были применены, так как сделки, положенные в основу котировок информационно-ценовых агентств,

несопоставимы по качеству с пшеницей 5 класса, а котировки на ячмень с января по июль 2014 года не публиковались. Для этих сделок был использован затратный метод.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.09.2019 по делу № [А40-241020/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»⁴ (Председательствующий Захаров С.Л., судьи Москвина Л.А., Бекетова И.В.)

Судами признан обоснованным расчет ФНС России рыночных цен при реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР с применением различных котировальных периодов, а также корректировок на качество, маржинальность трейдера, срок оплаты.

В 2015 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов, горох 3 класса) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

ФНС России провела проверку цен при по правилам раздела V.1 НК РФ в этих сделках и доначислила налог на прибыль, применяя несколько методов, установленных разделом V.I НК РФ. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении пшеницы 3 и 4 классов были применены котировки Platts, в основу которых положены сделки, признанные наиболее сопоставимые по качеству с пшеницей, реализуемой Обществом. Из расчета доначислений проверяющими были исключены объемы товара, превышающие максимально допустимые проценты повреждения и зараженности вредителями, а также партии зерна, содержание протеина и клейковины в которых меньше допустимого по методологии Platts.

К ячменю второго класса и кормовому ячменю, а также кукурузе 3 класса были применены котировки ИКАР на фуражный ячмень и фуражную кукурузу, характеристики которых были признаны соответствующими качеству ячменя и кукурузы, поставляемых Обществом.

Ссылаясь на то, что Platts и ИКАР публикуют усредненные значения цен, то есть минимальные значения не публикуются, проверяющие применили корректировку на максимальную маржинальность сопоставимых с трейдером

⁴ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.04.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

компаний, то есть котировки были скорректированы на прибыль, которую получают аналогичные с трейдером торговые компании. Для этой цели был осуществлен отбор сопоставимых с трейдером компаний по правилам пп.1 п. 5 ст. 105.8 НК РФ, рассчитана рентабельность продаж, определен интервал рентабельности продаж в соответствии с п. 4 ст. 105.8 НК РФ, затем минимальная цена по котировке уменьшена на максимальное значение интервала рентабельности (в данном случае – 2,02%). Таким образом, для расчета этой корректировки был использован по существу четвертый метод, а для расчета рыночной цены – комбинация первого и четвертого методов.

Кроме того, котировки Platts и ИКАР были скорректированы на фактический срок уплаты по контролируемым сделкам с учетом того, что Platts публикует цены на условиях немедленной оплаты, а ИКАР не раскрывает информацию об условиях оплаты. Скорректированная на срок оплаты цена определена с использованием следующей формулы:

$$L = (P \times (1 + \text{LIBOR}(\text{EURIBOR}) \times (N/365)) - P) / Q$$

где

- L – размер корректировки;
- Q – количество поставленных товаров;
- LIBOR или EURIBOR, увеличенные на 7 процентных пункта (для сделок в долларах или евро соответственно), или 180% ключевой ставки ЦБ РФ (для сделок в рублях) на момент оплаты или поставки;
- P – стоимость товара;
- N – фактическое количество дней от даты оплаты до даты перехода права собственности (с даты перехода права собственности до даты оплаты).

Для нахождения минимальной рыночной цены по котировкам проверяющие использовали отдельные котировальные периоды по поставкам, осуществляемым:

- в период от 1 до 42 дней с момента согласования цены;
- в период от 43 до 146 дней с момента согласования цены.

Для поставок, которые осуществляются от 1 до 42 дней с момента согласования цены при использовании котировок Platts рассчитывался котировальный период, который начинается за 42 дня до даты поставки, а заканчивается в день, предшествующей дате согласования цены. То есть чем меньше времени от даты согласования цены до даты поставки, тем больше котировальный период. И наоборот, чем больше времени от даты согласования цены до даты поставки, тем больше котировальный период. Например, при поставке на 42-ой день от даты согласования цены котировальный период будет равен одному дню, при поставке на следующий день после согласования цены котировальный период будет равен

сорока дням. Для этой же группы сделок котировальный период при использовании котировок ИКАР принимался за 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены.

При этом для поставок, которые осуществляются от 43 до 146 дней от даты согласования цены, котировальный период был определен одинаково для двух агентств – 30 дней от даты, предшествующей дате согласования цены.

Таким образом, для поставок пшеница 3 и 4 классов, рыночная цена по которым определялась по котировкам Platts, применялся следующий котировальный период:

- «от даты поставки минус 42 дня (начало периода) до даты, предшествующей дате согласования цены (окончание периода)» - для сделок, которые осуществляются от 1 до 42 дней с момента согласования цены;
- «30-дневный период от даты, предшествующей дате согласования цены – для сделок, которые осуществляются от 43 до 146 дней от даты согласования цены.

Для поставок кукурузы, ячменя 2 класса и кормового ячменя, рыночная цена на которые определяется по котировкам ИКАР, в качестве котировального применялся 30-дневный период, предшествующий дате согласования цены.

Такой разный подход к определению котировального периода для разных агентств и разных сроков поставки проверяющие объяснили тем, что Platts публикует цены, период поставки по которым составляет 28-42 дня, а ИКАР не раскрывает информацию о периоде поставки в сделках. Очевидно, что данного объяснения недостаточно, однако более понятной аргументации в решении суда не приведено.

Вместе с тем суды отметили, что использование указанных котировальных периодов направлено на получение объективного результата, позволяет учесть ожидания налогоплательщика по возможным изменениям рынка и соответствует п. 6 ст. 105.9 НК РФ.

К пшенице 5 класса и к поставкам гороха метод сопоставимых рыночных цен не были применены, так как было установлено, что сделки, положенные в основу котировок информационно-ценовых агентств, несопоставимы по качеству с пшеницей 5 класса, а котировки на горох информационно-ценовыми агентствами не публикуются. Для этих сделок был использован затратный метод.

Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.09.2019 по делу № [A55-19403/18](#) ПАО «Тольяттиазот»⁵

⁵ Решение АС Самарской области от 28.05.2019 года по делу № А55-19403/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 160 за период с 01 июня 2019 года по 30 июня 2019 года.

(Председательствующий Бажан П.В., судьи Филиппова Е.Г., Засыпкина Т.С.)

Суды признали правомерным определение ФНС России рыночных цен по долгосрочному контракту на реализацию в 2013 году более 1,8 млн тонн аммиака на экспорт на основе котировок Argus и Fertecon, опубликованных на ближайшую дату к дате дополнительного соглашения к контракту, без применения каких-либо корректировок.

ФНС России провела проверку цен по правилам раздела V.1 НК РФ в сделках по реализации аммиака по трубопроводу на экспорт на базисе FOB Южный в 2013 году в объеме более 1,8 млн тонн и доначислила налог на прибыль, определив рыночную цену на продукцию Общества с помощью метода сопоставимых рыночных цен. В качестве рыночной проверяющими была использована последняя опубликованная информационно-ценовыми агентствами Argus и Fertecon минимальная котировка на аммиак на базисе поставки FOB Южный на момент заключения дополнительного соглашения к контракту, которым определялась цена реализации на очередной месяц поставки.

Общество не согласилось с выбранным налоговым органом методом, указав, что котировки информационно-ценовых агентств не могут быть использованы в качестве рыночных без осуществления корректировок, поскольку сделки, лежащие в основе публикуемых котировок, не сопоставимы со сделками Общества, реализующего самый большой в России объем аммиака по долгосрочному контракту.

Суды поддержали позицию ФНС России, признав сделки Общества и сделки, которые лежат в основе котировок, полностью сопоставимыми. Корректировки на объем реализованного товара, рассчитанные Обществом, не были приняты судами. Отклонена была и методика расчета рыночных цен по анализируемому контракту, подготовленная непосредственно информационно-ценовым агентством Argus, в которой агентство указало на отличия между анализируемым контрактом и сделками, которые учитывались им при определении котировок. Суды поддержали подход ФНС России к котировальному периоду, признав правомерным определение рыночной цены на основе котировок на единственный день – день заключения соглашения о цене, не приняв доводы Общества о необходимости применения в данном случае п. 6 ст. 105.9 НК РФ, предписывающего рассчитывать цены по котировкам, которые действовали в период времени, аналогичный периоду совершения анализируемых сделок.

6.1.2. Применение затратного метода

Постановление АС Московского округа от 29.08.2019 по делу № [А40-241026/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»⁶ (Председательствующий Котельников Д.В., судьи Дербенев А.А., Матюшенкова Ю.Л.)

Применение ФНС России затратного метода при расчете рыночных цен ко всем поставкам пшеницы 5 класса в 2014 году, а также к поставкам ячменя с января по июль 2014 года, цены на которые не публиковались информационно-ценовыми агентствами, признано обоснованным. Минимальная рыночная валовая рентабельность затрат по этим сделкам по расчетам ФНС России составила 9,38%.

В 2014 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

ФНС России провела проверку цен по правилам раздела V.1 НК РФ в этих сделках и доначислила налог на прибыль, применяя несколько методов, установленных разделом V.I НК РФ. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении поставок ячменя с августа 2014 года, а также ко всем поставкам кукурузы и пшеницы 3 и 4 классов в 2014 году был применен метод сопоставимых рыночных цен на основе котировок Platts и ИКАР.

К пшенице 5 класса и к поставкам ячменя с января по июль 2014 году метод сопоставимых рыночных цен не был применен, так как сделки, положенные в основу котировок информационно-ценовых агентств, несопоставимы по качеству с пшеницей 5 класса, а котировки на ячмень с января по июль 2014 года информационно-ценовыми агентствами не публиковались. Для этих сделок был использован затратный метод.

Приоритетный для такого рода сделок метод цены последующей реализации не был использован, так как информация, представленная компетентными органами ОАЭ, не позволяет рассчитать валовую рентабельности продаж трейдера, приходящуюся на контролируемые сделки, а также не содержит сведений о конечных покупателях товаров, что не позволяет удостовериться в их независимости от трейдера.

⁶ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19.02.2019 по делу № А40-241026/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 157 за период с 01 февраля 2019 года по 28 февраля 2019 года;
Постановление Девятого ААС суда от 22.05.2019 по делу № А40-241026/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

Затратный метод применен путем сопоставления минимального значения интервала валовой рентабельности затрат, определенного в порядке статьи 105.8 НК РФ, с валовой рентабельностью затрат Общества по проверяемым сделкам с учетом корректировок на срок оплаты за товары и валюту платежа по контракту.

В целях применения затратного метода рыночный интервал валовой рентабельности затрат был определен на основании данных бухгалтерской отчетности организаций, осуществляющих деятельность, сопоставимую с деятельностью Общества в анализируемых сделках (купля-продажа сельхозпродукции). Отбор сопоставимых компаний осуществлялся в базе данных ASTRA системы СПАРК. Для первоначальной выборки были отобраны компании, которые заявили коды экономической деятельности:

51.11 – «деятельность агентов по оптовой продаже живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами»;

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

По критериям, установленным п. 5 ст. 105.8 НК РФ (независимости компаний, отсутствию убытков, величины чистых активов), компании в базе данных отбираются автоматически. После автоматического отбора в базе данных было отобрано 2431 компании. У 1711 компаний, попавших в выборку, отсутствовали финансовые показатели за один или несколько периодов, которые берутся для расчета интервала, эти компании были исключены из выборки, в которой осталось 720 компаний. Далее были исключены компании, которые осуществляют деятельность не в Ростовской области (место нахождения Общества), и выручка которых менее 100 млн руб., в результате осталось 19 компаний. Из них в итоговую выборку попало 6 экспортеров зерна, информация о которых содержится в информационных порталах (сайтах ФГБУ «Центр оценки качества зерна», зерновом портале, сайте национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции). Две компании были исключены из списка сопоставимых с учетом возражений Общества. В окончательную выборку попало 4 компании, на основе отчетности которых был рассчитан интервал валовой рентабельности затрат по правилам ст.105.8 НК РФ. Минимальное значение интервала рыночной валовой рентабельности затрат по расчетам ФНС России составило 9,38%.

Для применения затратного метода необходимо, чтобы данные бухгалтерской отчетности, на основании которой осуществляется расчет интервала рентабельности, были приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов разных компаний на показатели рентабельности. Проверяющие сочли, что отчетность всех отобранных компаний сопоставима между собой и с методами бухгалтерского учета Общества на основании того, что коммерческие расходы в отчетности этих

компаний и в отчетности Общества формируются отдельно от себестоимости продаж. Остальные возможные различия, такие как, например, способ оценки товаров при их выбытии (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов) и методика учета расходов на доставку (в себестоимости реализованных товаров или в составе коммерческих расходов) инспекция посчитала несущественными.

Суды признали обоснованным вывод ФНС России, что валовая рентабельность затрат по сделкам реализации пшеницы 5 класса в 2014 году и по сделкам реализации ячменя с января по июль 2014 года не должна быть ниже 9,38%.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.09.2019 по делу № [А40-241020/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»⁷ (Председательствующий Захаров С.Л., судьи Москвина Л.А., Бекетова И.В.)

Применение ФНС России затратного метода при расчете рыночных цен на пшеницу 5 класса и горох по поставкам 2015 года, цены на которые не публикуют информационно-ценовые агентства, признано обоснованным. Минимальная рыночная валовая рентабельность затрат по этим сделкам по расчетам ФНС России составила 9,46%.

В 2015 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов, горох 3 класса) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

ФНС России провела проверку цен по правилам раздела V.1 НК РФ в этих сделках и доначислила налог на прибыль, применяя несколько методов, установленных разделом V.I НК РФ. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении ячменя, кукурузы и пшеницы 3 и 4 классов был применен метод сопоставимых рыночных цен на основе котировок Platts и ИКАР.

К пшенице 5 класса и к поставкам гороха метод сопоставимых рыночных цен не были применены, так как сделки, положенные в основу котировок информационно-ценовых агентств, несопоставимы по качеству с пшеницей 5 класса, а котировки на горох информационно-ценовыми агентствами не публикуются. Для этих сделок был использован затратный метод.

⁷ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.04.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

Приоритетный для такого рода сделок метод цены последующей реализации не был использован, так как информация, представленная компетентными органами ОАЭ, не позволяет рассчитать валовую рентабельности продаж трейдера, приходящуюся на контролируемые сделки, а также не содержит сведений о конечных покупателях товаров, что не позволяет удостовериться в их независимости от трейдера.

Затратный метод применен путем сопоставления минимального значения интервала валовой рентабельности затрат, определенного в порядке статьи 105.8 НК РФ, с валовой рентабельностью затрат Общества по проверяемым сделкам с учетом корректировок на срок оплаты за товары и валюту платежа по контракту.

В целях применения затратного метода рыночный интервал валовой рентабельности затрат был определен на основании данных бухгалтерской отчетности организаций, осуществляющих деятельность, сопоставимую с деятельностью Общества в анализируемых сделках (купля-продажа сельхозпродукции). Отбор сопоставимых компаний осуществлялся в базе данных ASTRA системы СПАРК. Для первоначальной выборки были отобраны компании, которые заявили коды экономической деятельности:

51.11 – «деятельность агентов по оптовой продаже живыми животными, сельскохозяйственным сырьем, текстильным сырьем и полуфабрикатами»;

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

По критериям, установленным п. 5 ст. 105.8 НК РФ (независимости компаний, отсутствию убытков, величины чистых активов), в базе данных компании отбираются автоматически. После автоматического отбора в базе данных было отобрано 3254 компании. У 2177 компаний, попавших в выборку, отсутствовали финансовые показатели за один или несколько периодов, которые берутся для расчета интервала, эти компании были исключены из выборки, в которой осталось 1077 компаний. Далее были исключены компании, которые осуществляют деятельность не в Ростовской области (место нахождения Общества), и выручка которых менее 100 млн руб., в результате осталось 24 компании. Из них в итоговую выборку попало 9 экспортеров зерна, информация о которых содержится в информационных порталах (сайтах ФГБУ «Центр оценки качества зерна», зерновом портале, сайте национальной ассоциации экспортеров сельскохозяйственной продукции). Одна компания исключена из списка сопоставимых с учетом возражений Общества. В окончательную выборку попало 8 компаний, на основе отчетности которых был рассчитан интервал валовой рентабельности затрат по правилам ст.105.8 НК РФ. Минимальное значение интервала рыночной валовой рентабельности затрат по расчетам ФНС России составило 9,46%.

Для применения затратного метода необходимо, чтобы данные бухгалтерской отчетности, на основании которой осуществляется расчет интервала рентабельности были приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов разных компаний на показатели рентабельности. Проверяющие сочли, что отчетность всех отобранных компаний сопоставима между собой и с методами учета Общества на основании того, что коммерческие расходы в отчетности этих компаний и в отчетности Общества формируются отдельно от себестоимости продаж. Остальные возможные различия, такие как, например, способ оценки товаров при их выбытии (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов) и методика учета расходов на доставку (в себестоимости реализованных товаров или в составе коммерческих расходов) инспекция посчитала несущественными.

Основываясь на том, что сделки налогоплательщика были совершены в различный период времени, с различными сроками оплаты и периодом поставки, проверяющие определили валовую рентабельность затрат относительно каждой сделки по реализации гороха и пшеницы 5 класса. Если валовая рентабельность затрат Общества в сделке оказывалась меньше минимального значения интервала рыночной рентабельности (9,46%), то для целей налогообложения применялась цена, соответствующая минимальному значению в интервале.

6.1.3. Применение метода сопоставимой рентабельности на основе рентабельности продаж

Постановление АС Московского округа от 07.08.2019 по делу № [А40-29025/17](#) ПАО «Уралкалий»⁸ (Председательствующий Матюшенкова Ю.Л., судьи Гречишкин А.А., Дербенев А.А.)

Суды отклонили применение метода сопоставимой рентабельности, основанного на рентабельности продаж трейдера, к сделкам по реализации калия на экспорт в 2012 году из-за несоответствия отобранных для расчета рыночного интервала компаний критериям п. 5 ст. 105.8 НК РФ, отсутствия документов, подтверждающих фактически полученную рентабельность

⁸ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26.12.2018 по делу № А40-29025/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 155 за период с 01 декабря 2018 года по 31 декабря 2018 года; Постановление Девятого ААС от 23.04.2019 по делу № А40-29025/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

трейдера, наличия взаимозависимости между трейдером и дальнейшими покупателями.

ФНС России проверила цены реализации на экспорт в 2012 году хлористого калия в адрес взаимозависимого лица Общества. Для подтверждения рыночного уровня примененной цены в сделках с трейдером Общество применяло метод сопоставимой рентабельности, основанный на рентабельности продаж трейдера. По результатам исследования рыночного интервала рентабельности продаж на основе отчетности сопоставимых с трейдером компаний фактическая рентабельность трейдера в 2012 году оказалась ниже минимального значения в интервале, в связи с чем был сделан вывод, что цена в сделках Общества и трейдера является рыночной для целей налогообложения.

При первом рассмотрении этого дела суд первой инстанции не согласился с расчетом налогового органа, апелляционный суд, напротив, признал правомерность расчета ФНС России, кассационная инстанция направила дело на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении суды трех инстанций признали необоснованным применение налогоплательщиком метода сопоставимой рентабельности по следующим основаниям:

- ни одна из компаний представленной Обществом выборки не соответствует критериям, установленным п. 5 ст. 105.8 НК РФ;
- наличие взаимозависимости между трейдером и дальнейшими покупателями исключает использование показателя рентабельности продаж для целей применения метода сопоставимой рентабельности;
- не представлена информация и сведения, позволяющие рассчитать фактически полученную рентабельность трейдера по анализируемым сделкам.

Постановление АС Московского округа от 29.08.2019 по делу № [А40-241026/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»⁹ (Председательствующий Котельников Д.В., судьи Дербенев А.А., Матюшенкова Ю.Л.)

При определении рыночных цен реализации сельхозпродукции на экспорт в 2014 году на основе котировок Platts и ИКАР признано обоснованным применение ФНС России корректировки на маржинальность трейдера, рассчитанной по правилам метода

⁹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19.02.2019 по делу № А40-241026/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 157 за период с 01 февраля 2019 года по 28 февраля 2019 года;
Постановление Девятого ААС суда от 22.05.2019 по делу № А40-241026/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

сопоставимой рентабельности. Максимальная рыночная операционная рентабельность продаж для деятельности иностранной компании по оптовой продаже зерна на 2014 год по расчетам ФНС России составила 2,29%.

В 2014 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

ФНС России провела проверку цен при по правилам раздела V.1 НК РФ в этих сделках и доначислила налог на прибыль, применяя несколько методов, установленных разделом V.I НК РФ. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении ячменя, кукурузы и пшеницы 3 и 4 классов был применен метод сопоставимых рыночных цен на основе котировок Platts и ИКАР.

Ссылаясь на то, что Platts и ИКАР публикуют усредненные значения цен, то есть минимальные значения не публикуются, проверяющие применили корректировку на максимальную маржинальность сопоставимых с трейдером компаний, то есть котировки были скорректированы на прибыль, которую получают аналогичные с трейдером торговые компании.

В целях расчета рыночной маржинальности трейдеров был осуществлен отбор сопоставимых с трейдером компаний, осуществляющих оптовую торговлю зерном, в базе данных Bureau van Dijk «Orbis» по правилам п. 5 ст. 105.8 НК РФ. Для первоначальной выборки были отобраны компании, которые осуществляют деятельность, соответствующую коду «Nace Rev.2-4621» (оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных).

По критериям, установленным п. 5 ст. 105.8 НК РФ (независимости компаний, отсутствию убытков), а также по дополнительным фильтрам (организация действующая, наличие отчетности за анализируемые периоды (2011-2013 годы), организация образована не позднее 2011 года, выручка за анализируемый период превышает 20 млн дол. США) в результате первоначального отбора в выборку попало 323 компании.

Поскольку финансовые показатели в базе «Orbis» не содержат сведений о стоимости чистых активов компаний, расчет стоимости чистых активов был произведен вручную путем вычитания из всех активов текущих и отложенных обязательств. Из списка были исключены компании, которые имели отрицательную величину чистых активов по состоянию на 31.12.2013 (6 компаний из 323, в выборке осталось 317 компаний).

Далее были исключены 107 компаний, у которых отсутствуют сведения о сайтах, позволяющих идентифицировать их фактическую деятельность. В результате

осталось 210 компаний. Дополнительно была проанализирована независимость компаний, в результате еще 16 компаний были исключены. Кроме этого, были исключены компании, у которых отсутствовали финансовые показатели за один или несколько анализируемых периодов, а также компании, у которых в рассматриваемый период произошли существенные изменения в выручке. В соответствии с документами, представленными компетентными органами ОАЭ, численность сотрудников трейдера составляет 16 человек, поэтому из выборки были исключены компании, численность сотрудников которых превышает 30 человек. В результате в списке осталось 185 компаний.

Далее на основе сайтов отобранных компаний был проведен анализ на сопоставимость деятельности и наличие активов. Трейдер не обладает существенными активами, поэтому из выборки были исключены компании, имеющие в собственности элеваторы, машины, оборудование, лаборатории, склады и пр. Существенная часть компаний была исключена ввиду неподтвержденности вида деятельности либо существенной диверсификации вида деятельности, либо ориентированности на внутренний рынок.

В результате в окончательную выборку вошло 10 компаний, на основе отчетности которых был рассчитан интервал операционной рентабельности продаж по правилам п. 4 ст.105.8 НК РФ. Максимальное значение интервала рыночной операционной рентабельности продаж по расчетам ФНС России составило 2,29%.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.09.2019 по делу № [А40-241020/18](#) ООО «Торговый Дом «РИФ»¹⁰ (Председательствующий Захаров С.Л., судьи Москвина Л.А., Бекетова И.В.)

При определении рыночных цен реализации сельхозпродукции на экспорт в 2015 году на основе котировок Platts и ИКАР признано обоснованным применение ФНС России корректировки на маржинальность трейдера, рассчитанной по правилам метода сопоставимой рентабельности. Максимальная рыночная операционная рентабельность продаж для деятельности иностранной компании по оптовой продаже зерна на 2015 год по расчетам ФНС России составила 2,02%.

В 2015 году Общество осуществляло поставки сельскохозяйственной продукции (ячмень 2 класса, кормовой ячмень, кукуруза 3 класса, пшеница 3, 4 и 5 классов,

¹⁰ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.04.2019 по делу № А40-241020/18 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

горох 3 класса) на экспорт в адрес иностранного взаимозависимого трейдера, являющегося резидентом офшорной юрисдикции (ОАЭ).

ФНС России провела проверку цен при по правилам раздела V.1 НК РФ в этих сделках и доначислила налог на прибыль, применяя несколько методов, установленных разделом V.I НК РФ. Суды полностью поддержали позицию ФНС России.

В отношении ячменя, кукурузы и пшеницы 3 и 4 классов был применен метод сопоставимых рыночных цен на основе котировок Platts и ИКАР.

Ссылаясь на то, что Platts и ИКАР публикуют усредненные значения цен, то есть минимальные значения не публикуются, проверяющие применили корректировку на максимальную маржинальность сопоставимых с трейдером компаний, то есть котировки были скорректированы на прибыль, которую получают аналогичные с трейдером торговые компании.

В целях расчета рыночной маржинальности трейдеров был осуществлен отбор сопоставимых с трейдером компаний, осуществляющих оптовую торговлю зерном, в базе данных Bureau van Dijk «Orbis» по правилам п. 5 ст. 105.8 НК РФ. Для первоначальной выборки были отобраны компании, которые осуществляют деятельность, соответствующую коду «Nace Rev.2-4621» (оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для животных).

По критериям, установленным п. 5 ст. 105.8 НК РФ (независимости компаний, отсутствию убытков), а также по дополнительным фильтрам (организация действующая, наличие отчетности за анализируемые периоды (2012-2014 годы), организация образована не позднее 2011 года, выручка за анализируемый период превышает 20 млн дол. США) в результате первоначального отбора в выборку попало 344 компании.

Поскольку финансовые показатели в базе «Orbis» не содержат сведений о стоимости чистых активов компаний, расчет стоимости чистых активов был произведен вручную путем вычитания из всех активов текущих и отложенных обязательств. Из списка были исключены компании, которые имели отрицательную величину чистых активов по состоянию на 31.12.2014 (7 компаний из 344, в выборке осталось 337 компаний).

Далее были исключены 117 компаний, у которых отсутствуют сведения о сайтах, позволяющих идентифицировать их фактическую деятельность. В результате осталось 220 компаний. Дополнительно была проанализирована независимость компаний, в результате еще 13 компаний были исключены. Кроме этого, были исключены компании, у которых отсутствовали финансовые показатели за один или несколько анализируемых периодов, а также компании, у которых в рассматриваемый период произошли существенные изменения в выручке. В соответствии с документами, представленными компетентными органами ОАЭ,

численность сотрудников трейдера составляет 16 человек, поэтому из выборки были исключены компании, численность сотрудников которых превышает 30 человек. В результате в списке осталось 177 компаний.

Далее на основе сайтов отобранных компаний был проведен анализ на сопоставимость деятельности и наличие активов. Трейдер не обладает существенными активами, поэтому из выборки были исключены компании, имеющие в собственности элеваторы, машины, оборудование, лаборатории, склады и пр. Существенная часть компаний была исключена ввиду неподтвержденности вида деятельности либо существенной диверсификации вида деятельности, либо ориентированности на внутренний рынок.

В результате в окончательную выборку вошло 8 компаний, на основе отчетности которых был рассчитан интервал операционной рентабельности продаж по правилам п. 4 ст.105.8 НК РФ. Максимальное значение интервала рыночной операционной рентабельности продаж по расчетам ФНС России составило 2,02%.

6.2. Неконтролируемые сделки

6.2.1. Многократность отклонения от рыночной цены в неконтролируемых сделках

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 31.07.2019 по делу № [А45-30722/17](#) ООО «Рич Фэмили»¹¹ (Председательствующий Бурова А.А., судьи Кокшаров А.А., Перминова И.В.)

Отклонение цен на 42 процента в сделках между налогоплательщиком и взаимозависимыми поставщиками от цен, по которым товары приобретались ими у импортера, многократным не является и не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

По итогам выездной налоговой проверки налоговым органом было установлено отклонение цен, по которым товары приобретались взаимозависимыми с Обществом лицами у импортера, от цен, по которым эти товары реализовывались в последующем Обществе, в среднем на 42%.

Основанием для доначисления Обществу налога на прибыль и НДС послужил вывод Инспекции о применении Обществом схемы уклонения от налогообложения

¹¹ Постановление Седьмого ААС от 09.04.2019 по делу № А45-30722/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года.

при приобретении импортных товаров через взаимозависимых контрагентов-поставщиков, созданных для искусственного наращивания цены на приобретаемый товар и выполнявших технические функции, в результате чего Обществом получена необоснованная налоговая выгода.

Инспекция определила размер налоговых обязательств Общества исходя из цен, по которым товар приобретался взаимозависимыми лицами у импортера.

Ссылаясь на Определение Верховного Суда РФ от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 по делу ИП Бурдинский А.В., суды указали, что подобное отклонение цены многократным не является, и основанием для корректировки применявшихся Обществом цен до уровня цен, применявшихся импортером, служить не может.

Кроме того, судами установлено, что налоговым органом рыночные цены на товары, приобретенные Обществом, не определялись.

Суды также указали, что сама по себе взаимозависимость участников сделки не дает инспекции оснований для вывода о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды. Помимо наличия разницы в ценах, признаков, которые могли бы свидетельствовать о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды, не установлено.

6.2.2. Применение правил раздела V.1 НК РФ при доначислениях налога на имущество

Определение Верховного Суда Российской Федерации от 01.08.2019 № [305-ЭС19-11779](#) по делу № [А41-45828/17](#) ООО «Ресурсинвест»¹² об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (Судья ВС РФ Пронина М.В.)

Суды признали законным доначисление налога на имущество ввиду существенного занижения рыночной цены объектов недвижимости, приобретенных у взаимозависимых лиц.

Инспекция в ходе выездной проверки пришла к выводу о занижении налоговой базы по налогу на имущество в отношении недвижимого имущества, полученного Обществом от взаимозависимых лиц по сделкам купли-продажи и безвозмездной передачи, и произвела перерасчет налоговой базы по налогу на имущество исходя

¹² Постановление АС Московского округа от 05.04.2019 по делу № А41-45828/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 159 за период с 01 апреля 2019 года по 31 мая 2019 года;
Постановление Десятого ААС от 26.12.2018 по делу № А41-45828/17 было рассмотрено нами в Дайджесте ТЦО № 156 за период с 01 января 2019 года по 31 января 2019 года.

из рыночной стоимости объектов, установленной путем проведения независимой оценки.

Суды поддержали выводы инспекции, указав, что существенность отклонения цены в договорах купли-продажи, а также учтенной стоимости имущества, полученного безвозмездно, от рыночного уровня цен с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере позволяет сделать вывод о том, что целью сделок было получения налоговой экономии.

Суды также отметили, что получение необоснованной налоговой выгоды по данным сделкам было ранее установлено судебными актами в рамках налогового спора с участием контрагента Общества.

Судья ВС РФ поддержала подход судов нижестоящих инстанций и отказала в передаче кассационной жалобы Общества для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ.

6.2.3. Реализация товара по заниженным ценам покупателю, применяющему льготный режим налогообложения (пониженную ставку налога)

Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.08.2019 по делу № [А12-3734/19](#) ООО «Прометей» (Председательствующий Земляникова В.В., судьи Комнатная Ю.А., Кузьмичев С.А.)

Инспекция не доказала создание налогоплательщиком схемы дробления бизнеса и получение необоснованной налоговой выгоды при реализации товаров по заниженным ценам взаимозависимому лицу, применяющему УСН.

По итогам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды ввиду реализации взаимозависимому предпринимателю, применяющему УСН, сжиженного газа по цене ниже, чем другим покупателям. В свою очередь, предприниматель продавал газ по цене, равной цене реализации газа Обществом в адрес конечных покупателей.

Посчитав Общество и взаимозависимого предпринимателя единым хозяйствующим субъектом, инспекция произвела расчет налоговых обязательств Общества по НДС и по налогу на прибыль, включив в суммы доходов и расходов соответствующие показатели предпринимателя.

Суды пришли к выводу, что Общество и предприниматель являются самостоятельными субъектами экономической деятельности. Само по себе то обстоятельство, что Общество и предприниматель находились на одной территории и осуществляли один вид деятельности, не свидетельствует о том, что данные лица являлись единым хозяйствующим субъектом.

Судами было отмечено, что инспекцией в ходе проверки не исследовался вопрос об уровне отклонения цены сделок от рыночных цен.

При этом Обществом был представлен анализ цен реализации газа в адрес предпринимателя, а также других покупателей, осуществлявшихся в один и тот период, из которого следует, что расхождение цены за газ в рамках одного дня при реализации газа разным покупателям составляло несущественную величину. Кроме того, Общество реализовывало сжиженный газ по более низкой цене не только предпринимателю, но и другим независимым покупателям, приобретавшим существенное количество товара.

Суды, удовлетворяя требование Общества, указали, что инспекция не доказала совершение нереальных или не имеющих деловой цели операций. Сама же по себе взаимозависимость участников сделки не может свидетельствовать о получении ими необоснованной налоговой выгоды.

Постановление АС Волго-Вятского округа от 17.05.2019 по делу № [A28-6518/17](#) АО «Агрофирма «Дорони́чи» (Председательствующий Новиков Ю.В., судьи Бердников О.Е., Шутикова Т.В.)

Суды признали доказанным получение необоснованной налоговой выгоды при реализации земельного участка взаимозависимому лицу, применяющему УСН, по цене более чем в 36 раз ниже цены его последующей реализации.

Инспекция в ходе проверки пришла к выводу о занижении Обществом доходов за 2012 год, полученных от реализации земельного участка взаимозависимому предпринимателю, применяющему УСН с объектом налогообложения «доходы», который, в свою очередь, продал данный земельный участок третьему лицу по цене в 36 раз превышающей цену приобретения участка в сделке с Обществом.

Предприниматель владел земельным участком незначительный промежуток времени, назначение объекта не менял, никаких вложений в земельный участок не производил. При этом между Обществом и третьим лицом (конечным покупателем земельного участка) до 2012 года существовали длительные хозяйственные взаимоотношения. Деятельность Предпринимателя в большей части финансировалась за счет сделок по приобретению объектов недвижимости по низкой цене у взаимозависимых лиц и дальнейшей реализацией сторонним лицам по значительно большей стоимости. Предприниматель не обладал

самостоятельностью в принятии решений по распоряжению денежными средствами, поступившими на расчетный счет по данным сделкам.

Инспекция пришла к выводу, что взаимоотношения Общества с предпринимателем носили формальный характер, а заключение договоров купли-продажи через предпринимателя не соответствовало деловой цели, фактически продавцом спорного имущества третьему лицу выступало Общество.

Инспекция определила действительные налоговые обязательства Общества по сделке купли-продажи исходя из цены, по которой земельный участок был реализован предпринимателем третьему лицу - конечному покупателю.

Суды признали произведенный Инспекцией расчет налоговых обязательств Общества правомерным, а решение законным и обоснованным.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно
отправив заявку на info@schekinlaw.ru**

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru