



АРБИТРАЖНЫЙ СУД САМАРСКОЙ ОБЛАСТИ
443045, г. Самара, ул. Авроры, 148, тел. (846) 226-56-17

Именем Российской Федерации
РЕШЕНИЕ

06 сентября 2018 года

Дело № А55-1621/2018

Резолютивная часть решения объявлена 30 августа 2018 года.
Решение изготовлено в полном объеме 06 сентября 2018 года.

Арбитражный суд Самарской области
в составе судьи Мешковой О.В.
при ведении протокола судебного заседания секретарём судебного заседания
Антоновым А.Г.,
рассмотрев в судебном заседании дело по иску, заявлению
Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим
налогоплательщикам №3, г. Москва
к Публичному акционерному обществу "Тольяттиазот", Россия, 445000, г. Тольятти,
Самарская область, Поволжское шоссе, д.32, ОГРН 1026302004409, ИНН 6320004728
с участием в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований
относительно предмета спора Федеральной налоговой службы России, г. Москва и
Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим
налогоплательщикам №5, г. Москва
о взыскании обязательных платежей и санкций в размере 42736849 руб.
при участии в заседании
от заявителя – Кабисов И.Э., по доверенности от 15.02.2018, удостоверение;
Стрельцова И.Г., по доверенности от 31.01.2018, удостоверение;
от заинтересованного лица – Машков Л.И., по доверенности от 06.02.2017, паспорт;
Богданова Е.В., по доверенности от 14.02.2017, паспорт; Щекин Д.М. по доверенности от
01.02.2018, паспорт; Басаранович И.Л. по доверенности от 01.02.2018, паспорт;
от третьих лиц:
от ФНС России – Кабисов И.Э., по доверенности от 02.03.2018, удостоверение;
Стрельцова И.Г., по доверенности от 12.02.2018, удостоверение;
от МИ ФНС России по КН № 5 - Кабисов И.Э., по доверенности от 14.02.2018,
удостоверение; Стрельцова И.Г., по доверенности от 31.01.2018, удостоверение;
Мурылев А.Ю. по доверенности от 16.11.2017, удостоверение;
установил:

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим
налогоплательщикам №3 обратилась в Арбитражный суд Самарской области с заявлением
о взыскании с Публичного акционерного общества "Тольяттиазот" задолженности по
решению ФНС России 01.11.2017 №13-1-14/0133дсп по налогу на прибыль организаций в
размере 30296616 руб. и пени по состоянию на 01.11.2017 в размере 12440233 руб. (т. 1
л.д. 3-54).

От заинтересованного лица поступило ходатайство в порядке ст.49 АПК РФ согласно
которому заявитель просит взыскать с ПАО "Тольяттиазот" задолженность по решению
ФНС России от 01.11.2017 №13-1-14/0133дсп по налогу на прибыль организаций в размере
30296616 руб. и пени по состоянию на 01.11.2017 в размере 12438868 руб. (т. 21 л.д. 44-45,
т. 32).

Суд на основании ст.49 АПК РФ принял уточнения заявленных требований.

В судебном заседании заявитель поддержал заявленные требования с учетом принятых судом уточнений по основаниям, изложенным в заявлении и дополнительно представленных письменных пояснениях (т. 1 л.д. 3-54, т. 30 л.д. 71-113, 129-139, т. 21 л.д. 1-33, 44-43).

Заинтересованное лицо - ПАО "Тольяттиазот" возражает против удовлетворения заявленных требований по доводам, изложенным в отзыве на заявление и дополнительно представленных письменных пояснениях (т. 23 л.д. 44-133, т. 31 л.д. 1-10).

Третье лицо – ФНС России просит суд удовлетворить заявление МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №3 о взыскании задолженности по решению ФНС России от 01.11.2017 №13-1-14/0133дсп в полном объеме по доводам, изложенным в отзыве на заявление (т. 21 л.д. 71-112).

Межрайонная ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №5, привлеченная судом в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, ввиду изменения места налогового администрирования ПАО «Тольяттиазот», также просит удовлетворить требования инспекции и взыскать спорные суммы налога и пени с заинтересованного лица по основаниям, изложенным в отзыве (т. 23 л.д. 1-43).

Как видно из материалов дела, МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее - Инспекция, Налоговый орган) 24.06.2014 составлено извещение, о внешнеторговых контролируемых сделках Публичного акционерного общества «Тольяттиазот», до внесения изменений в ЕГРЮЛ - ОАО «Тольяттиазот» (далее - ПАО «ТОАЗ», ОАО «ТОАЗ», Общество) в 2012 году с взаимозависимой компанией NITROCHEM DISTRIBUTION AG, которое направлено в Федеральную налоговую службу России (далее - ФНС России) (сшивка №9 л.д. 139-150, №10 л.д. 1-25).

На основании указанного извещения Инспекции, ФНС России проведена проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в отношении ПАО «ТОАЗ», назначенная 30 июня 2014 года.

По результатам проведенной проверки ФНС России составлен Акт проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами от 10.10.2016 №13-1-14/0076дсп в отношении ПАО «ТОАЗ» (сшивка №1 л.д. 1-89) и вынесено решение от 01.11.2017 №13-1-14/0133 дсп об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее - Решение ФНС России) (сшивка №5 л.д. 1-150, №6 л.д. 1-57).

Указанным решением ФНС России ПАО «ТОАЗ» вменяется неуплата налога на прибыль организаций за 2012 проверяемый налоговый период в размере 30 296 616 руб., в результате нарушения Обществом требования пункта 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), а именно применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, а также начислена пеня по состоянию на 01.11.2017 в размере 12440233 руб.

На основании указанного решения, в целях соблюдения обязательно досудебного порядка урегулирования спора Инспекция направила в адрес Общества по телекоммуникационным каналам связи требование № 355 от 13.11.2017 об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов (для организаций, индивидуальных предпринимателей) (сшивка №8 л.д. 12-13).

Указанное требование Инспекции получено Обществом 14.11.2017, что подтверждается квитанцией о приеме документа в электронном виде (сшивка №8 л.д. 14).

Поскольку Общество налог и пени в размере 42 736 849 руб., начисленные по решению ФНС России от 01.11.2017 № 13-1-14/0133дсп и взыскиваемые по требованию № 355 от 13.11.2017 в добровольном порядке не оплатило, Инспекция на основании

подпункта 4 пункта 2 статьи 45 НК РФ, правомерно обратилась в Арбитражный суд Самарской области с настоящим исковым заявлением о взыскании указанной задолженности с Общества.

В силу подпункта 4 пункта 2 статьи 45 НК РФ если обязанность организаций по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, то налог может быть взыскан только в судебном порядке.

Согласно части 1 и 2 статьи 213 АПК РФ государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы, наделенные в соответствии с федеральным законом контрольными функциями (в том числе и налоговые органы), вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о взыскании с лиц, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, установленных законом обязательных платежей и санкций, если федеральным законом не предусмотрен иной порядок их взыскания.

Заявление о взыскании подается в арбитражный суд, если не исполнено требование заявителя об уплате взыскиваемой суммы в добровольном порядке или пропущен указанный в таком требовании срок уплаты.

В соответствии с частью 6 статьи 216 АПК РФ при рассмотрении дел о взыскании обязательных платежей и санкций арбитражный суд в судебном заседании устанавливает, имеются ли основания для взыскания суммы задолженности, полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании, проверяет правильность расчета и размера взыскиваемой суммы.

Задолженность по налогам, пеням и штрафам возникает у налогоплательщика либо в случае неуплаты исчисленного им в соответствующей декларации налога в установленный законом срок (текущая задолженность), либо на основании начисления по налогам, пеням, штрафам, произведенное налоговым органом по результатам проведенной налоговой проверки в принятом по ее окончанию решении в порядке статьи 101 НК РФ.

Следовательно, суд при рассмотрении дела о взыскании налогов, пеней и штрафов, начисленных в решении по результатам проведенной в отношении налогоплательщика налоговой проверки, в силу статьи 216 АПК РФ проверяет не только правильность расчета недоимки по налогам, пеням и штрафам, но также и законность самого решения налогового органа по результатам проверки, являющееся основанием для взыскания задолженности.

Суд считает, выводы, изложенные в решении ФНС России от 01.11.2017 № 13-1-14/0133дсп, положенное в основу заявленных инспекцией требований, является законным и обоснованным, и требование инспекции о взыскании с ПАО "Тольяттиазот" спорных сумм налога на прибыль и пени по данному налогу (с учетом уточнения размера пени) подлежащим удовлетворению на основании следующего.

В ходе проверки ФНС России пришла к выводу о том, что сделки между Обществом и NITROCHEM DISTRIBUTION AG являются контролируруемыми.

Заявитель полагает, что сделки между Обществом и NITROCHEM не являются контролируруемыми, ПАО "Тольяттиазот" и NITROCHEM не являются взаимозависимыми лицами, вывод о взаимозависимости данных лиц не основан на положениях ст. 105.1 НК РФ, налоговый орган не доказал факта влияния участников сделок на друг друга при определении условий совершаемых налогоплательщиком сделок, отчет компании «Эрнст энд Янг» не является доказательством, подтверждающим взаимозависимость общества и NITROCHEM, использование налоговым органом мнения следственных органов незаконно и не обоснованно, выводы налогового органа о взаимозависимости посредством сложной схемы номинального владения, доверительного управления и депозитарного хранения акций Общества являются неверными и не подтверждены документально. По мнению заявителя, утверждения налогового органа, что группа Ameropa и ее владельцы

владеют и осуществляют контроль в отношении мажоритарно пакета акций общества, не находят документального подтверждения, выводы о неизменности состава совета директоров после смены акционеров компании не соответствуют действительности, выводы об «экономической зависимости» в силу аренды производственного оборудования и в силу отношений по созданию транспортной инфраструктуры не соответствуют действительности и основаны на искажении фактов.

Суд считает, что доводы ПАО "Тольяттиазот" являются необоснованными и противоречат имеющимся в деле доказательствам и установленным обстоятельствам.

Судом установлено, что сделки Общества с взаимозависимым лицом соответствует критериям контролируемых сделок, установленным статьей 105.14 НК РФ.

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

При этом положениями статьи 105.14 НК РФ особенности в виде требований к размеру суммы доходов по внешнеторговым сделкам, связанным с импортом и (или) экспортом товаров, между взаимозависимыми лицами, в целях признания таких сделок контролируемыми не предусмотрены.

Таким образом, внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми вне зависимости от размера суммы доходов, полученных по указанным сделкам.

При совершении контролируемых сделок налогоплательщики, согласно статье 105.16 НК РФ, обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105.14 НК РФ путем направления в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках по форме, утвержденной приказом ФНС России от 27 июля 2012 г. № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме».

Вместе с тем в соответствии с пунктом 7 статьи 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ положения статей 105.15 - 105.17 НК РФ (в редакции настоящего Федерального закона) до 1 января 2014 года применяются в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает соответственно: в 2012 году - 100 млн. рублей; в 2013 году - 80 млн. рублей.

Согласно вышеуказанным переходным положениям статьи 105.16 и 105.17 НК РФ до 1 января 2014 г. применяется в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в 2012 году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает соответственно 100 млн. руб.

Инспекцией установлено, что ПАО «ТОВАЗ» в 2012 году совершало внешнеторговые контролируемые сделки с взаимозависимой компанией NITROCHEM DISTRIBUTION AG в соответствии с заключенными контрактами. В частности, по контракту от 17.08.2010 №643/00206492/10088 ПАО «ТОВАЗ» в 2012 году осуществлена реализация на экспорт аммиака марки Ак взаимозависимой компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG, доход ПАО «ТОВАЗ» от указанной реализации составил 1 147 684 206 руб. (сшивка №15 л.д. 135-150, № 16 л.д. 1-13).

Таким образом, ОАО «ТОВАЗ» было обязано представить уведомление о контролируемых сделках, совершенных с взаимозависимой компанией NITROCHEM DISTRIBUTION AG за 2012 год в срок не позднее 20.11.2013. В нарушение обязательных требований статьи 105.16 НК РФ указанное уведомление ОАО «Тольяттиазот» не

представлено.

ФНС России установлено, что для целей применения раздела V.1 НК РФ Общество и NITROCHEM DISTRIBUTION AG являются взаимозависимыми лицами.

Суд, изучив материалы дела, заслушав доводы лиц, участвующих в деле, полагает, что данный вывод налогового органа подтвержден материалами дела.

Пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ установлено, что, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица, признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).

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

Согласно пункту 2 статьи 105.1 НК РФ, с учетом пункта 1 статьи 105.1 НК РФ, в целях НК РФ взаимозависимыми лицами признаются:

1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;

4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта);

6) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта;

7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов;

10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекуны

(попечитель) и подопечный.

В соответствии с пунктом 6 статьи 105.1 НК РФ при наличии обстоятельств, указанных в пункте 1 указанной статьи, организации и (или) физические лица, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами по основаниям, не предусмотренным пунктом 2 указанной статьи.

Пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ предусмотрено, что суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 2 статьи 105.1 НК РФ, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 статьи 105.1 НК РФ.

Взаимозависимость ОАО «Тольяттиазот» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG установлена МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее - Инспекция) при проведении выездных налоговых проверок за период 2009 г, 2010 г, 2011-2013 гг.

Данный вывод налогового органа подтверждается вступившими в законную силу судебными актами по делам №№ А40-6292/13-115-14, А40-35382/13-91-118 и А40-243849/2016-108-2201 по спорам между теми же сторонами.

Таким образом, ОАО «Тольяттиазот» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG являются взаимозависимыми лицами. Взаимозависимость установлена судом по иным основаниям (пункт 7 статьи 105.1 НК РФ).

О взаимозависимости ОАО «Тольяттиазот» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG свидетельствует также информация из открытых источников (сведения, полученные из информационных баз данных СПАРК-Интерфакс и Orbis Bureau Van Djik), а также доказательства, полученные в рамках расследования уголовных дел (сшивки № 7 л.д. 65-150, №8 л.д. 1-150, №9 л.д. 1-150, № 10 л.д. 1-150, № 11 л.д. 1-150, № 12 л.д. 1-150, № 13 л.д. 1-150, № 14 л.д. 1-151, №15 л.д. 1-150).

Как следует из объяснений налоговых органов и представленных в дело материалов, в настоящее время деятельность ОАО «ТОАЗ» является предметом уголовных дел, возбужденных в связи с нарушением прав акционеров. Федеральной налоговой службой в связи с проведением проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами за 2012 год в отношении ОАО «ТОАЗ» на основании пункта 3 статьи 82 НК РФ, пункта 4.1.1. Соглашения о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3 направлено письмо от 27.01.2015 № ЕД-5-13/108ДСП о представлении копий документов из материалов уголовных дел (сшивка №16 л.д. 138-144). В ответ письмами от 27.02.2015 № 201/837064-14 и от 24.03.2015 № 201/837064-14 Следственный комитет Российской Федерации предоставил копии документов следующих уголовных дел (сшивка №16 л.д. 145-146):

1) уголовного дела № 201235204, возбужденного Следственным управлением Следственного комитета по Самарской области по признакам состава преступления, предусмотренного частью 1 статьи 185.4 УК РФ (воспрепятствование осуществлению или незаконное ограничение прав владельцев ценных бумаг) от 10 февраля 2012 года;

2) уголовного дела № 201223575 (новая нумерация № 201/837064-14), возбужденного Следственным управлением Следственного комитета по Самарской области по признакам состава преступления, предусмотренного пунктом 4 статьи 159 УК РФ (мошенничество путем занижения экспортной цены) и выделенное в отдельное производство из вышеуказанного уголовного дела № 201235204 от 12 декабря 2012 года.

Информация из открытых источников информации, а именно официальных данных Главного торгового реестра Базель-Ландшатт Швейцарии (baseland.ch), сведений, полученных из информационных агентств СПАРК-Интерфакс и Orbis Bureau Van Djik, а также доказательств, полученных в рамках материалов вышеуказанных уголовных дел, также свидетельствует о взаимозависимости Nitrochem Distribution AG и ОАО «ТОАЗ».

ФНС России, на основании документов, полученных из Следственного комитета Российской Федерации, подготовлена Справка о взаимозависимости Nitrochem Distribution AG и ОАО «Тольяттиазот» посредством сложной схемы номинального владения, доверительного управления и депозитарного хранения акций ОАО «ТОАЗ» (далее - Справка о взаимозависимости) (сшивка №10 л.д. 29-66).

Общество в установленном порядке было ознакомлено с документами, подтверждающие взаимозависимость ОАО «Тольяттиазот» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG согласно перечню, указанному в приложении к протоколу от 02.06. (сшивка №10 л.д. 67-72) и Справкой о взаимозависимости.

Исходя из анализа структуры владения акциями ОАО «ТОАЗ» в размере 83,71% уставного капитала ОАО «ТОАЗ» (стр. 104-135 решения ФНС России), созданной фактическими владельцами ОАО «ТОАЗ» ФНС России обоснованно пришла к выводу, что взаимозависимость Nitrochem Distribution AG и ОАО «ТОАЗ» как компаний, принадлежащих одному собственнику (пп.3.п.2 ст.105.3 НК РФ) подтверждается следующими обстоятельствами:

- Исторически модель дистрибуции продукции ОАО «ТОАЗ» на мировом рынке, в рамках которой продукция реализовалась по заниженным ценам через швейцарского трейдера была создана и находилась под управлением Andreas Zivu (совместно с отцом Felix Zivu), владельцами группы компаний Амерора, в которую входят Nitrochem Distribution AG, и Махляя В.Н. (совместно с сыновьями Махлаем С.В. и Махлаем А.В.), являвшегося на тот момент генеральным директором и председателем Совета директоров ОАО «ТОАЗ», Факт управления и контроля в отношении швейцарских трейдеров (Chimrost AG, TAFCO и Nitrochem Distribubtion AG) со стороны В.Н. Махляя (совместно с сыновьями, С.В. Махлаем и А.В. Махлаем) и Felix Zivu (совместно с сыном, Andreas Zivu) свидетельствует о том, что данные лица являются действительными выгодоприобретателями модели продажи продукции ОАО «ТОАЗ» на мировой рынок через зарубежного посредника.

По состоянию на 31.12.1999 год компания Nitrochem Distribution AG и ОАО «ТОАЗ» являлись взаимозависимыми в силу того, что пакет акций ОАО «ТОАЗ», составляющий более 63,85% уставного капитала, находился в собственности швейцарских компаний, контроль и управление которыми (совместно с В.Н.Махлаем, С.В.Махлаем, А.В.Махлаем) осуществляли Felix Zivu и Andreas Zivu, владеющие группой компаний Ameropa, в которую входит Nitrochem Distribution AG. При этом, Nitrochem Distribution AG непосредственно владело 18,3% акций в ОАО «ТОАЗ».

Владение ОАО «ТОАЗ» было реструктурировано с использованием номинальных акционеров и доверительных управляющих акциями ОАО «ТОАЗ», большая часть из которых зарегистрирована в юрисдикциях, не осуществляющих обмен налоговой информацией (в частности, Британские Виргинские острова). При этом администрирование деятельность указанных компаний осуществляет международная группа компаний Corrag Group, оказывающей услуги в области создания, управления и обслуживания офшорных компаний и других механизмов, освобождаемых от налогообложения (www.corraggroup.com). При этом, семья Zivu владеет, как минимум, 17,36% акций уставного капитала ОАО «ТОАЗ» через компанию A.T.I. Limited и Nitrochem Distribution AG, что прямо подтверждается представленными доказательствами.

Вместе с тем, сохранение владения и контроля в отношении мажоритарного пакета акций ОАО «ТОАЗ» подтверждается представленными доказательствами, в соответствии с которыми директора номинальных акционеров и доверительных управляющих акциями ОАО «ТОАЗ», являющиеся сотрудниками Corrag Group, действуют в рамках инструкций, полученных от сотрудников группы Амерора, в частности, Н.А. Ляпуновой, руководителя российского представительства Ameropa AG.

Более того, формальный характер перевода права собственности на акции ОАО «ТОАЗ», являющегося по существу реструктурированием владения предприятия для

целей сокрытия взаимозависимости Nitrochem Distribution AG и ОАО «ТОАЗ», подтверждается тем фактом, что управление предприятием не претерпевало изменений с момента создания ОАО «ТОАЗ».

Степень вовлеченности Ameropa, владеющей 100% Nitrochem Distribution AG, в деятельность ОАО «ТОАЗ» свидетельствуют о том, что взаимоотношения ООО «ТОАЗ» и Ameropa Holding AG, связанные с производством и поставкой продукции ОАО «ТОАЗ» на мировой рынок, не отвечают рыночным условиям, как если бы они устанавливались между независимыми поставщиком и покупателем, и влияют на условия и результаты экономической деятельности ОАО «ТОАЗ». В частности, представленными доказательствами подтверждается факт владения Ameropa ключевым производственным активом, на котором производится продукция ОАО «ТОАЗ», принадлежащего ООО «ТОМЕТ», а также осуществление деятельности по строительству терминала для перевалки продукции ОАО «ТОАЗ» для морской транспортировки покупателям продукции ОАО «ТОАЗ».

Таким образом, в ходе проведенной проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами согласно статье 105.17 НК РФ ФНС России установлен факт взаимозависимости NITROCHEM DISTRIBUTION AG и АО «ТОАЗ».

На основании изложенного ФНС России обоснованно пришла к выводу, что сделки по реализации аммиака между ПАО «ТОАЗ» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG являются контролируруемыми на основании пункта 1 статьи 105.14 НК РФ и могут являться предметом проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами согласно статье 105.17 НК РФ.

В представленных пояснениях ПАО «ТОАЗ» указывает, что сделки между Обществом и NITROCHEM не являются контролируемыми. Общество указывает, что ПАО «ТОАЗ» и NITROCHEM не являются взаимозависимыми. Общество также отмечает, что вывод о взаимозависимости NITROCHEM и Общества на основании Решения АС г. Москвы от 19.06.2015 по делу №А40-6292/13 не основан на требованиях ст. 105.1 НК РФ, поскольку в указанном решении суда взаимозависимость Общества и NITROCHEM устанавливалась на основании норм, не применяемых в отношении сделок 2012 года. По мнению Общества, налоговый орган не доказал факта влияния участников сделок друг на друга при определении условий совершаемых налогоплательщиком сделок.

Указанные доводы налогоплательщика являются не обоснованными, поскольку исходя из анализа структуры владения акциями ПАО «ТОАЗ» в размере 83,7 1% уставного капитала ПАО «ТОАЗ» (стр. 104-135 решения ФНС России), созданной фактически владельцами ПАО «ТОАЗ» ФНС России пришла к выводу, что взаимозависимость NITROCHEM и ПАО «ТОАЗ» как компаний, принадлежащих одному собственнику (пп.3.п.2 ст. 105.1 НК РФ).

Кроме того, в ходе проверки были получены документы, указывающие на взаимозависимость между ПАО «ТОАЗ» и NITROCHEM (информация представлена в Разделе 10 Решения ФНС России (т. 6 л.д. 1-150, т. 7 л.д. 1-57)), в частности:

- Владение ОАО «ТОАЗ» структурировано с использованием номинальных акционеров и доверительных управляющих акциями ОАО «ТОАЗ», большая часть из которых зарегистрирована в юрисдикциях, не осуществляющих обмен налоговой информацией (в частности, Британские Виргинские острова). При этом администрирование деятельности указанных компаний осуществляют компании, оказывающие услуги в области создания, управления и обслуживания офшорных компаний.
- Семья Zivu косвенно владеет, как минимум, 17,36% акций уставного капитала ОАО «ТОАЗ» через компанию A.T.I. Limited и Nitrochem Distribution AG, что подтверждается вышеуказанными доказательствами.
- Семья Zivu осуществляет управление и контроль в отношении номинальных акционеров ОАО «ТОАЗ» и доверительных управляющих акциями ОАО «ТОАЗ» через сотрудников

группы Amergora, которые дают необходимые инструкции компаниям-администраторам номинальных акционеров (в частности, Bairiki Inc., Instantania Holdings, в доверительном управлении которых находится пакет акций в размере 34,83%).

• Семья Zivu осуществляет руководство номинальным акционерами ОАО «ТОАЗ» через номинальных директоров при сохранении возможности управления и контроля со стороны сотрудников группы Amergora на основании предоставленных доверенностей (A.S. (Cyprus) Industries).

Исходя из изложенного, доводы налогоплательщика об отсутствии оснований в признании сделок между ПАО «ТОАЗ» и Nitrochem контролируемыми являются необоснованными.

В отношении довода об установлении судом взаимозависимости на основании ст. 20 НК РФ, которая не применяется к сделкам, совершенным в 2012 году, следует заметить, что нормами ст. 105.1 НК РФ были расширены основания для признания лиц взаимозависимыми. Так подпунктами 1-3 пункта 1 статьи 20 НК РФ установлены следующие основания для признания лиц взаимозависимыми:

- 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов;
- 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

При этом пункт 2 статьи 105.1 НК РФ, помимо указанных в статье 20 НК РФ, содержит следующие основания признания лиц взаимозависимыми:

- 1) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;
- 2) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;
- 3) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;
- 4) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта);
- 5) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта;
- 6) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- 7) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;
- 8) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов.

Кроме того, в соответствии с пунктом 2 статьи 20 НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по

реализации товаров (работ, услуг). Содержание указанного пункта статьи 20 НК РФ полностью соответствует содержанию пункта 7 статьи 105.1 НК РФ.

Доводы о том, что судебный акт, в котором утверждается о взаимозависимости Общества и Nitrochem, принят на фоне корпоративного конфликта акционеров Общества и, по мнению Общества, является незаконным и несправедливым, является необоснованным, ввиду того, что указанное мнение не может быть основанием для отмены судебного решения по делу №А40-6292/13-115-14 от 19.06.2015. Указанное решение оставлено без изменения Постановлением девятого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2015 №09АП-34027/2015 и Постановлением АС Московского округа от 22.12.2015 №Ф05-13400/2013, Определением судьи ВС РФ от 05.04.2016 №305-КП6-2114 отказано в передаче для рассмотрения в судебной коллегии ВС РФ.

Вывод налогового органа о взаимозависимости ОАО «Тольяпиазот» и Nitrochem также поддержан всеми судебными инстанциями по делам №№ А40-35382/13-91-118 и А40-243849/2016-108-2201.

На основании изложенного, несогласие Общества с состоявшимися судебными актами по указанным делам никак не опровергает факт наличия взаимозависимости ПАО «ТОАЗ» и Nitrochem установленной Судами в проверяемые 2009, 2010, 2011 налоговые периоды.

Общество указывает, что отчет компании «Эрнст энд Янг» не является доказательством, подтверждающим взаимозависимость Общества и Nitrochem.

При этом, доводы Общества о том, что полученный налоговым органом от Следственного комитета Отчет «Эрнст энд Янг» не может являться надлежащим доказательством, подлежат отклонению, поскольку указанная информация предоставлена Следственным комитетом Российской Федерации в официальном порядке, в рамках Соглашения о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3, и подготовлена компанией «Эрнст энд Янг», специализирующейся на анализе и оценке соответствующей информации, в связи с чем, доводы компании «Эрнст энд Янг», изложенные в ответе на запрос заявителя от 15.04.2013, о том, что письмо с приложенными материалами не отражает профессионального мнения компании «Эрнст энд Янг», являются несостоятельными.

Из содержания письма, представленного на запрос Общества, следует, что компания «Эрнст энд Янг» не отрицает факт составления отчета «Результаты диагностики системы управления и ключевых областей деятельности Группы ТОАЗ».

Кроме того, отчет компании «Эрнст энд Янг» «Результаты диагностики системы управления и ключевых областей деятельности Группы ТОАЗ», представленный в адрес Инспекции следственными органами, был признан судами допустимым и относимым доказательством в рамках дел №№ А40-6292/2013, А40-35382/2013 и А40-243849/2016 рассмотренных по заявлению Общества к Инспекции.

Суд считает необоснованными доводы Общества о незаконном и необоснованном использовании налоговым органом мнения следственных органов, поскольку при проведении проверки использовалось не мнение следственных органов, а материалы уголовных дел, полученные налоговым органом в рамках Соглашения о взаимодействии между Федеральной налоговой службой и Следственным комитетом Российской Федерации от 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3.

Общество указывает, что выводы Налогового органа о взаимозависимости посредством сложной схемы номинального владения, доверительного управления и депозитарного хранения акций Общества являются неверными и не подтверждены документально.

Так, в отношении пакета акций ПАО «ТОАЗ» в размере 12,96%, принадлежавшего А.Т.І. Limited (Гонконг) Общество указывает, что справка депозитария ЗАО «Райффайзенбанк», полученная СК РФ в декабре 2014 г. не подтверждает, что члены

семьи Zivu являются бенефициарами A.T.I. Limited (Гонконг) в проверяемый период, в частности налогоплательщиком заявлено, что: «Такая информация не исключает, например, того, что члены семьи Zivu стали бенефициарами данной компании только в 2014 г., то есть уже после завершения проверяемого периода, и не могли в 2012 г. оказывать своё влияние на Общество» (стр. 32-33 Консолидированных пояснений Общества).

Суд не согласен с доводами Общества, поскольку налогоплательщиком не учитывается, что документы, подтверждающие владение компанией A.T.I. Limited (Гонконг) пакета акций ОАО «ТАОЗ» (выпиской об операциях с ценными бумагами ЗАО «Райффайзенбанк» за период с 01.01.1998 по 01.11.2014 по счету A.T.I. Limited, Подтверждением об открытии счета Депо ЗАО «Райффайзенбанк» компании A.T.I. Limited), были получены в результате обыска в представительстве компании «Атегора AG» (Протокол обыска в представительстве компании «Атегора AG» от 26.11.2014, т. 12 л.д. 115-122)

Таким образом, в совокупности, представленные в материалы судебного дела доказательства, свидетельствуют, что бенефициарами компании A.T.I. Limited (Гонконг) в проверяемый период были члены семьи Zivu.

В отношении пакета акций Общества в размере 16,08%, находящегося в распоряжении Bairiki Inc. (Сент-Китс и Невис) Общество указывает, что нет доказательств, что Andrew Greenfield, представляя Bairiki Inc. на собрании акционеров ТАОЗ, действует по поручению Zivu. Информации о бенефициарах компании Bairiki Inc. в материалах проверки отсутствуют.

Общество указывает, что у Налогового органа нет оснований безусловно связывать Andrew Greenfield с семьей Zivu и утверждать, что фактическими бенефициарами всех компаний, в которых директором или акционером является Andrew Greenfield, являются члены семьи Zivu (п. 2.4.5.1. Консолидированных пояснений, стр. 33-34).

При этом в ходе проверки было установлено, что управление 16,08%» акций ОАО «ТАОЗ» компанией Bairiki Inc. осуществлялось в пользу следующих организаций:

- A.S. (Cyprus) Industries (Республика Кипр) - 0,66%;
- Riverdelle Worldwide (БВО) - 13,42%;
- Sanita Global Ltd. (БВО) - 2%.

Факт того, что указанные организации передали в доверительное управление акции ОАО «ТАОЗ» одной организации, косвенно свидетельствуют об их взаимозависимости.

При этом в ходе проверки была установлена взаимозависимость между A.S. (Cyprus) Industries и группой Атегора, что подтверждается следующей совокупностью документов:

- Копией доверенности от 21.05.2010 года, выданной Надежде Ляпуновой (руководителю представительства Атегора AG в России) на представление интересов A.S. (Cyprus) Industries на общих собраниях акционеров сроком на три года (т. 13 л.д. 131-132).
- Копией электронного письма, полученного с адреса ola@internet2005.com от Ольги Камашевой (дата отправления письма - 13.05.2011г. 10:04). Во вложенном файле содержатся незаполненные бюллетени для голосования от имени акционера - компании A.S. (Cyprus) Industries на внеочередном общем собрании акционеров ОАО «Трансаммиак» и сообщение о проведении собрания акционеров ОАО «Трансаммиак». В письме содержится просьба к Ляпуновой Н.А. подписать данные бюллетени по годовому собранию ОАО «Трансаммиак» от имени A.S. (Cyprus) Industries (т. 13 л.д. 134-142).
- Копией электронного письма, полученного с электронного адреса: ola@intertnet.com от Ольги Камашевой (дата отправления письма - 11.08.2011, время 10:31) на имя Надежды Ляпуновой. Во вложенном файле содержатся бюллетени для голосования на внеочередном общем собрании акционеров ОАО «Трансаммиак» и сообщение о проведении собрания акционеров. В вышеуказанных документах акционером указан - A.S. (Cyprus) Industries. В письме содержится просьба к Ляпуновой Н.А. подписать данные бюллетени по годовому собранию ОАО «Трансаммиак» от имени A.S. (Cyprus) Industries

(т. 13 л.д. 143-148).

Кроме того, в ходе проверки было установлено, что в бюллетене для голосования на внеочередном общем собрании акционеров ОАО «Тольяттиазот» от 13.09.2011, изъятom в ходе обыска в ЗАО «Корпорация «Тольяттиазот», Andrew Greenfield, в качестве директора Bairiki Inc. представлял интересы данной компании. При этом, Andrew Greenfield - на внеочередном общем собрании акционеров ОАО «ТОАЗ» от 10.03.2012 - также представлял интересы A.T.I. Limited (т. 14 л.д. 17-18), бенефициарами которой является Andreas Zivy и Nicole Miescher Zivy.

Таким образом, Andrew Greenfield на собраниях акционеров ОАО «Тольяттиазот» фактически представлял интересы 4 организаций (A.T.I. Limited, A.S. (Cyprus) Industries, Riverdelle Worldwide, Sanita Global Ltd.), общий пакет акций ОАО «ТОАЗ» которых составляет 29,04%, что свидетельствует о взаимозависимости указанных организаций. При этом в отношении двух из представленных организаций имеются документы, свидетельствующие факте владения ими семьей Zivy.

В отношении пакета акций Общества в размере 18,75%, находящегося в распоряжении Instantania Holdings (БВО) налогоплательщик указывает, что в отношении данной компании Проверяющими установлено лишь то, что она используется компанией Corpag Group для оказания услуг номинального владения, однако Проверяющими не были установлены лица, в пользу которых это номинальное владение осуществляется (стр. 38-40 Консолидированных пояснений).

Налогоплательщик указывает, что хоть и Микаэла Бриттон (сотрудник Corpag и генеральный директор Three Rivers Management - компания-директор Thornton Ventures Ltd.) представляла интересы Instantania Holdings на собрании акционеров ТОАЗа, это не означает, что она действовала в интересах Zivy.

Кроме того, налогоплательщик заявляет, что предметом переписки между Надеждой Ляпуновой, Judith Ryba и Микаэла Бриттон является проект доверенности от другой компании (Maniario Investments Limited), которая предоставляет полномочия лицу, не имеющему отношение к компании Instantania Holding Limited (Irene Theocharous).

При этом, в ходе проверки было установлено, что управление 18,75% акций ОАО «ТОАЗ» компанией Instantania Holdings осуществлялось в пользу следующих организаций:

- Nitrochem Distribution AG - 4,4%;
- Todan Limited - 5%;
- Silvergrove Resources - 7,41%;
- Halnure SA - 1,94%

Факт того, что указанные организации передали в доверительное управление акции ОАО «ТОАЗ» одной организации, косвенно свидетельствуют об их взаимозависимости.

При этом в ходе проверки было установлено, что 100% уставного капитала компании Nitrochem Distribution AG принадлежит компании Ameropa Holding AG, которая, в свою очередь, принадлежит Andreas Zivy.

Кроме того, было установлено, что в соответствии с бюллетенем № 2 для голосования на внеочередном общем собрании акционеров ОАО «Тольяттиазот» от 10.03.2012, изъятom в ходе обыска в ЗАО «Корпорация «Тольяттиазот», Микаэла Бриттон, действуя по доверенности, представляла интересы Instantania Holding Limited на внеочередном общем собрании акционеров ОАО «ТОАЗ» (т. 15 л.д. 12-13).

В соответствии с материалами, предоставленными Следственным Управлением Следственного комитета Российской Федерации по Самарской области, а именно Протоколом осмотра предметов (документов) от 21.02.2014 с приложением копии электронной корреспонденции от 15.07.2010 между Надеждой Ляпуновой (руководитель представительства Ameropa AG, ameropa@yandex.ru), Judith Ryba (сотрудник Nitrochem Distribution AG, nitrochem@ameropa.com) и Микаэла Бриттон (генеральный менеджер Three Rivers Management, Corpag Group, michaela@corpag.com). Judith Ryba, Надежда Ляпунова и Микаэла Бриттон участвуют в переписке по согласованию проекта доверенности, подготовленной Микаэлой Бриттон в качестве сотрудника Corpag (т. 15 л.д. 14-18).

Данный факт свидетельствует о том, что сотрудники Corrag Group, представляющие интересы компании Instantania Holding Limited - доверительного управляющего акциями ОАО «ТОАЗ» действуют в рамках инструкций, получаемых от сотрудников компаний группы Ameropa, принадлежащей Zivy, что свидетельствует о контроле и управлении в отношении Todan Limited и Silvergrove Resources со стороны Zivy.

В совокупности имеющиеся документы свидетельствуют о контроле со стороны семьи Zivy 18,75% ОАО «ТОАЗ».

Таким образом, в целом анализ собственников налогоплательщика показал, что владение ОАО «ТОАЗ» структурировано с использованием номинальных акционеров и доверительных управляющих акциями ОАО «ТОАЗ», большая часть из которых зарегистрирована в юрисдикциях, не осуществляющих обмен налоговой информацией (в частности, Британские Виргинские острова). При этом администрирование деятельности указанных компаний осуществляют компании, оказывающие услуги в области создания, управления и обслуживания офшорных компаний.

Об экономической взаимозависимости ОАО «ТОАЗ» и ООО «Томет» (взаимозависима с группой компаний Ameropa) свидетельствуют следующие обстоятельства: (1) Все оборудование, внесенное в уставный капитал ООО «Томет», предоставлялось ООО «Томет» в пользование ОАО «ТОАЗ» на основании договоров аренды, (2) Арендуемое ОАО «ТОАЗ» оборудование является специфичным. ОАО «ТОАЗ» на протяжении всего периода времени является единственным арендатором, имеющим соответствующие лицензии, разрешения, необходимые для осуществления производства метанола, аммиака и другой химической продукции. (3) ОАО «ТОАЗ» в случае разрыва договоров аренды с ООО «Томет» не смогло бы осуществлять финансово-хозяйственную деятельность в части одного из основных видов деятельности — производство метанола, (4) Все оборудование, здания, сооружения, принадлежащие ООО «Томет», расположены на территории ОАО «ТОАЗ» по адресу: г. Тольятти, Поволжское шоссе, 32.

Проверкой было установлено, что ООО «Томет» является взаимозависимой с группой компаний Ameropa AG (в частности, Andreas Zivy) в силу того, что (1) доля в размере 85% уставного капитала ООО «Томет» была в собственности швейцарской компании PP&FM, находившейся по данным на 31.12.1999 в совместном управлении семьи Zivy и семьи Махля; впоследствии мажоритарная доля владения ООО «Томет» была передана номинальному акционеру Triumph Development; (2) доля в размере 80,45% уставного капитала ООО «Томет» принадлежит Triumph Development, имеющей признаки взаимозависимости с A.T.I. Limited, номинальным акционером ОАО «ТОАЗ», бенефициаром которого является семья Zivy, (3) управление операционной деятельностью осуществляла Ляпунова Надежда Алексеевна (в качестве представителя, действующего на основании доверенности), которая одновременно руководила российским представительством Ameropa AG.

Кроме того, о взаимозависимости Triumph Development, мажоритарного участника ООО «Томет», и группы компаний Ameropa, свидетельствует проект соглашения №МСТNT-210704 между ОАО «ТОАЗ», Methanol Casale SA, Nitrochem Distribution AG и Triumph Development, полученный в ходе обыска в представительстве «Атегора AG» в г. Москве. В пункте 2 указанного проекта соглашения отмечается, что Nitrochem Distribution AG создала «полностью находящуюся в ее собственности инвестиционную компанию Triumph, Hong Kong, которая будет распоряжаться от имени и по поручению Nitrochem всем оборудованием и материалами, купленными у компании CASALE, как активами совместного предприятия (ТОМЕТ) с компанией TOAZ».

Общество в представленных пояснениях указывает, что в проекте данного соглашения фигурирует совершенно другая компания, а вывод Налогового органа основан на искажении действительности.

Указанный довод Общества не обоснован, поскольку согласно объяснениям

инспекции, в тексте проекта соглашения скорее всего произошла опечатка и договаривающиеся стороны имели ввиду Triumph Development.

Таким образом, в совокупности имеющиеся документы свидетельствуют о взаимозависимости группы компаний Атегора (в том числе Nitrochem Distribution AG) и ОАО «ТОАЗ» в силу того, семья Zivu могла оказывать существенное влияние на производственную деятельность ОАО «ТОАЗ».

Также ФНС России установлено, что ООО «Нитро-Кубань» осуществляет деятельность по строительству терминала по перевалке зерна в Тамани. Основными участниками ООО «Нитро-Кубань» с момента создания являются: Chimrost Trading AG (принадлежит Атегора Holding AG) и Sun Pacific Development.

Компании А.Т.И. Limited, Triumph Development, Sun Pacific Development расположены по одному адресу, который также является адресом местонахождения компании Aall Zylemann & Company.

Тождественность юридического адреса Sun Pacific Development (участник ООО «Нитро-Кубань»), Triumph Development (участник ООО «Томет») и А.Т.И. Limited (акционер ОАО «ТОАЗ»), наличие одного номинального директора свидетельствует о взаимозависимости компаний Sun Pacific Development, Triumph Development и А.Т.И. Limited, и как следствие, фактических владельцев А.Т.И. Limited, семьи Zivu.

До 2009 года руководство ООО «Нитро-Кубань» осуществляла Ляпунова Надежда Алексеевна, руководитель представительства Атегора AG в России.

Кроме того, в соответствии с доверенностями, полученными в ходе проверки, Sun Pacific Development предоставлял Надежде Ляпуновой полномочия на представление интересов Sun Pacific Development в корпоративных отношениях и государственных органах. Таким образом, Sun Pacific Development и группа компаний Атегора имеют признаки взаимозависимости в силу того, что полномочия на представление интересов Sun Pacific Development в корпоративных отношениях были на долгосрочной основе предоставлены руководителю российского представительства Атегора AG Надежде Ляпуновой.

Таким образом, ООО «Нитро-Кубань» является взаимозависимой с семьей Zivu в силу того, что (1) доля в размере 8,71% уставного капитала ООО «Нитро-Кубань» находится в собственности швейцарской компании Chimrost Trading AG, принадлежащей семье Zivu; (2) доля в размере 91,25% уставного капитала ООО «Нитро-Кубань» принадлежит Sun Pacific Development, имеющей признаки взаимозависимости с А.Т.И. Limited, номинальным акционером ОАО «ТОАЗ», бенефициарами которого является семья Zivu, (3) управление операционной деятельностью осуществляла Ляпунова Надежда Алексеевна (в качестве директора и представителя, действующего на основании доверенности), которая одновременно руководила российским представительством Атегора AG.

Кроме того, о наличии особых отношений ОАО «ТОАЗ» и ООО «Нитро-Кубань» (и взаимозависимых с ним группой компаний Атегора) свидетельствует отчет от 14.12.2009, подготовленный юридической фирмой Freshfields Bruckhaus Deringer «Краткие выводы о способах передачи ОАО «Тольяттиазот» прав на земельные участки и терминал по перегрузке зерна ООО «Нитро-Кубань» для В.Н.Махлая и С.В.Махлая. В указанном отчете рассматриваются способы передачи земельного участка для строительства зернохранилища в пользу ООО «Нитро-Кубань», что свидетельствует о наличии взаимозависимости между ОАО «ТОАЗ» и фактическими владельцами ООО «Нитро-Кубань».

В ходе проверки также установлено, что ООО «Кассандра Стивидоринг» осуществляло деятельность, связанную с приобретением и установкой плавучего дока в порту Тамани. Собственниками указанной организации являлись Kriblok Limited (99,99875%) и Maniargo Investments (0,00125%).

Генеральным директором ООО «Кассандра Стивидоринг» является Ляпунова

Надежда Алексеевна, руководитель представительства Ameropa AG в России, что свидетельствует о взаимозависимости ООО «Кассандра Стивидоринг» и группы Ameropa AG.

О взаимозависимости указанных компаний свидетельствуют обстоятельство осуществления деятельности данной компании, а именно приобретения Kriblok Limited и последующей передаче плавучего дока в уставный капитал ООО «Кассандра Стивидоринг». Данный факт подтверждается положениями Контракта на приобретение плавучего дока от 26.08.2008 № 557/501 между Херсонским государственным заводом «Паллада» и Kriblok Limited. В соответствии с дополнительным соглашением от 17.07.2008 № 2 к вышеуказанному контракту, покупателю (Kriblok Limited) предоставлено право осуществления платежей через Nitrochem Distribution AG.

Кроме того, в соответствии с доверенностями, полученными в ходе проверки, Kriblok Limited предоставлял Надежде Ляпуновой полномочия на представление интересов Kriblok Limited в корпоративных отношениях и государственных органах. Факт осуществления деятельности в интересах Kriblok Limited Надеждой Ляпуновой подтверждается Протоколом внеочередного общего собрания участников ООО «Кассандра Стивидоринг» от 06.10.2010 г., представленный У ФНС России по г. Москве.

В соответствии с указанным протоколом Ляпунова Надежда представляет интересы от имени Kriblok Limited на внеочередном общем собрании участников.

Таким образом, ООО «Кассандра Стивидоринг» является взаимозависимой с семьей Zivu в силу того, что (1) управление операционной деятельностью осуществляла Ляпунова Надежда Алексеевна (в качестве директора и представителя, действующего на основании доверенности), которая одновременно руководила российским представительством Ameropa AG; (2) Zivu признавала взаимозависимость Nitrochem Distribution AG и Kriblok Limited в отношениях с третьими лицами путем указания Nitrochem Distribution AG в качестве лица, осуществляющего расчеты от имени Kriblok Limited».

Более того, факт совместного управления деятельностью по строительству терминала семьей Zivu и семьей Махлая подтверждается следующими доказательствами:

- Перепиской между Kriblok Limited и ХГЗ «Паллада», в которой Надежда Ляпунова, руководитель Ameropa AG, действующая от имени Kriblok Limited, указывает, что «г-н Владимир Махлай безусловно влиял на принятие решение по Доку, но официальное уведомление вам направляет Криблок» (т. 16 л.д. 131-132).

- Электронной перепиской, изъятой из офиса российского представительства Ameropa AG, а именно электронное письмо с названием темы: «dock», расположенное по адресу: ... :\\1477_17828659_ameropa@yandex.ru.archive00\1477_17828659_ameropa@yandex.ru\Отправленные\2020000000855928592.et1(т. 16 л.д. 133-134).

Таким образом, доводы Общества, изложенные в представленных в материалы дела Пояснениях являются необоснованными, а также опровергаются материалами настоящего судебного дела.

Налоговый орган, производя дополнительное начисление налога на прибыль обществу определило рыночную цену на продукцию ПАО "Тольяттиазот", применил метод сопоставимых рыночных цен.

Спор между сторонами идет по вопросу о том, каким образом, определить рыночную цену на продукцию Общества в рамках метода сопоставимых рыночных цен, который применяет ФНС России при осуществлении доначислений обществу.

Налоговый орган в качестве рыночной цены использовал последнюю опубликованную информационно-ценовыми агентствами Argus (далее также Аргус) и Fertikon (далее также Фертикон) минимальную котировку на аммиак на базисе поставки «FOB Вентспилс» на момент заключения дополнительного соглашения к контракту на поставку аммиака обществом в адрес NITROCHEM с определением цены реализации на очередной месяц поставки.

Общество считает, 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 в виду их спотового характера.

Заявитель ссылается на то, что налоговый орган пришел к необоснованному выводу о невозможности использования избранного налогоплательщиком метода, а также несопоставимости компаний, выбранных обществом, налоговым органом не подтверждена возможность применения метода сопоставимых рыночных цен.

В ходе проверки общество представило в налоговый орган документацию, подготовленную в соответствии со ст. 105.5 НК РФ в отношении совершенных в 2012 году сделок по поставке аммиака безводного на экспорт с компанией NITROCHEM. (т. 1 л.д. 56-130).

Документация основана на применении обществом метода сопоставимой рентабельности, основанного на рентабельности продаж покупателя по сделке. Этот метод используется тогда, когда доказана невозможность применения метода сопоставимых рыночных цен в силу отсутствия информации о сопоставимых сделках или в силу того, что к потенциально сопоставимым сделкам невозможно применить корректировки в целях сглаживания различий между ними и проверяемыми сделками.

Проанализировав примененный налогоплательщиком метод судом установлено следующее.

В пункте 5.1.4 Документации (стр. 53) по сделкам ОАО «Тольяттиазот» делает вывод, что применение метода сопоставимой рентабельности на основании данных бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций в сделках по реализации аммиака на экспорт является наиболее обоснованным с экономической точки зрения и с учетом положений НК РФ.

В частности, ОАО «Тольяттиазот» указывает, что «по результатам функционального анализа, проведенного в разделе 4.6 Документации, анализа доступных источников информации и условий сделок установлено, что для целей контроля цен реализации аммиака на экспорт метод сопоставимой рентабельности является наиболее надежным; а для построения рыночного интервала рентабельности следует использовать информацию о результатах деятельности сопоставимых с NITROCHEM DISTRIBUTION AG (Покупателем) организаций».

Для поиска компаний, деятельность которых сопоставима с деятельностью NITROCHEM DISTRIBUTION AG в проверяемой сделке в рамках метода сопоставимой рентабельности ОАО «Тольяттиазот» используется финансовая отчетность; коды отраслевой принадлежности; информация о численности сотрудников, руководстве, аудиторах и кредиторах; информация об организационно-правовой форме; информация о структуре капитала и пр. из базы данных «ORBIS» Bureau Van Dijk. Кроме того, в процессе осуществления экономического анализа одним из основных источников данных является информация из сети Интернет в отношении деятельности потенциально сопоставимых компаний (включая официальные сайты, информацию СМИ, информацию о проведении торгов и др.).

В выводе на стр. 55 Документации указано: «В качестве основного источника информации для целей налогового контроля ОАО «Тольяттиазот» рассматривает данные бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях».

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

Применение иных методов, указанных в подпунктах 2-5 пункта 1 статьи 105.5 НК РФ, 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.

В соответствии с пунктом 4 статьи 105.7 НК РФ, если иное не предусмотрено главой 14.3 НК РФ, 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.

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

Следовательно, в качестве приоритетного метода, то есть метода, обеспечивающего максимальную надежность при определении соответствия цены в сделках рыночному уровню, является метод сопоставимых рыночных цен, а в определенных случаях - метод цены последующей реализации.

Согласно пункту 2 статьи 105.10 НК РФ использование метода цены последующей реализации является приоритетным по сравнению с другими методами для определения соответствия рыночным ценам цен, по которым товар приобретается в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми. Указанный метод используется в случае, если лицо, осуществляющее перепродажу, не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень его валовой рентабельности.

Таким образом, выбранный налогоплательщиком метод сопоставимой рентабельности не является приоритетным. В целях обоснования его применения необходимо привести обоснование невозможности применения более приоритетных методов: метода сопоставимых рыночных цен и метода цены последующей реализации.

Обоснование выбранного налогоплательщиком метода сопоставимой рентабельности подробно приводится в разделе 6 Документации.

1) В разделе «Выбор показателя рентабельности» (стр. 59 Документации) ОАО «Тольяттиазот» указывает, что согласно подпункту 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ «при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые не являются взаимозависимыми с ним, а также при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, не являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые являются взаимозависимыми с ним следует применять показатель «рентабельность продаж».

Для проверяемой сделки по реализации на экспорт аммиака применение показателя операционной рентабельности продаж NITROCHEM DISTRIBUTION AG является наиболее обоснованным с экономической точки зрения и с учетом положений НК РФ.

Рентабельность продаж = Прибыль от продаж/Выручка от продаж.

Таким образом, для проверяемой сделки Общества, в которой анализируемой стороной выбран NITROCHEM DISTRIBUTION AG (Покупатель), следует применять показатель «рентабельность продаж».

ОАО «Тольяттиазот» осуществляет поставку товара на экспорт с помощью трейдера NITROCHEM DISTRIBUTION AG.

В рамках анализируемой сделки NITROCHEM DISTRIBUTION AG приобретает товар у взаимозависимой организации - ОАО «Тольяттиазот» и реализует в адрес иных зарубежных компаний.

При этом информация о компаниях-покупателях аммиака у NITROCHEM DISTRIBUTION AG налогоплательщиком не представлена. Наименования

некоторых компаний, которые указаны в таможенных декларациях в графе «Грузополучатель», не позволяют сделать вывод о том, кем именно являются эти компании: конечными покупателями (потребителями), организациями, осуществляющими транспортировку, или посредниками, приобретающими аммиак для перепродажи.

В Приложении № 3 к Документации содержится информация, полученная ОАО «Тольяттиазот» от налоговых органов Швейцарии, из которой следует, что рентабельность продаж по двум контрактам реализации аммиака у компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG составляет 3,45% (далее -Письмо).

При этом в Письме указано, что «учитывались только операции по реализации аммиака независимым с компанией лицом». Следовательно, в рамках реализации NITROCHEM DISTRIBUTION AG аммиака, приобретенного у ОАО «Тольяттиазот», также имели место и операции с взаимозависимыми лицами.

Согласно подпункту 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ рентабельность продаж используется при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые не являются взаимозависимыми с ним, а также при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, не являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые являются взаимозависимыми с ним.

В связи с изложенным, использование показателя рентабельности продаж для целей применения метода сопоставимой рентабельности нельзя признать правомерным с точки зрения соответствия критерию подпункта 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ, поскольку исходя из информации, предоставленной в Письме, следует, что перепродажа товара осуществлялась, в том числе, и лицам, которые являются взаимозависимыми с трейдером.

2) В пункте 6.6 Документации ОАО «Тольяттиазот» ссылается на отсутствие доступа к бухгалтерской отчетности NITROCHEM DISTRIBUTION AG и в этой связи представляет информацию о рентабельности продаж, полученную от налоговых органов Швейцарии.

Согласно Письму, полученному ОАО «Тольяттиазот» от налоговых органов Швейцарии, рентабельность продаж по двум контрактам реализации аммиака у компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG составляет 3,45%.

При этом указанная информация налоговых органов Швейцарии содержит единый (общий) показатель рентабельности продаж по двум договорам: от 15.12.2011 №643/00206492/11121 йот 17.08.2010 № 643/00206492/10088.

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

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

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

По каждому из указанных контрактов было совершено множество сделок. Реализация аммиака осуществлялась по различным ценам, в разные периоды, с разными базами поставки.

Выручка, себестоимость, коммерческие и управленческие расходы, прибыль (убыток) от продаж и показатель рентабельности продаж для каждой сделки будет разным.

Таким образом, рассчитывать укрупненный показатель рентабельности для всех

сделок по данным контрактам за год непропорционально. В рамках использования метода сопоставимой рентабельности, показатель рентабельности следует рассчитывать по каждой сделке (поставке).

Более того, указанная в информации итоговая цифра рентабельности продаж (3,45%) не подтверждена расчетами, не сопровождается примененной для расчетов методологией. Финансовые показатели и финансовые результаты сделок по реализации аммиака NITROCHEM DISTRIBUTION AG в документации также не представлены. К информации не приложены никакие финансовые документы организации.

Также в Письме указано, что «учитывались только операции по реализации аммиака независимым с компанией лицом». Следовательно, в рамках реализации NITROCHEM DISTRIBUTION AG аммиака, приобретенного у ОАО «Гольянтиазот», имели место операции с взаимозависимыми лицами. При этом методология определения доходов и расходов NITROCHEM DISTRIBUTION AG по операциям с независимыми лицами, используемых в расчетах рентабельности продаж, в Письме не приведена.

Кроме того, в случаях, когда товар приобретает у взаимозависимого лица и перепродается взаимозависимому лицу, метод сопоставимой рентабельности не может быть применен в силу положений подпункта 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ.

Таким образом, метод сопоставимой рентабельности применен с нарушением пункта 1 статьи 105.12 НК РФ, так как для сравнения операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом рентабельности в сопоставимых сделках должна определяться фактическая рентабельность по конкретной анализируемой сделке.

3) В пункте 6.2 Документации по сделкам в целях определения интервала рыночной рентабельности продаж представлена выборка компаний, являющихся сопоставимыми с NITROCHEM DISTRIBUTION AG.

Для целей построения выборки налогоплательщиком была использована база данных Orbis (Bureau Van Dijk). Число сопоставимых организаций в итоговой выборке составило 7:

1. CAG KIMIYA SANAYI VE TICARET LTD STI (Турция);
2. SEBECO MESTSTOFFEN B.V. (Нидерланды);
3. AGROHALLE AGRARCHEMIKALIEN GMBH (Германия);
4. ALBACHEM SRL (Италия);
5. GERMAN RODRIGUEZ DROGAS INDUSTRIALES SA (Испания);
6. INAKEM SOLYUSHANS OOD (Болгария);
7. SIMAN OOD (Болгария).

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

1) если организация осуществляет сопоставимую деятельность и выполняет сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью. Сопоставимость деятельности может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, а также международными и иными классификаторами;

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

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

4) если организация не участвует прямо и (или) косвенно в другой организации с долей такого участия более 25 процентов (за исключением случаев, когда доступны

сведения о консолидированной финансовой отчетности организаций, которые используются для расчета интервала рентабельности) или не имеет в качестве участника (акционера) организацию с долей прямого участия более 25 процентов.

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

Согласно информации базы данных Orbis Bureau van Dijk у NITROCHEM DISTRIBUTION AG следующие виды деятельности являются основными:

1) код NACE Rev.2 (код европейской классификации экономических видов деятельности) - 4675 «Оптовая торговля химической продукцией».

2) Код NAICS 2007 (код североамериканской системы классификации экономических видов деятельности - подобран на основании кода NACE Rev.2): 424690 «Оптовая торговля прочей химической и сопутствующей продукцией».

3) Код US SIC (код стандартной классификации экономических видов деятельности США - подобран на основании кода NACE Rev.2): «Оптовая торговля химической и сопутствующей продукцией, не включенной в другие группы».

Согласно функциональному анализу, проведенному в пункте 2.3.3 настоящего Решения, установлено, что NITROCHEM DISTRIBUTION AG в анализируемой сделке осуществляет реализацию аммиака на зарубежных рынках, то есть является перепродавцом - трейдером.

Информация о наличии материальных (за исключением денежных средств, которыми осуществлялась оплата за поставленный аммиак) и нематериальных активов у трейдера NITROCHEM DISTRIBUTION AG отсутствуют.

По классификации Bureau van Dijk (далее BVD) NITROCHEM DISTRIBUTION AG является компанией средних размеров, количество сотрудников - 4 человека.

Налоговым органом обоснованно установлено несоответствие отобранных налогоплательщиком компаний критериями, установленным пунктом 5 статьи 105.8 НК РФ:

CAG Kimya Sanayi VE Ticaret Ltd STI

В карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 10.03.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 - 4675 Wholesale of chemical products (Оптовая торговля химическими продуктами). Выгрузка из базы данных Bureau Van Dijk представлена в Приложении № 10 к Акту.

По состоянию на 31.12.2011 и на 10.03.2016 указан BvD Independence Indicator «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%.

По состоянию на 10.03.2016 среди владельцев указаны три физических лица MR ENGIN CAGATAY - 95%, MR OMER CAGATAY - 2,5%, MRS REMZIYE CAGATAY - 2,5%, а также 5 дочерних компаний. При этом, информация о долях владения в дочерних компаниях отсутствует.

По состоянию на 31.12.2011 среди владельцев указаны четыре физических лица: MR ENGIN CAGATAY - 92,5%, MR OMER CAGATAY - 2,5%, MRS REMZIYE CAGATAY - 2,5%, MR NILGUN CAGATAY - 2,5%, информация о дочерних компаниях отсутствует.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 и 10.03.2016 приведено следующее описание деятельности компании. Компания осуществляет оптовую продажу химикатов и сырья для покраски пластика и деревообрабатывающей промышленности.

На официальном сайте компании (www.cagkimya.com) (Приложение № 11 к Акту) указано, что компания основана в 1986 году в целях обеспечения надежного, качественного и постоянного обслуживания турецкой химической промышленности. Постоянное удовлетворение потребностей своих клиентов является основным источником мотивации CAG Kimya. Компания Sagatay Group, CAG Kimya является активным игроком на мировых рынках и обеспечивает химическими продуктами своих клиентов в

соответствии с их потребностями, используя различные источники по всему миру. Учитывая большое количество экспортируемой продукции и международных соглашений, компания является основным поставщиком в различных товарных категориях.

Так, в частности, компания осуществляет деятельность в следующих секторах:

- сельскохозяйственные химикаты,
- алкидные и полиэфирные смолы;
- моющие средства;
- строительные и цементные материалы;
- косметика;
- древесная промышленность;
- кожаные изделия;
- упаковка;
- производство обувной подошвы;
- краски и лаки;
- пищевая промышленность;
- фармацевтика;
- пластмассы;
- пластификаторы;
- полиуретаны;
- текстильные химикаты.

Таким образом, выбор компании CAG Kimya Sanayi VE Ticaret Ltd STI в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию товаров, не являющихся ни идентичными, ни однородными с аммиаком, что говорит о том, что ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью NITROCHEM DISTRIBUTION AG - оптового перепродавца аммиака.

German Rodriguez Drogas Industrials SA

В карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 10.03.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 - 4675 Wholesale of chemical products (Оптовая торговля химическими продуктами). Выгрузка из базы данных Bureau Van Dijk представлена в Приложении № 12 к Акту.

По состоянию на 31.12.2011 и на 10.03.2016 указан BvD Independence Indicator «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%. В разделе акционеры указано «MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACION» (в переводе - «состав совета директоров») как единоличный владелец. Информация о дочерних организациях отсутствует.

В выписке по состоянию на 10.03.2016 и 31.12.2011 приведено следующее описание деятельности компании. Компания занимается оптовой продажей химической продукции и иных сопутствующих товаров.

На официальном сайте компании (www.gerdisa.com) (Приложение № 13 к Акту) указано, что GERDISA является семейным бизнесом, с испанским капиталом, основанная в 1914 году. Компания занимается оптовой торговлей химическими веществами и другими сопутствующими товарами. Ее продукция включает основные химические вещества, смолы, синтетический каучук, целлюлозные и не-целлюлозные волокна и нити. Компания также производит пестициды, удобрения и другие сельскохозяйственные химикаты; фармацевтические препараты и лекарственные средства; краски, покрытия и клеи; мыло, чистящие средства, и косметические средства; печатные краски; и иную продукцию. Компания реализует свою продукцию на внутреннем и зарубежных рынках.

В последние годы компания приступила к новому этапу модернизации объектов и расширения ее ассортимента поставки химических веществ, а также принятие новой линии бизнеса, GERDISA Agro, посвященной маркетингу и дистрибуции удобрений и для сельскохозяйственного сектора.

Таким образом, выбор компании German Rodriguez Drogas Industrials SA в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию товаров, не являющихся ни идентичными, ни однородными с аммиаком, что говорит о том, что ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью NITROCHEM DISTRIBUTION AG - оптового перепродавца аммиака.

Agrohalle Agrarchemikalien GMBH

В карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 10.03.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 - 4675 Wholesale of chemical products (Оптовая торговля химическими продуктами). Выгрузка из базы данных Bureau Van Dijk представлена в Приложении № 14 к Акту.

По состоянию на 10.03.2016 и на 31.12.2011 указан BvD Independence Indicator «А+» - компания, в которой суммированный прямой процент владения акционерами составляет более 75% и, в которой раскрыта информация о процентном владении 6 или более акционеров.

По состоянию на 10.03.2016 среди владельцев указаны 5 физических лиц:

BAUER, ANNELIES - 25%, BAUER, KARLHEINZ- 25%, BAUER, UTE- 25%, KERSTINA WITTIG - 20% , STIER, GERD- 5%.

По состоянию на 31.12.2011 среди владельцев указаны 5 физических лиц:

BAUER, ANNELIES - 25%, BAUER, KARLHEINZ- 25%, BAUER, UTE- 25%, UEBE, TINO- 20% , STIER, GERD- 5%.

Информация о дочерних компаниях отсутствует.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 и на 10.03.2016 указано следующее описание деятельности компании.

Экспорт, импорт, транзит, оптовая и розничная продажа любых видов удобрений, сельскохозяйственных химикатов, кормовых добавок и пестицидов.

Таким образом, выбор компании Agrohalle Agrarchemikalien GMBH в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию товаров, не являющихся ни идентичными, ни однородными с аммиаком, что говорит о том, что ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью NITROCHEM DISTRIBUTION AG -оптового перепродавца аммиака.

Cebeco Meststoffen B.V.

В карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 10.03.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 - 4675 Wholesale of chemical products (Оптовая торговля химическими продуктами). Выгрузка из базы данных Bureau Van Dijk представлена в Приложении № 15 к Акту.

По состоянию на 10.03.2016 и на 31.12.2011 указан BvD Independence Indicator «А-» - компания, в которой суммированный прямой процент владения акционерами составляет более 75% и, в которой раскрыта информация о процентном владении 1 или 3 акционеров.

По состоянию на 10.03.2016 среди владельцев указаны два юридических лица, с долей владения по 17%. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

По состоянию на 31.12.2011 среди владельцев указаны три юридических лица с долями владения 17%, 17%, 10.5%. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

В выписке по состоянию на 10.03.2016 приведено следующее описание деятельности компании: компания осуществляет покупку и продажу удобрений для использования в сельском хозяйстве и садоводстве.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 приведено следующее описание деятельности компании. Cebeco Meststoffen B.V. является частной компанией, занимающейся покупкой и продажей удобрений для использования в области сельского хозяйства и садоводства. Компания, создана в 1991 году и имеет свой зарегистрированный офис в Роттердаме, Нидерланды. Компания отвечает за совместную закупку удобрений насыпью для

сельского хозяйства и садоводства в целях обеспечения своих кооперативов-акционеров. Совместные кооперативы имеют сеть складских и перерабатывающих мощностей, расположенных близко к рынкам сбыта. Продукция компании приобретается непосредственно от ведущих международных корпораций. Компания работает в тесном сотрудничестве с сестринской компанией Sebeco Agrochimie B.V. , которая отвечает за совместное приобретение средств защиты растений, для кооперативов-акционеров.

Информация с официального сайта компании (www.sebecomeststoffen.nn) (Приложение № 16 к Акту) подтверждает информацию, представленную в базе данных BVD. На сайте также содержится информация о наличии сестринской компании - Sebeco Agrochimie B.V., работающей в сфере агрохимии.

Учитывая изложенное, не подтверждено соответствие компании Sebeco Meststoffen B.V. условиям подпункта 4 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ. Кроме того, исходя из информации BVD, организация осуществляет закупку удобрений для ограниченного круга покупателей, а именно для обеспечения своих кооперативов-акционеров, ввиду чего компанию нельзя признать сопоставимой с компанией NITROCHEM DISTRIBUTION AG, на основании подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ.

Si man OOD

В карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 10.03.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 - 4675 Wholesale of chemical products (Оптовая торговля химическими продуктами). Выгрузка из базы данных Bureau Van Dijk представлена в Приложении № 17 к Акту.

По состоянию на 31.12.2011 и на 10.03.2016 указан BvD Independence Indicator «D» - компания с акционером, имеющим долю прямого владения более 50%.

По состоянию на 10.03.2016 среди владельцев указано три физических лица: MR ALEKSANDAR NIKOLAEV IVANOV - 60%, MR MILEN NIKOLAEV IVANOV - 34%, SILVIA ALEKSIEVA NEYCHEVA IVANOVA - 6 %. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

По состоянию на 31.12.2011 единоличным владельцем является SILVIA ALEKSIEVA NEYCHEVA IVANOVA. Информация о дочерних компаниях отсутствует

В выписке по состоянию на 10.03.2016 и на 31.12.2011 описание деятельности компании отсутствует.

На официальном сайте компании (www.siman-bg.com) (Приложение № 18 к Акту) указано, что основным видом деятельности компании является торговля химическими продуктами, цветными металлами и удобрениями на территории Болгарии и во всем мире. На сайте также указано, что компания помимо продажи удобрений занимается так же продажей химических продуктов для гальваники, промышленных химических веществ, воска.

В частности, компания реализует следующие химические продукты для гальваники: хлорид никеля, сульфат никеля, сульфат калия, сульфат меди, аноды. Также компания реализует минеральные удобрения (фосфат аммония, суперфосфат, гранулированный карбамид, комбинированные минеральные удобрения, нитраты аммония); промышленные химикаты (оксид и триоксид хрома, технический нитрат калия, нитрат натрия, гидроксид натрия и др.); различные виды воска (на основе животного, растительного, минерального сырья и нефти).

Таким образом, выбор компании Siman OOD в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию товаров, не являющихся ни идентичными, ни однородными с аммиаком, что говорит о том, что ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью NITROCHEM DISTRIBUTION AG - оптового перепродавца аммиака.

Albachem S.R.L.

В карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 10.03.2016) указан следующий код деятельности по классификации NACE Rev. 2 - 4675 Wholesale of chemical

products (Оптовая торговля химическими продуктами). Выгрузка из базы данных Bureau Van Dijk представлена в Приложении № 19 к Акту.

По состоянию на 10.03.2016 указан BvD Independence Indicator «B+» -компании, в которых суммированный прямой процент владения акционерами 50.01% и выше.

По состоянию на 31.12.2011 указан BvD Independence Indicator «A+» -компания, в которой суммированный прямой процент владения акционерами составляет более 75% и, в которой раскрыта информация о процентном владении 6 или более акционеров.

По состоянию на 10.03.2016 среди владельцев указано три физических лица: MRS ADELMINA SALTINI - 41.59%, MRS ELENA BRESCIANI - 37.61%, MR GIORDANO MAESTRELLI - 20.80%. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

По состоянию на 31.12.2011 года среди владельцев указано 4 физических лиц - MRS ADELMINA SALTINI - 25 %, MR GIORDANO MAESTRELLI - 25 %, MR BRUNO MATTEAZZI - 25%, MRS MARIA GRAZIA COVACCI - 25 %. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

В выписке по состоянию на 10.03.2016 указано следующее описание деятельности компании. Компания осуществляет оптовую продажу химикатов, нефтехимической и производной продукции.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 также указано, что компания осуществляет оптовую продажу химикатов, нефтехимической и производной продукции. А так же представлен спектр продукции компании: химия, нефтехимия и производные продукты (уксусная, фталевой; малеиновый метил; этил; пропил; изопропил; нормальный бутил, изобутил, втор-бутил, изоамиловый; 2 этилгексил; фурфурилового; ацетон; метилэтилкетон (МЕК), метилизобутилкетона (МИБК); диацетоновый спирт (DAA), гексиленгликоль (HGL); изофорон; тетрагидрофураны, N-метил-пирролидон (NMP); циклогексанон; моноэтанолламин; диэтанолламин; триэтанолламин (85%; 99%); ПЭГ 300 400 600 USP КЛАССА; ПЭГ 1000 1500 4000 USP КЛАССА ПЭГ +6000 +8000 УСП КЛАССА; фталат; этиловый фталат (ДЭП), бутил (ДБФ), ди-изо-бутил-фталат (DIBP); ди-изо-пентил-фталат, ди-октил фталат (ДОФ); перкарбонат натрия; полибутены; базовые масла; этилен и винилацетат (ЭВА))

На официальном сайте компании (www.albachem.it) (Приложение № 20 к Акту) указано, что Albachem является частной торговой компанией, занимающейся реализацией химической, нефтехимической и производной продукции на мировом рынке. На сайте также представлен список реализуемой компанией продукции.

В частности, компания реализует продукцию следующих химических групп:

- ангидриды;
- спирты;
- кислоты;
- ацетаты;
- этаноламины;
- этилен гликоль и др.

Согласно указанному списку реализуемых товаров, компания не реализует минеральные удобрения.

Таким образом, выбор компании Albachem S.R.L. в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию товаров, не являющихся ни идентичными, ни однородными с аммиаком, и, согласно данным представленным в BvD и на официальном сайте компании, не занимается реализацией минеральных удобрений, что говорит о том, что ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью NITROCHEM DISTRIBUTION AG - оптового перепродавца аммиака.

Inachem Solutions OOD

В карточке компании в базе данных BVD (по состоянию на 10.03.2016 и по состоянию на 31.12.2011) указан следующий код деятельности по классификации NACE

Rev. 2 - 4675 Wholesale of chemical products (Оптовая торговля химическими продуктами). Выгрузка из базы данных Bureau Van Dijk представлена в Приложении № 21 к Акту.

По состоянию на 10.03.2016 указан BvD Independence Indicator «B+» -компании, в которых суммированный прямой процент владения акционерами 50.01% и выше.

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

По состоянию на 10.03.2016 среди владельцев указано три физических лица: MR VALENTIN VESELINOV ENEV - 50%, MRS MARIA DIMITROVA ENEVA -40%, MRS KATERINA KIRILOVA STANOIEVA - 10%. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

По состоянию на 31.12.2011 среди владельцев указано два физических лица: MRS MARIA DIMITROVA ENEVA - 65%, MRS KATERINA KIRILOVA STANOIEVA - 35%. Информация о дочерних компаниях отсутствует.

В выписке по состоянию на 10.03.2016 указано следующее описание деятельности компании. Компания осуществляет оптовую продажу химикатов и иных сопутствующих продуктов.

В выписке по состоянию на 31.12.2011 отсутствует описание деятельности компании.

На официальном сайте компании (<http://inachems.bg/en/>) (Приложение № 22 к Акту) указано, что InaChem Solutions была основана в марте 2004 года в городе Русе, Болгария, как торговая компания, ориентированная на внутренней и международной торговле, логистике и реализации химических продуктов и композиционных материалов. На сайте компании также указаны такие виды реализуемой продукции, как химикаты и нефтехимия, композитные материалы, удобрения.

В частности, компания реализует:

- метанол, ацетон, этил ацетат, изопропанол, моноэтилен гликоль, монопропилен гликоль, стирол, растительные масла, глицерин и др.;
- стеклоткани, полиэфирные смолы и другие композитные материалы;
- карбамид, нитрат аммония.

Таким образом, выбор компании Inachem Solutions OOD в качестве сопоставимой нарушает положения подпункта 1 пункта 5 статьи 105.8 НК РФ, так как компания осуществляет реализацию товаров, не являющихся ни идентичными, ни однородными с аммиаком, что говорит о том, что ее рентабельность не может быть сопоставимой с рентабельностью NITROCHEM DISTRIBUTION AG -оптового перепродавца минеральных удобрений.

Учитывая изложенное, метод, примененный налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Следовательно, на основании пункта 5 статьи 105.17 НК РФ в целях проверки цен в контролируемых сделках возможно применение иного метода, предусмотренного пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ.

• Налоговый орган обращает внимание Суда на то, что в материалы судебного дела представлен запрос от 08.08.2017 г № 13-1-08/0019 в адрес АО «Бюро ван Дейк Эдишнз Электронике С.А.» (Швейцария) с просьбой подтвердить, что информация в отношении вышепоименованных компаний, действительно является информацией базы данных Bureau van Dijk, в частности продукта TP Catalist, и представляет собой актуальную информацию по состоянию на 31.12.2011 года.

АО «Бюро ван Дейк Эдишнз Электронике С.А.» (Швейцария) в письме от 07.09.2017г (вх. № 281781) подтвердило, что информация в отношении вышепоименованных компаний, действительно является информацией базы данных Bureau van Dijk, в частности продукта TP Catalist, и представляет собой актуальную информацию по состоянию на 31.12.2011 года.

- Анализ возможности применения метода цены последующей реализации:

В пункте 5.1.2 Документации (стр. 51 - 52), представленной ОАО «Тольяттиазот» указано: «... применение метода невозможно, т.к. отсутствует информация об условиях сделок по последующей перепродаже. Кроме того, для применения внешних данных о деятельности потенциально сопоставимых организаций (иностранных трейдеров), в соответствии с пунктом 8 статьи 105.7 НК РФ необходимо, чтобы данные бухгалтерской отчетности, на основании которых осуществляется расчет интервала рентабельности, были приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов на показатели рентабельности и интервал рентабельности. Применение метода цены последующей реализации невозможно, поскольку в открытых источниках информации отсутствуют данные о порядке учета доходов и расходов потенциально сопоставимых организаций и, соответственно, невозможности привести их в отчетности сопоставимый вид».

Согласно пункту 1 статьи 105.10 НК РФ метод цены последующей реализации является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности, определенным в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 105.10 НК РФ предусмотрено, что использование метода цены последующей реализации является приоритетным по сравнению с другими методами для определения соответствия рыночным ценам цен, по которым товар приобретается в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми. Указанный метод, в частности, используется в случае, если лицо, осуществляющее перепродажу, не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень его валовой рентабельности.

В случае если последующая реализация товара в сделках, совершенных в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях между лицом, осуществляющим перепродажу, и лицами (лицом), не являющимися (не являющимся) его взаимозависимыми лицами, осуществляется по разным ценам, при определении интервала рентабельности в качестве цены последующей реализации товара используется средневзвешенная цена этого товара по всем таким сделкам (пункт 3 статьи 105.10 НК РФ).

В рамках анализируемой сделки ОАО «Тольяттиазот» реализует товар компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG. NITROCHEM DISTRIBUTION AG в свою очередь перепродает товар без переработки в адрес иных иностранных организаций.

В Письме налогового органа Швейцарии указано, что «учитывались только операции по реализации аммиака независимым с компанией лицом». Следовательно, в рамках реализации NITROCHEM DISTRIBUTION AG аммиака, приобретенного у ОАО «Тольяттиазот», также имели место операции с взаимозависимыми лицами.

Ввиду отсутствия информации о покупателях аммиака у NITROCHEM DISTRIBUTION AG в разрезе каждой сделки, не представляется возможным отделить сделки, совершенные с взаимозависимыми лицами, от остальных сделок.

Рассчитать валовую рентабельность сделок компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG при реализации конечным покупателям аммиака, приобретенного в рамках проверяемых контролируемых сделок, также не представляется возможным, ввиду отсутствия информации о ценах последующей реализации аммиака.

Пунктами 6 и 7 статьи 105.5 НК РФ предусмотрено, что при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки необходимо осуществлять учет:

- функций, исполняемых сторонами сделки (с учетом материальных и нематериальных активов, находящихся в распоряжении сторон сделки);
- рисков, принимаемых каждой из сторон сделки при осуществлении своей деятельности и оказывающих влияние на условия сделки.

При этом, поскольку документы, касающиеся последующей реализации аммиака трейдером, не представлены, невозможно установить фактические функции, исполняемые NITROCHEM DISTRIBUTION AG, а также возможные риски.

В связи с вышеизложенным, применение метода цены последующей реализации для определения соответствия рыночным ценам цен, используемых в контролируемых сделках, не представляется возможным.

Что касается анализа возможности применения метода сопоставимых рыночных цен.

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

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.

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

Внутренние сопоставимые сделки

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

В подпункте 5.1.1 «Метод сопоставимых рыночных цен» Документации (стр. 50-51) указано, что «Метод сопоставимых рыночных цен является методом соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен, определенным в порядке, предусмотренном НК РФ».

В соответствии с п. 3 ст. 105.7 НК РФ метод сопоставимых рыночных цен используется при наличии хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные/однородные товары, а также при наличии достаточной информации

о такой сделке.

Для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены проверяемой сделки в качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной ОАО «Тольяттиазот» с лицами, не являющимися взаимозависимыми, при условии сопоставимости. Причем внутренние сопоставимые сделки являются наиболее приоритетным источником информации в силу Закона.»

Далее в Документации под заголовком «Анализ внутренних источников информации» (стр. 51) указывается, что «Сопоставимые сделки по экспорту аммиака у ОАО «Тольяттиазот» в 2012 году отсутствовали».

Кроме того, налогоплательщик на стр. 50 Документации также указывает, что экспортные контракты на поставку аммиака являются несопоставимыми с внутренними сделками ввиду несопоставимости рынков (несопоставимость не может быть устранена с помощью корректировок) и несопоставимости условий поставок (в т.ч. по объему, по срокам исполнения обязательств, по условиям платежей, по курсу валюты к рублю, по условиям распределения прав и обязанностей между сторонами сделки).

По результатам проверки подтверждается информация, указанная в Документации по сделкам, об отсутствии внутренних сопоставимых сделок для целей применения метода сопоставимых рыночных цен.

Следовательно, в рамках проверки возможно использовать иную информацию для определения интервала рыночных цен.

Внешние сопоставимые сделки

При анализе внешних источников информации ОАО «Тольяттиазот» на стр. 51 Документации указывает: «данные информационно-ценовых агентств оцениваются как неприменимые для целей контроля над ценами в проверяемых сделках, а их применение - неправомерным, по следующим основаниям:

1. Данные преимущественно формируются на базе интерактивного опроса производителей и трейдеров, и не являются достоверными данными о фактических ценах сделок.

2. Отсутствует необходимая информация для заключения о сопоставимости сделок, в частности:

- Нет данных о покупателях и продавцах, соответственно, невозможно подтвердить факт того, что сделки осуществлялись между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми;

- Отсутствует информация о сроках оплаты;

- Отсутствует информация о функциях, коммерческих (рыночных) рисках и стратегиях сторон, иных условиях распределения прав и обязанностей между сторонами.

- Отсутствует информация об объемах сделок».

Далее в Документации приводится информация об экспорте аммиака из порта Южный и котировках ценовых агентств на условиях поставки FOB Южный.

Однако в Контракте экспортные поставки аммиака осуществляются на ином базисе - отличном от FOB Южный, при этом в Документации не приведено никаких аргументов против использования в расчете рыночных цен по анализируемым сделкам на базисе FCA ст. Химзаводская данных ценовых агентств.

В целях проверки указанной на стр. 51 Документации информации налогоплательщика о неправомерности применения данных информационно-ценовых агентств, в рамках проверки проведен анализ методологических подходов, используемых независимым международным ценовым агентством Аргус.

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

В издании «Argus FMB Ammonia» публикуется еженедельный обзор рынка аммиака, обзор содержит котировки продукта в различных регионах и описание сделок по

поставкам безводного аммиака на мировом рынке. Котировки продукта также публикуются в издании «Argus FMB International Fertilizer Price Guide».

Публикуемая Аргус информация отражает уровень цен большинства сделок, заключенных между независимыми сторонами на открытом свободном рынке.

Аргус публикует еженедельный обзор рынка аммиака раз в неделю, в четверг вечером (по лондонскому времени). Обзор содержит котировки продукта в различных регионах и описание сделок по поставкам безводного аммиака на мировом рынке. Котировки продукта также публикуются в издании «Argus FMB International Fertilizer Price Guide».

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

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

В методологии Аргус Медиа к изданию (Приложение № 23 к Акту, т. 4 л.д. 9-22) относительно публикуемых котировок на жидкий безводный аммиак указано:

Общая методика

Редакторы Аргус, освещающие рынки удобрений, являются опытными специалистами. Находясь в лондонском офисе, они в процессе подготовки издания тесно сотрудничают с корреспондентами в подразделениях Аргус по всему миру: в Сингапуре, Пекине, Дели, Хьюстоне, Москве и др. Сотрудники Аргус в течение недели опрашивают всех участников рынка: трейдеров, производителей, покупателей, аналитиков, используя в процессе сбора рыночных данных различные средства связи, такие как телефон, Skype, электронная почта, сервисы мгновенного обмена сообщениями (мессенджеры), а также в ходе личных встреч. Редакторы стремятся получать подтверждение цен в сделках, а также узнавать твердые цены спроса и предложения. Помимо этого, сотрудники редакции стремятся проводить перекрестную проверку сделок, охватив участников рынка во всех регионах. Для получения данных Аргус опрашивает все надежные источники на рынке, включая сотрудников головных офисов компаний и филиалов, а также брокеров. Кроме того, в процессе подготовки издания проверяются статистические данные, информация о тендерах и другие сведения, имеющие отношение к спросу и предложению на рынке.

Определение диапазонов котировок

Котировки аммиака рассчитываются для различных центров международной торговли в регионах и странах мира, а также для внутренних рынков отдельных стран на базисе поставки fob (в портах отгрузки ведущих стран-экспортеров) и на базисе поставки cfr (на основных рынках сбыта продукта). Цены сделок, цены спроса и предложения должны повториться у нескольких источников для того, чтобы Аргус использовал их при расчете котировок.

Диапазоны котировок, публикуемые в издании, отражают цены имевших место сделок, а также сделок, которые могли быть заключены при желании покупателя и продавца. Когда торговая активность на рынке снижается, Аргус может определять диапазон котировок на основе выводов, сделанных в результате общения с покупателями и продавцами. Котировка отражает достижимую, по мнению Аргус, цену с учетом стоимости продукта на рынках конечных потребителей и соответствующих цен последних сделок в приведении к базису поставки fob (с использованием актуальных или

индикативных ставок фрахта танкеров), которые сопоставляются с заказами на продукт, полученными поставщиком, и его готовностью продавать аммиак на данных условиях.

Спотовые, контрактные и формульные цены

По спотовым ценам реализуются партии продукта, которые должны быть отгружены в течение 30 -40 дней с момента заключения сделки. Спотовые объемы реализуются за наличный расчет, без отсрочки платежа.

Контрактные цены отличаются от спотовых. В рамках контрактов обычно реализуются крупные партии продукта, доставка которых происходит в течение минимум трех месяцев. Для стран Восточной Азии, Северной Африки, Северо-Западной Европы, а также Индии и Тайваня котировки рассчитываются как на основе спотовых сделок, так и по итогам реализации продукта по контрактам.

Формульное ценообразование предполагает, что покупатель и продавец заранее договариваются о стоимости продукта, который будет доставлен в будущем, используя определенную формулу. В этой формуле могут фигурировать котировки Аргус и/или других ценовых агентств. Точная формула и другие договоренности между сторонами являются конфиденциальными. Если подобная сделка считается единичной (т. е. больше сделок на таких условиях не будет), ее цена, приведенная к базису поставки fob методом обратного отсчета, не используется при расчете спотовых котировок. Однако если покупатель и продавец неоднократно используют формульную цену на конкретном торговом маршруте, редактор может учесть такую сделку при определении диапазона спотовых котировок, ориентируясь на текущие цены на базисе поставки cfr, на цены на рынке сбыта и на индикативные ставки фрахта.

Единицы измерения продукта

При расчете всех котировок используются цены в долларах США за метрическую тонну продукта (\$/т). Исключение составляют баржевые партии на рынке США. Их стоимость исчисляется в долларах США за американскую (короткую) тонну (\$/ам. т), равную 907,2 кг. Минимальные объемы партии

В указанном разделе методологии Аргус приводит объемы поставок, по которым осуществляется котировка аммиака.

Минимальный объем, продажа которого учитывается при определении диапазона котировок, составляет 5 тыс. тонн аммиака. Исключением являются баржевые партии на рынке США. Минимальный объем продукта на одной барже равен 1,5 тыс. ам. т, при этом максимальное количество барж не регламентируется. Иногда баржа может быть загружена не полностью из-за низкого уровня воды в реке, однако это обстоятельство будет обязательно отмечено в обзоре.

Аммиак относится к классу взрывоопасных веществ. Его необходимо охлаждать для безопасного хранения и транспортировки. В связи с этим для перевозок аммиака используются танкеры, доставляющие сжиженный углеводородный газ (СУГ), и стоимость перевозки аммиака чаще всего выше по сравнению с транспортировкой других удобрений.

Обычно для доставки аммиака используются танкеры, перевозящие партии продукта объемом 23,4 тыс. тонн и 40 тыс. тонн.

Спецификация продукта

В разделе «Спецификация продукта» Аргус приводит основные характеристики аммиака.

Безводный аммиак - жидкий продукт, который содержит минимум 99,5% аммиака (NH₃) и максимум 0,5% воды/влаги. При этом концентрация масла по массе не превышает 10 мг/дм³. Продукт полностью охлаждается при температуре около минус 33 °С. Аммиак получают в результате химической реакции между водородом, метаном и водой. Для протекания этой реакции требуется большое количество энергии, которая чаще всего обеспечивается за счет природного газа. Аммиак в основном используется для производства удобрений (78% общего объема), прямого внесения в почву (3% общего

объема) и в промышленных целях (19% общего объема). Следует отметить, что отдельные промышленные потребители иногда стремятся получать продукт с меньшим содержанием влаги и масла, однако поставщики не всегда могут это гарантировать.

Освещаемые рынки

Котировки аммиака осуществляются на следующих базисах поставки: fob Вентспилс, fob Южный, fob Северная Африка, fob Ближний Восток, fob Мексиканский залив (США), внутренний рынок, баржевые партии, fob Карибское море, cfr Северо-Западная Европа, cfr Северная Африка, cfr Индия, cfr Восточная Азия (без учета поставок в Тайвань), cfr Тайвань, cfr Тампа, cfr Мексиканский залив (США).

fob Вентспилс

Котировка аммиака на базисе fob Вентспилс рассчитывается на основании последних спотовых сделок с отгрузкой из порта Вентспилс (Балтийское море) и порта Силламяэ (Финский залив/Балтийское море). В случае отсутствия новых сделок сохраняется диапазон котировок предыдущей недели либо учитываются продажи с отгрузкой из порта Южный с учетом разницы между ставками фрахта судов на маршрутах в основные страны-импортеры.

Этические нормы и стандарты внутреннего контроля

Аргус придерживается высочайших стандартов журналистской практики и обеспечивает соблюдение политики внутреннего контроля всеми сотрудниками. Компания стремится не только стать приоритетным поставщиком ценовых данных, от которого подписчики ждут услуг наивысшего качества, но и остаться надежным и независимым ценовым агентством. Все сотрудники Аргус обязаны неукоснительно соблюдать высокие этические нормы. Их перечень приведен на веб-сайте www.argusmedia.com. Политика внутреннего контроля устанавливает для сотрудников компании ограничения на торговлю энергоносителями и акциями отраслевых компаний, а также содержит правила получения подарков. В Аргус действуют строгие правила архивирования электронных писем, а также данных программ мгновенного обмена сообщениями, ведения и архивирования записей, архивирования электронных таблиц и базы сделок, используемых в процессе расчета котировок. Аргус публикует цены, преобладающие на свободном рынке при заключении сделок между независимыми участниками.

Как следует из вышеприведенной информации Аргус, данные формируются по информации всех участников рынка: трейдеров, производителей, покупателей, аналитиков, сотрудников головных офисов компаний и филиалов, а также брокеров; проводится перекрестная сверка данных с охватом всех участников рынка во всех регионах. Кроме того, в процессе подготовки издания проверяются статистические данные, информация о тендерах и другие сведения, имеющие отношение к спросу и предложению на рынке. Следовательно, вывод ОАО «Тольяттиазот» о том, что «данные преимущественно формируются на базе интерактивного опроса производителей и трейдеров, и не являются достоверными данными о фактических ценах сделок» нельзя признать обоснованным.

Аргус публикует цены, преобладающие на свободном рынке при заключении сделок между независимыми участниками (подробное определение независимых участников приводится в Глобальной политике Аргус в области внутреннего контроля). Следовательно, довод ОАО «Тольяттиазот» о том, что «невозможно подтвердить факт того, что сделки осуществлялись между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми», является необоснованным.

Согласно методологии Аргус, спотовые объемы реализуются за наличный расчет, без отсрочки платежа. Довод ОАО «Тольяттиазот» о том, что «отсутствует информация о сроках оплаты» не соответствует действительности.

Аргус сообщает, что минимальный объем, продажа которого учитывается при определении диапазона котировок, составляет 5 тыс. тонн аммиака. Обычно для доставки аммиака используются танкеры, перевозящие партии продукта объемом 23,4 тыс. тонн и

40 тыс. тонн. Таким образом, довод ОАО «Тольяттиазот» о том, что «отсутствует информация об объемах сделок» ошибочен.

Аргус учтены все необходимые условия, влияющие на цену товара. Проведенный анализ показал, что наличие у Продавца и Покупателя тех или иных функций и рисков, а также прав, обязанностей и стратегий оказывает влияние на показатели рентабельности компании и требуют учета при применении методов, основанных на рентабельности. Таким образом, довод о том, что «отсутствует информация о функциях, коммерческих (рыночных) рисках и стратегиях сторон, иных условиях распределения прав и обязанностей между сторонами» не может быть принят во внимание при применении метода сопоставимых рыночных цен.

В отношении невыполнения требований об идентичности (однородности) аммиака, цены на который публикуются агентствами Fertecop и FMB, следует заметить, что аммиак - это продукт, производимый в соответствии с требованиями ГОСТ. Соответствие аммиака определенному стандарту обуславливает его потребительские свойства (химические характеристики и качество), что оказывает решающее влияние на цену товара. Таким образом, идентичность (однородность) аммиака определяется качественными характеристиками товара, а не страной его происхождения.

Суд приходит к выводу о том, что налоговый орган правомерно применил метода сопоставимых рыночных цен.

Определение ФНС России характеристик анализируемых сделок.

Статьей 105.5 НК РФ предусмотрено, что в случае, когда между взаимозависимыми лицами совершаются контролируемые сделки, налогообложение этих сделок осуществляется с использованием принципа сопоставления доходов, полученных по этой сделке, с доходами, которые могли бы быть получены, если бы аналогичная сделка была совершена с лицом, не являющимся взаимозависимым.

Сравнивать контролируемые и сопоставимые сделки можно, если они совершены в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях (п. 2 ст. 105.5 Налогового кодекса РФ). Чтобы определить тождественность (или близость) таких условий, необходимо проанализировать (сопоставить) ряд характеристик, установленных Налоговым кодексом РФ.

Пунктом 4 ст. 105.5 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при определении сопоставимости сделок производится анализ следующих характеристик сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделки:

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

1.) В отношении характеристик товаров Общества (работ, услуг) являющихся предметом сделки ФНС России установлено следующее.

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

В представленной Документации (пункт 2.1.1., стр. 6) (сшивка №17 л.д. 1-76) по сделкам относительно характеристики товара указано следующее: «Техническое

наименование товара: аммиак жидкий синтетический.

Химическая формула: NH_3

Наименование государственного стандарта: Аммиак жидкий технический. ГОСТ 6221-9.

Жидкий аммиак выпускается в жидком виде в соответствии с требованиями стандарта по технологическому регламенту.

Качество жидкого аммиака, поступающего по магистральному аммиакопроводу на припортовый завод для поставки на экспорт, должно соответствовать требованиям договора (контракта) поставщика с внешнеэкономической организацией или иностранными покупателями.

В зависимости от области применения жидкий аммиак выпускают трех марок:

1. Марка А - для производства азотной кислоты, для азотирования, в качестве хладагента, для создания защитных атмосфер;

2. Марка Ак - для поставок на экспорт и для транспортирования по магистральному аммиакопроводу;

3. Марка Б - для переработки на удобрения и для использования в сельском хозяйстве в качестве азотного удобрения.

ОАО «Тольяттиазот» выпускает и реализует на экспорт аммиак только марки Ак». ГОСТ 6221 -90 (сшивки № 1 л.д. 132-157).

Пунктом 1 Контракта от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 «Предмет контракта» определен код товара по ТН ВЭД 2814100000.

Пунктом 4 Контракта от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 «Качество товара» установлено, что качество товара, проданного по настоящему контракту, должно соответствовать показателям ГОСТ 6221 -90 марка Ак.

В соответствии с пунктом 1.2.3. Технических требований ГОСТ 6221-90 требования к качеству сжиженного безводного аммиака, предназначенного для поставки на экспорт, должны соответствовать требованиям договора (контракта).

Таким образом, налоговый орган установил, что качество товара, а именно соответствие аммиака марки Ак ГОСТ 6221-90, является характеристикой сделки, существенно влияющей на ее результаты и цену товара. При выборе сопоставимых сделок следует учитывать, что качество аммиака в сопоставимых сделках должно соответствовать марке Ак ГОСТ 6221-90.

В отношении условий договоров, заключенных между сторонами сделки, оказывающие влияние на цены товаров, коммерческих и финансовых условий сделки установлено следующее.

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

Пунктом 2 статьи 105.5 НК РФ предусмотрено, что в целях НК РФ сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой.

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

статьи 105.5 НК РФ).

В пункте 4 статьи 105.5 НК РФ указано, что при определении сопоставимости сделок, а также для осуществления корректировок коммерческих и (или) финансовых условий сделок производится анализ характеристик анализируемой и сопоставляемых сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделок, сторонами которых не являются лица, признаваемые взаимозависимыми.

Сделки по реализации аммиака между ОАО «Тольяттиазот» (Продавец) и NITROCHEM DISTRIBUTION AG (Покупатель) были оформлены контрактом (далее - Контракт) от 17.08.2010 № 643/00206492/10088 (сшивка №15 л.д. 135-150).

Товар. Качество товара.

Согласно пункту 1 Контракта товар безводный аммиак имеет код ТН ВЭД 2814100000.

Пунктом 4 Контракта предусмотрено, что качество товара, проданного по Контракту, должно соответствовать показателям ГОСТ 6221-90 марки Ак.

Качество подтверждается сертификатом качества, выданным Продавцом (ОАО «Тольяттиазот») или компетентной лабораторией страны Продавца.

Согласно пункту 8.2 Контракта товар считается сданным Продавцом и принятым Покупателем по количеству — в соответствии с весом, указанным в ГТД; по качеству - в соответствии с сертификатом качества, выданным Продавцом.

Налоговый орган при отборе сопоставимых сделок правильно сделал вывод о том, что следует учитывать возможность влияния качества товара (соответствие аммиака марки Ак ГОСТ 6221-90) на его цену.

Коммерческие условия.

Количество товара

Пунктом 1.1 Контракта предусмотрено, что Продавец продал, а Покупатель купил 250 000 тысяч метрических тонн безводного аммиака.

Согласно пункту 8.2 Контракта товар считается сданным Продавцом и принятым Покупателем по количеству - в соответствии с весом, указанным в ГТД (грузовой таможенной декларации).

Согласно представленным ОАО «Тольяттиазот» дубликатам накладных и ГТД, в 2012 году в рамках указанного Контракта фактически со ст. Химзаводская отгружено на подвижные составы 87 817,12 тонн безводного аммиака (сшивка №16 л.д. 14-67).

При этом ежемесячные партии товара (безводного аммиака) поставлялись на условиях FCA ст. Химзаводская объемом от 5 до 15 тысяч тонн. В феврале 2012 аммиак поставлен в объеме немногим более 4,8 тонн, при этом на цену товара незначительное отклонение в объеме поставок не повлияло.

На основании изложенного ФНС России пришла к выводу, что поскольку цены на аммиак устанавливались ежемесячно на конкретную партию, поставляемую в конкретный месяц, то при отборе сопоставимых сделок следует учитывать возможность влияния количества конкретной партии товара на его цену.

Срок исполнения обязанности передать товар. Периоды поставки товаров.

Разделом 2 Контракта определены «Сроки поставки». Согласно пункту 2.1 Контракта «...аммиак поставляется в период 01 сентября 2010 года - 31 декабря 2013 года равномерными партиями. Точные сроки поставок согласовываются дополнительными телексами, факсами или электронной почтой.»

Учитывая информацию, содержащуюся в дубликатах накладных, фактически поставки аммиака осуществлялись в течение месяца с момента подписания очередного (ежемесячного) дополнительного соглашения к Контракту.

Момент исполнения обязанности продавца передать товар. Порядок поставки товаров. Переход риска случайной гибели товара.

Согласно пункту 1.1 Контракта поставки осуществляются на условиях FCA ст.

Химзаводская.

Пунктом 1.2 Контракта предусмотрено, что все термины Контракта толкуются и понимаются в соответствии с ИНКОТЕРМС - 2000.

«Free Carrier»/«Франко перевозчик» означает, что продавец осуществляет передачу товара, прошедшего таможенную очистку, для вывоза указанному покупателем перевозчику, в обусловленном месте. При осуществлении поставки в помещениях продавца он отвечает за погрузку товара.

Продавец обязан в соответствии с условиями договора купли-продажи предоставить покупателю товар в определенном пункте, в установленную дату или в оговоренный срок.

Если определенный пункт находится в помещениях продавца, то поставка считается выполненной, когда товар загружен в транспортное средство перевозчика, указанного покупателем или другим лицом, действующим от его имени.

У продавца нет обязанности по заключению договоров перевозки и страхования.

Продавец обязан нести все риски утраты или повреждения товара до момента его поставки.

Продавец обязан оплатить все относящиеся к товару расходы до момента его поставки (в том числе, связанные с выполнением таможенных формальностей, оплатой всех пошлин, налогов и иных сборов, взимаемых при вывозе).

Покупатель обязан уплатить предусмотренную договором купли-продажи цену.

Покупатель обязан за свой счет заключить договор перевозки от согласованного пункта. У Покупателя нет обязанности заключать договор страхования.

Покупатель обязан нести все риски утраты или повреждения товара с момента, когда товар поставлен ему; с этого же момента покупатель обязан нести все относящиеся к товару расходы.

Дата поставки считается дата штампа на товаросопроводительных документах на ст. Химзаводская (пункт 8.4 Контракта). Следовательно, моментом исполнения Продавцом обязательства по поставке товара, а также перехода права собственности на товар от Продавца к Покупателю считается момент отгрузки товара на ст. Химзаводская.

Согласно пункту 7.1 Контракта товар считается сданным Продавцом и принятым Покупателем:

а) по количеству - в соответствии с весом, указанным в ГТД (грузовой таможенной декларации);

б) по качеству — в соответствии с сертификатом качества, выданным Продавцом. Таким образом, условия поставки FCA, указанные в Контракте, соответствуют положениям ИНКОТЕРМС 2000.

Учитывая изложенное, ФНС России правомерно пришла к выводу, что при отборе сопоставимых сделок следует учитывать возможность влияния условий и базиса поставки товара на его цену.

Финансовые условия.

Цена товара.

Согласно пункту 5.1 Контракта цена устанавливается в долларах США и зависит от ситуации на мировом рынке. Цена окончательно согласовывается сторонами дополнительными телексами, факсами или электронной почтой.

В целях согласования окончательной цены на поставляемый в 2012 году аммиак сторонами сделок заключено 10 (десять) дополнительных соглашений к Контракту (сшивки №16 л.д. 1-13)., согласно которым согласованы и установлены следующие цены на товар:

№ дополнительного соглашения	Дата дополнительного соглашения	Период, на который установлена цена	Цена аммиака за 1 т, долл. США
16.	27.12.2011	январь	305
17.	01.02.2012	февраль	235
18.	10.05.2012	май	357
19.	31.05.2012	июнь	350

20.	29.06.2012	июль	432
21.	31.07.2012	август	432
22.	31.08.2012	сентябрь	432
23.	28.09.2012	октябрь	482
24.	31.10.2012	ноябрь	482
25.	26.11.2012	декабрь	446

Цена за одну метрическую тонну товара, поставленного в анализируемых сделках, устанавливалась в долларах США в рамках дополнительных соглашений к Контракту. Каждым дополнительным соглашением устанавливалась цена товара на календарный месяц поставки. На цены в марте и апреле дополнительные соглашения не заключались, поставок не осуществлялось.

Всего заключено 10 дополнительных соглашений, устанавливающих цену на товар, поставленный с января по декабрь 2012 года.

На основании изложенного ФНС России обоснованно пришла к выводу, что при отборе сопоставимых сделок следует учитывать возможность влияния на цену товара момента её согласования, поскольку указанная цена согласовывалась и определялась именно исходя из ситуации на мировом рынке в момент заключения каждого конкретного дополнительного соглашения к Контракту.

Кроме того, как правильно указал налоговый орган, при отборе сопоставимых сделок следует учитывать валюту расчета.

Оплата товара. Расчеты за поставляемые товары.

Порядок осуществления платежей установлен в разделе 6 «Платежи» Контракта.

Пунктом 6.1 Контракта предусмотрено, что оплата производится одним из следующих способов: - в объеме 100% стоимости каждой отгружаемой партии товара в долларах США банковским переводом в течение 90 дней от даты отгрузки; - с безотзывного документарного аккредитива, предусматривающего 100% авансовый платеж против предоставленных Продавцом документов на предоплату;

- платежи по аккредитиву производятся по предъявлению отгрузочных документов, срок предоставления документов не более 45 дней от даты отгрузки.

Анализ информации, содержащейся в СВИФТ-сообщениях Поволжского банка ОАО Сбербанк г. Самара и инвойсов, выставленных продавцом ОАО «Тольяттиазот» Покупателю, показал, что фактическая оплата за отгруженный аммиак производилась в течение одного -четырех дней после выставления инвойса (сшивка №16 л.д. 14-99, №17 л.д. 77-122).

Таким образом, ФНС России пришла к выводу, что при отборе сопоставимых сделок следует учитывать возможность влияния сроков оплаты товара на его цену.

3.) В отношении характеристик функций, выполняемых сторонами сделки, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки, которые могут оказать существенное влияние на их результаты, ФНС России установлено следующее.

Учет функций, исполняемых сторонами анализируемой сделки, в соответствии с положениями пункта 6 статьи 105.5 НК РФ должен осуществляться с учетом материальных и нематериальных активов, которые находятся в распоряжении сторон такой сделки. Перечень основных функций сторон сделки содержится в указанном пункте.

Перечень рисков, принимаемых каждой из сторон сделки при осуществлении своей деятельности и оказывающих влияние на условия сделки, содержится в пункте 7 статьи 105.5 НК РФ. Такие риски должны быть учтены при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки.

ФНС России в своем решении также изучила функции ОАО «Тольяттиазот».

Согласно подпункту 2 пункта 4 статьи 105.5 НК РФ, на результаты сделок могут оказывать существенное влияние характеристики функций, выполняемых сторонами

сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки и прочие условия сделки.

В представленной ОАО «Тольяттиазот» Документации (пункт 4.6.2 «Функции», стр. 39) (сшивка №17 л.д. 1-76) приведены функции, которые «...подлежат учету в рамках осуществления функционального анализа».

Кроме того, в таблице 20 (стр. 40) Документации приведены функции ОАО «Тольяттиазот», «поименованные в ст. 105.5 Кодекса, которые в той или иной мере осуществляются сторонами сделок и подлежат учету в рамках осуществления функционального анализа».

№ подпункт а пункта 6 статьи 105.5 НК РФ	Функция	ОАО «Тольяттиазот»
2	Осуществление производства товаров	+
5	Проведение НИОКР	+
6	Приобретение товарно-материальных ценностей	+
7	Осуществление оптовой или розничной торговли товарами	-
9	Продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама	-
10	Хранение товаров	
11	Транспортировка товаров	+
12	Страхование	-
19	Осуществления контроля качества	+

Вместе с тем, в Документации ОАО «Тольяттиазот» указано, что «...ряд функций применительно к проверяемым сделкам, не имеет существенного значения для целей исследования вопросов, связанных с ценообразованием».

К таким «несущественным» функциям ОАО «Тольяттиазот» отнесло следующие функции, поименованные в пункте 6 статьи 105.5 НК РФ (таблица 19 Документации, стр. 39):

№ пп пункта 6 ст. 105.5 НК РФ	Функция
1	осуществление дизайна товаров и их технологической разработки
3	осуществление сборки товаров или их компонентов
4	осуществление монтажа и (или) установки оборудования
8	осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию
13	оказание консультаций, информационное обслуживание
14	ведение бухгалтерского учета
15	юридическое обслуживание
16	предоставление труда работников (персонала)
17	выполнение агентских функций, посредничество
18	финансирование, осуществление финансовых операций
20	осуществление стратегического управления, в том числе определение ценовой политики, стратегии производства и реализации товаров (работ, услуг), объема продаж, ассортимента товаров (предлагаемых работ, услуг), их потребительских свойств, а также осуществление оперативного управления
21	обучение, повышение квалификации сотрудников
22	организация сбыта и (или) производства товаров с привлечением других лиц, располагающих соответствующими мощностями

Осуществление производства товаров

На стр. 40 Документации указано, что «все производственные функции выполняет ОАО «Тольяттиазот» - завод по производству аммиака, являющийся на сегодняшний день крупнейшим производителем аммиака и азотных удобрений в России».

Указанная функция подтверждается информацией с официального сайта компании <http://www.toaz.ru>. «Тольяттиазот» - единственное в мире химическое предприятие, способное производить ежегодно около 3-х миллионов тонн аммиака. Основной вид деятельности — выпуск минеральных удобрений: аммиака, карбамида и КФК.

Завод экспортирует свою продукцию более чем в 120 стран мира. Доля экспорта колеблется в районе 85% от общего объема производимой продукции.

Согласно данным Единого государственного реестра юридических лиц основной вид экономической деятельности ОАО «Тольяттиазот» «Производство удобрений и азотных соединений» (код по ОКВЭД 24.15).

Таким образом, подтверждается выполнение ОАО «Тольяттиазот» функции «осуществление производства товаров», которая указана в подпункте 2 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ.

Однако цена на аммиак зависит от спроса и предложения на рынке и не зависит от того, кем реализуется аммиак - производителем или перепродавцом. Следовательно, налоговый орган правомерно пришел к выводу о том, что при применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не оказывает влияния на цену, но в то же время осуществление производства товаров оказывает существенное влияние на величину и структуру затрат организации, что необходимо учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ

На стр. 41 Документации приведена информация о том, что ОАО «Тольяттиазот» непрерывно осуществляет НИОКР, для проведения которых привлекаются специализированные организации. «Выполнение данных функций, в частности, подтверждается договорами, заключенными ОАО «Тольяттиазот» с компаниями: Холдер Топсе, ОАО «ГИАП», ООО «Орбиталь», ЗАО НПФ «Невитермаш».

Также в документации указано, что ОАО «Тольяттиазот» является правообладателем 97 патентов на различные изобретения и полезные модели.

Учитывая, что производство продукции (в частности, аммиака) требует от ОАО «Тольяттиазот» стабильной работы, надежности, снижения норм расхода природного газа и повышения эффективности, функции по проведению НИОКР, подтверждаются.

При этом, поскольку цена на аммиак зависит от спроса и предложения, при применении метода сопоставимых рыночных цен не будет оказывать влияние на цену выполнение данной функции. В то же время затраты на НИОКР могут оказывать влияние на величину и структуру затрат ОАО «Тольяттиазот», с учетом существенности их несения, что необходимо учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Приобретение товарно-материальных ценностей

Согласно информации, содержащейся в Документации ОАО «Тольяттиазот» (стр. 42), Продавец приобретает товарно-материальные ценности, необходимые для производства аммиака (газ, энергоресурсы, другие виды сырья и материалов).

Поскольку ОАО «Тольяттиазот» является производителем продукции (в частности, аммиака), указанная функция выполняется с целью осуществления функции производства товара.

Однако поскольку цена на аммиак зависит от спроса и предложения и не зависит от того, реализуется ли аммиак производителем, приобретающим сырье или материалы для производства, или перепродавцом, приобретающим готовый товар, при применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не будет оказывать влияние на цену. В то же время затраты на приобретение ТМЦ могут оказывать влияние на величину и структуру затрат ОАО «Тольяттиазот», с учетом существенности их несения, что необходимо учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Осуществление оптовой или розничной торговли товарами

В Документации Продавец указывает (стр. 42), что основной функцией завода является производственная. Более того, из таблицы 20 (стр. 40) следует, что ОАО «Тольяттиазот» не осуществляет функцию по оптовой или розничной продаже товаров (напротив позиции, в которой поименована указанная функция, предусмотренная подпунктом 7 пункта 6 статьи 105.5 НК РФ, стоит прочерк).

В пункте 1.1 Контракта указано о продаже 250 000 тонн безводного аммиака.

Фактически в соответствии с дубликатами накладных, инвойсами, СВИФТ-сообщениями Поволжского банка ОАО Сбербанк г. Самара ОАО «Тольяттиазот» в адрес NITROCHEM DISTRIBUTION AG по Контракту поставлено более 87 тыс. тонн аммиака (сшивка №16 л.д. 14-99, №17 л.д. 77-122).

Таким образом, ОАО «Тольяттиазот» осуществляет функцию по оптовой торговле аммиаком, что имеет документальное подтверждение.

При этом цена на аммиак зависит от спроса и предложения и при применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не будет оказывать влияние на цену.

Хранение товаров

В Документации (стр. 43) (сшивка №17 л.д. 1-76) указано, что «применительно к проверяемым сделкам ОАО «Тольяттиазот» фактически не располагает емкостями для хранения аммиака в коммерчески значимых объемах. В этой связи функцию по хранению существенных объемов аммиака ТОАЗ фактически не осуществляет».

На стр. 33 Документации приводится информация о том, что «максимально разрешенный объем хранения на складе аммиака 45 887 тонн».

Термины (понятия) «коммерчески значимые объемы» и «существенные объемы» в экономической литературе отсутствуют; их смысл в Документации не раскрыт, критерии отнесения объемов аммиака к коммерчески значимым или существенным не приведены.

При этом всего в 2012 году по Контракту поставлено немногим более 87 000 тонн аммиака. Следовательно, 45 887 тонн хранящегося на складе аммиака, о которых указывает ОАО «Тольяттиазот», составляет более половины от объема, поставленного по Контракту в течение года, что позволяет сделать вывод о хранении аммиака в коммерчески значимых объемах.

Таким образом, ОАО «Тольяттиазот» осуществляло функцию хранения аммиака.

Однако цена на аммиак зависит от спроса и предложения и не зависит от выполнения функции по хранению товаров. При применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не будет оказывать влияние на цену. В то же время затраты на хранение продукции могут оказывать влияние на величину и структуру затрат ОАО «Тольяттиазот», с учетом существенности их несения, что необходимо учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Транспортировка товаров

В Документации (стр. 43) указано, что «ОАО «Тольяттиазот» использует транспортную инфраструктуру, описанную в разделе 4.6.1 Документации».

По Контракту поставка аммиака осуществлялась по железной дороге в специализированных железнодорожных цистернах на условиях FCA ст. Химзаводская (Тольятти).

Согласно пункту 1.2 Контракта, все термины Контракта толкуются и понимаются в соответствии с ИНКОТЕРМС - 2000.

В соответствии с ИНКОТЕРМС - 2000 FCA «Free Carpeg»/«Франко перевозчик» означает, что продавец осуществляет передачу товара, прошедшего таможенную очистку для вывоза указанному покупателем перевозчику, в обусловленном месте. При осуществлении поставки в помещениях продавца он отвечает за погрузку товара.

Продавец обязан в соответствии с условиями договора купли-продажи предоставить покупателю товар в определенном пункте, в установленную дату или в оговоренный срок.

Если определенный пункт находится в помещениях продавца, то поставка считается

выполненной, когда товар загружен в транспортное средство перевозчика, указанного покупателем или другим лицом, действующим от его имени.

У продавца нет обязанности по заключению договоров перевозки и страхования.

Продавец обязан нести все риски утраты или повреждения товара до момента его поставки.

Продавец обязан оплатить все относящиеся к товару расходы до момента его поставки (в том числе, связанные с выполнением таможенных формальностей, оплатой всех пошлин, налогов и иных сборов, взимаемых при вывозе).

По данным налогового органа, не оспоренным ответчиком, расстояние по железной дороге от производственной зоны ОАО «Тольяттиазот» до станции Химзаводская составляет около 15 км.

Следовательно, функция по транспортировке аммиака «ОАО «Тольяттиазот» осуществляется только до близлежащей станции Химзаводская (примерно 15 км).

Цена на аммиак зависит от совокупности спроса и предложения на рынке и не зависит от расходов, понесенных отдельным продавцом на транспортировку. При применении метода сопоставимых рыночных цен, при условии совпадения базиса поставки в анализируемой и сопоставимых сделках, фактическое осуществление расходов на транспортировку не оказывает влияния на цену сделки. Однако в случае отличия базиса поставки, при применении метода сопоставимых рыночных цен, возможно, возникнет необходимость корректировки на транспортные расходы. В то же время, осуществление функции транспортировки является существенным при использовании методов, основанных на расчете рентабельности.

Осуществление контроля качества

На стр. 45 Документации указано, что «Требования к качеству химической продукции, производимой ОАО «Тольяттиазот», определяются условиями контрактов. ТОАЗ осуществляет контроль качества производимой химической продукции на соответствие стандартам».

Вместе с тем, поскольку цена на аммиак зависит от спроса и предложения на рынке при применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не оказывает влияние на цену. В то же время осуществление контроля качества ОАО «Тольяттиазот», при существенности понесенных на это затрат, следует учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама

Как указано в Документации (стр. 43), у ОАО «Тольяттиазот» отсутствует такое структурное подразделение, как маркетинговая служба; расходы на деятельность по продвижению на новые рынки товаров, маркетинг, рекламу в сделке по реализации аммиака, отсутствуют. Таким образом, Продавец указывает, что не выполняет данную функцию на экспортных рынках.

Однако официальный сайт Продавца¹ (сшивка №2 л.д. 1-3) достаточно полно представляет весь спектр выпускаемой продукции - этой информации отведен специальный раздел «Продукция». Что касается аммиака, то в отношении него на сайте указаны следующие сведения.

«Аммиак - один из важнейших продуктов химической промышленности - используется для получения азотосодержащих соединений, азотной кислоты и удобрений (аммиачная селитра, мочевины, сложные удобрения)».

ОАО «Тольяттиазот» достаточно полно раскрывает положительные свойства аммиака, приводит области его применения, указывает на позитивное влияние аммиака на урожайность сельхозпродукции и информирует о видах, в которых он применяется в качестве самостоятельного удобрения.

Таким образом, в целях стимулирования спроса на производимый аммиак, ОАО «Тольяттиазот» осуществляет действия по информированию потенциальных покупателей о способах использования указанного продукта, а также об экономическом эффекте при

применении аммиака в сельском хозяйстве.

Реклама - это информация, распространенная любым способом, в любой форме с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (пункт 1 статьи 3 Закона № 38-ФЗ «О рекламе»).

Под неопределенным кругом лиц понимаются те, кто не может быть заранее определен в качестве получателя рекламной информации (Письмо России от 05.04.2007 № АЦ/4624 (доведено Письмом ФНС России от 25.04.2007 № ШТ-6-03/348@)).

Исходя из изложенного, в вышеприведенной на сайте Продавца информации содержится реклама аммиака.

Кроме того, на сайте в разделе «Контакты» (подраздел «Сбыт») приведены телефоны Отдела продаж на экспорт ((8482) 60-11-37) и Отдел продаж на внутренний рынок ((8482) 60-18-68). Следовательно, в структуре Продавца создано специальное подразделение (отдел), который осуществляет работу, связанную со сбытом продукции (в том числе, аммиака) на экспорт. При этом к сайту Продавца могут обращаться, в том числе, и зарубежные лица (имеется англоязычная версия сайта), что указывает на рекламную политику предприятия, направленную на продвижения товара на экспорт и привлечения внимания зарубежных покупателей к производимой продукции ОАО «Тольяттиазот».

Осуществление контроля качества

На стр. 45 Документации указано, что «Требования к качеству химической продукции, производимой ОАО «Тольяттиазот», определяются условиями контрактов. ТООЗ осуществляет контроль качества производимой химической продукции на соответствие стандартам».

Вместе с тем, поскольку цена на аммиак зависит от спроса и предложения на рынке при применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не оказывает влияние на цену. В то же время осуществление контроля качества ОАО «Тольяттиазот», при существенности понесенных на это затрат, следует учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама

Как указано в Документации (стр. 43), у ОАО «Тольяттиазот» отсутствует такое структурное подразделение, как маркетинговая служба; расходы на деятельность по продвижению на новые рынки товаров, маркетинг, рекламу в сделке по реализации аммиака, отсутствуют. Таким образом, Продавец указывает, что не выполняет данную функцию на экспортных рынках.

Однако официальный сайт Продавца¹ (сшивка №2 л.д. 1-3) достаточно полно представляет весь спектр выпускаемой продукции - этой информации отведен специальный раздел «Продукция». Что касается аммиака, то в отношении него на сайте указаны следующие сведения.

«Аммиак - один из важнейших продуктов химической промышленности - используется для получения азотосодержащих соединений, азотной кислоты и удобрений (аммиачная селитра, мочевины, сложные удобрения)».

ОАО «Тольяттиазот» достаточно полно раскрывает положительные свойства аммиака, приводит области его применения, указывает на позитивное влияние аммиака на урожайность сельхозпродукции и информирует о видах, в которых он применяется в качестве самостоятельного удобрения.

Таким образом, в целях стимулирования спроса на производимый аммиак, ОАО «Тольяттиазот» осуществляет действия по информированию потенциальных покупателей о способах использования указанного продукта, а также об экономическом эффекте при применении аммиака в сельском хозяйстве.

Реклама - это информация, распространенная любым способом, в любой форме с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная

на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (пункт 1 статьи 3 Закона № 38-ФЗ «О рекламе»).

Под неопределенным кругом лиц понимаются те, кто не может быть заранее определен в качестве получателя рекламной информации.

Исходя из изложенного, в вышеприведенной на сайте Продавца информации содержится реклама аммиака.

Кроме того, на сайте в разделе «Контакты» (подраздел «Сбыт») приведены телефоны Отдела продаж на экспорт ((8482) 60-11-37) и Отдел продаж на внутренний рынок ((8482) 60-18-68). Следовательно, в структуре Продавца создано специальное подразделение (отдел), который осуществляет работу, связанную со сбытом продукции (в том числе, аммиака) на экспорт. При этом к сайту Продавца могут обращаться, в том числе, и зарубежные лица (имеется англоязычная версия сайта), что указывает на рекламную политику предприятия, направленную на продвижения товара на экспорт и привлечения внимания зарубежных покупателей к производимой продукции ОАО «Тольяттиазот».

Более того, поддержание сайта в актуальном состоянии (в том числе и в отношении достоверности информации о продукции) требует затрат.

Учитывая изложенное, функции по продвижению на новые (в том числе, и на экспортные) рынки товара (аммиака), маркетинг, реклама осуществляются ОАО «Тольяттиазот».

Однако цена на аммиак зависит от спроса и предложения на рынке. При применении метода сопоставимых рыночных цен выполнение данной функции не оказывает влияние на цену товара. Расходы ОАО «Тольяттиазот», связанные с продвижением на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетингом и рекламой следует учитывать при применении методов, основанных на расчете рентабельности.

Что касается активов ОАО «Тольяттиазот», ФНС России установлено следующее.

Материальные активы

В качестве материальных активов «ОАО «Тольяттиазот» в Документации (стр. 36) приведены 7 (семь) агрегатов аммиака, 2 (два) агрегата карбамида и установка аммиачной воды, для функционирования которых, согласно Документации (стр. 38), необходим «...комплекс дополнительного оборудования, в том числе, разветвленную протяженную систему различных технологических трубопроводов (и необходимого оборудования: накопители, резервуары, подогреватели, компрессорное оборудование), по которым по территории завода осуществляется движение, необходимое для обеспечения производственного процесса сырья и материалов».

Кроме того, согласно Документации, «ОАО «Тольяттиазот» имеет собственные железнодорожные пути общей протяженностью более 47 км., в т.ч. до ст. Химзаводская Куйбышевской железной дороги; подключено к магистральному трубопроводу (аммиакопровод Тольятти-Горловка-Одесса); имеет парк собственного подвижного состава (тепловозы, цистерны, полувагоны, минераловозы) более 1200 единиц.

Согласно бухгалтерскому балансу «ОАО «Тольяттиазот» на 31.12.2012 год (сшивка №16 л.д. 100-109), стоимость основных средств составляет 19 754 423 тыс. руб. (94,24% от всех внеоборотных активов). Внеоборотные активы составляют 20 961 500 тыс. руб. или 51,50% от всех активов.

Кроме того, материальными активами ОАО «Тольяттиазот» также являются произведенные налогоплательщиком товары, в частности, аммиак марки Ак, реализованный в адрес NITROCHEM DISTRIBUTION AG в рамках проверяемой контролируемой сделки.

Таким образом, подтверждается владение ОАО «Тольяттиазот» значительными материальными активами, соответствующими основному виду деятельности компании: производство удобрений и азотных соединений.

Нематериальные активы.

Согласно представленной Документации (стр. 38) нематериальные активы ОАО «Тольяттиазот» включают 4 (четыре) товарных знака (знака обслуживания), право собственности на которые подтверждены Свидетельствами на товарный знак (знак обслуживания) № № 353074, 332226, 359021, 368704. Остаточная стоимость НМА по состоянию на 31.12.2012 составляет 50 тыс.руб. (0,0001% стоимости активов).

Указанные числовые данные о стоимости нематериальных активов соответствуют данным бухгалтерского баланса ОАО «Тольяттиазот» на 31.12.2012: остаточная стоимость нематериальных активов составила 50 тыс.руб.; баланс составил 40 699 210 тыс.рублей.

Однако аммиак - это продукт, производимый в соответствии с требованиями ГОСТ. Соответствие аммиака определенному стандарту обуславливает его потребительские свойства (химические характеристики и качество), что оказывает решающее влияние на цену товара. При этом для потребителей не имеет значение наличие или отсутствие каких-либо нематериальных активов у производителя.

Таким образом, цена на аммиак определяется совокупным спросом и предложением и не зависит от наличия или отсутствия нематериальных активов у отдельного производителя.

Риски ОАО «Тольяттиазот» приведены в разделе 4.6.3 Документации (стр. 45).

Пункт 7 статьи 105.5 НК РФ	Наименование риска
подпункт 1	производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей
подпункт 2	риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий
подпункт 4	риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав
подпункт 5	риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте
подпункт 5	кредитные риски
подпункт 6	риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ
подпункт 7	инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций
подпункт 8	риск нанесения ущерба окружающей среде
подпункт 9	предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг)
подпункт 10	риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск)

Производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей

Согласно Документации (стр. 46) указанный риск касается поставок аммиака по аммиакопроводу. Факты, свидетельствующие о данном виде риска при перевозке аммиака в цистернах, налогоплательщиком не приведены.

Кроме того, к указанной группе рисков ОАО «Тольяттиазот» относит также риски поломки оборудования, риск возмещения вреда жизни и здоровью персонала, риск потери имущества, используемого в производственном процессе, риск нарушения технологии выполнения операций, риск низкого качества сырья или работы персонала, риск роста издержек, связанных с ростом заработных плат сотрудников, налогов и др. факторов.

Производство аммиака - сложный технологический процесс, вследствие которого

возможны поломки оборудования, влекущие потерю доходов и возможные неустойки за невыполнение производителем условий контрактов.

Вместе с тем, цена на аммиак определяется совокупным спросом и предложением и не зависит от вероятности и оценки производственного риска отдельного производителя. Аналогичный риск несут все производители аммиака. Вследствие чего, наличие данного риска не оказывает влияние на цену анализируемой сделки.

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

В Документации (стр. 46) ОАО «Тольяттиазот» указывает: «Применение ОАО «Газпром» принципа равнодоходности в ценообразовании для внутреннего рынка приведет к росту затрат на газ, который является основным сырьем для аммиака и, к снижению рентабельности. Этот риск несет ОАО «Тольяттиазот».

Согласно Прогнозу долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации, на период до 2030 года, разработанному Минэкономразвития России, «к 2016 году газовая составляющая в конечной цене на электроэнергию будет составлять не менее трети и будет расти, учитывая увеличение объемов мощностей газовых ТЭС в прогнозный период. Исходя из этого, в прогнозный период целесообразно перейти к модифицированному "правилу равнодоходности"». Текст документа приведен в правовой системе КонсультантПлюс в соответствии с публикацией на сайте <http://www.economy.gov.ru> по состоянию на 30.04.2013.

Публикации, размещенные на официальном сайте ОАО «Газпром»² (сшивки №2 л.д. 4-36). свидетельствуют о том, что «достигнуть равнодоходности, согласно планам Правительства РФ и «Газпрома», намечается только в 2014-2015 годах».

Учитывая изложенное, применение Газпромом принципа равнодоходности в 2012 году не осуществлялось. Более того, мировые цены на аммиак устанавливаются исходя из спроса и предложения на товар, и повышение цены на используемый для производства аммиака газ окажет существенное влияние на рентабельность указанной деятельности, а не на цену реализации производимого товара.

Также в Документации (стр. 47) указано о возможном сокращении объемов экспортных поставок ОАО «Тольяттиазот» в связи с «возможным введением в России экспортных квот и пошлин на производимую продукцию».

При этом предположение ОАО «Тольяттиазот» об экспортных квотах и пошлинах в отношении производимого аммиака документально не подтверждено. Законодательно ни экспортные квоты, ни пошлины на аммиак не закреплены и, исходя из общедоступной информации, их закрепление не планировалось, проекты нормативно-правовых актов по указанной тематике отсутствовали.

Таким образом, риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий с учетом приведенной ОАО «Тольяттиазот» аргументации не мог оказывать влияние на цену аммиака.

Риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав

На стр. 47 Документации указано на наличие у ОАО «Тольяттиазот» риска утраты или гибели товара до момента перехода прав собственности на товар к другой стороне.

Переход права собственности на аммиак к Покупателю осуществляется на ст. Химзаводская.

Согласно данным из общедоступного источника информации Интернет (сайт Википедия) станция Химзаводская - грузовая железнодорожная станция в черте города Тольятти (Самарская область) на территории Центрального района. Станция Химзаводская предназначена для отправки грузов и получения сырья для химических предприятий Тольятти, расположенных в промышленной зоне Центрального района города: «КуйбышевАзот», «КуйбышевФосфор», «ТольяттиАзот», «Тольяттикаучук».

Расстояние по железной дороге от производственной зоны ОАО «Тольяттиазот» до станции Химзаводская составляет около 15 км. (сшивка №2 л.д. 37).

Следовательно, у ОАО «Тольяттиазот» риск утраты имущества может иметь место как на территории завода, так и при непродолжительной транспортировке от завода до станции Химзаводская.

При этом, риски, связанные с утратой или гибелью товара, несут все участники рынка, осуществляющие производство, хранение и перевозку товаров, и не являются отличительной особенностью анализируемых сделок. Соответственно указанные риски не оказывают влияние на цену товара.

Риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте

Указанный вид риска, предусмотренный подпунктом 5 пункта 7 статьи 105.5 НК РФ, выделен ОАО «Тольяттиазот» в отдельную позицию таблицы 21 Документации.

Цены в Контракте, заключенном между ОАО «Тольяттиазот» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG, установлены в долларах США. При этом ОАО «Тольяттиазот» является российской организацией и всю свою деятельность (в том числе, расходы на производство) осуществляет в рублях.

Согласно пункту 2 статьи 105.8 НК РФ финансовые показатели, указанные в пункте

I статьи 105.8 НК РФ, и иные финансовые показатели для целей главы 14.3 НК РФ определяются для российских организаций на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Согласно пункту 1 статьи 8 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011) «О бухгалтерском учете» (утратил силу с 01.01.2013 года) бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях. В соответствии со статьей

II данного Закона оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении. Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции.

Согласно статье 12 Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» (вступил в силу с 1 января 2013 года) объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

Таким образом, изменение курса национальной валюты на дату совершения конкретной финансовой операции (сделки) может оказывать влияние на рентабельность конкретной сделки.

Учитывая изложенное, подтверждается наличие у ОАО «Тольяттиазот» риска изменения курса национальной валюты.

Колебание курса может оказать существенное влияние на размер выручки и прибыли в результате осуществления сделок, и, соответственно, на уровень рентабельности, следовательно, данный риск следует учитывать при использовании методов ценообразования, основанных на рентабельности. В случае если цена товара в анализируемой и сопоставимых сделках определяется в одной и той же валюте, валютный риск не будет влиять на цену сделки и, следовательно, не будет учитываться при применении метода сопоставимых рыночных цен.

Кредитные риски.

Согласно Документации (стр. 47) ОАО «Тольяттиазот» несет риски по своим кредитам и займам. «Условиями экспортных контрактов установлено, что оплата в объеме

100% стоимости каждой отгружаемой партии товара осуществляется покупателями в течение 90 дней (по факту в 2012 году - не более 15 дней) от даты отгрузки, либо с безотзывного документарного аккредитива, предусматривающего 100% авансовый платеж против предоставленных ОАО «Тольяттиазот» документов на предоплату, либо платежи по аккредитиву производятся по предъявлению отгрузочных документов, срок предоставления документов не более 45 дней от даты отгрузки. Тем не менее, в случае отсрочки платежа риск неисполнения/просрочки контрагентом своих обязательств несет Продавец (ОАО «Тольяттиазот»). В случае формы оплаты аккредитивом такого риска нет».

Пунктом 1 статьи 823 Гражданского кодекса Российской Федерации «Коммерческий кредит» предусмотрено, что договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), если иное не установлено законом.

Проведенный анализ информации, содержащейся в СВИФТ-сообщениях ОАО «Тольяттихимбанк» и инвойсах, выставленных продавцом ОАО «Тольяттиазот» Покупателю, показал, что фактическая оплата по Контракту осуществлялась практически сразу: в течение 1 - 4 дней. Предоставление кредитов в виде авансов, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты отсутствует.

Учитывая вышеизложенное, коммерческий кредит в рамках Контракта у ОАО «Тольяттиазот» отсутствует. Кредитный риск, связанный с исполнением Контракта, отсутствует.

При этом при соответствии сроков оплаты в сопоставимых сделках срокам оплаты в контролируемых сделках наличие (отсутствие) кредитных рисков не оказывает влияние на цену товара.

Риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ

В Документации (стр. 47) указано, что «риск состоит в том, что в результате проведенных исследований и работ не будет достигнут ожидаемый результат, ... после внедрения усовершенствованный полезный результат может оказаться ниже ожидания».

Указанный вид риска относится к деятельности компании в целом, он возникает не вследствие осуществления анализируемой сделки. Наличие безрезультатных НИОКР не может оказывать влияние на цену аммиака, которая зависит исключительно от сложившейся ситуации на мировом рынке.

Инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций

В Документации (стр. 48) указано, что «ТОАЗ несет значительные риски, связанные с инвестициями в строительство порта на Черном море в поселке Волна Темрюкского района Краснодарского края».

В 1999 году ОАО «Тольяттиазот» получил от администрации Краснодарского края разрешение на строительство перевалочного пункта в Тамани, в 2004 работы были заморожены, в 2005 работы возобновились.

В апреле 2010 г. ТоАЗу выданы пошаговые рекомендации для получения новых разрешительных документов на строительство.

ОАО «Тольяттиазот» планирует в 2017 г. запустить первую очередь перегрузочного комплекса в порту Тамань (Краснодарский край), сообщила пресс-служба компании. Ввод второй намечен на 2020 г. ⁴(сшивка №2 л.д. 38).

Инвестиционный риск в данном случае относится к деятельности компании в целом, он возникает не вследствие осуществления анализируемой сделки. Таким образом, несение данного риска не оказывает влияния на цену товара.

Риск нанесения ущерба окружающей среде

Согласно Документации (стр. 48) ОАО «Тольяттиазот» несет риски ущерба окружающей среде при производстве, отгрузке и транспортировке товара.

Учитывая, что производство аммиака является сложным химическим процессом, связанным с риском негативного влияния на окружающую среду, при производстве, отгрузке и транспортировке товара по Контракту имеет место риск нанесения ущерба окружающей среде. Однако данный вид риска несут как производители, так и потребители аммиака. Указанный риск не является отличительной особенностью анализируемых сделок и, следовательно, не оказывает влияние на цену товара.

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

Данный вид риска продавца в Документации (стр. 48) не описан, указано о том, что «риск характерен для обеих сторон, у каждой в рамках собственного бизнеса»

Учитывая, что предпринимательская деятельность непременно связана с рисками, данный вид риска может присутствовать у ОАО «Тольяттиазот». Однако данный вид риска несут все участники рынка и указанный риск не является отличительной особенностью анализируемых сделок. Наличие указанного вида риска не оказывает влияние на цену товара.

Риск не востребоваемости товара (риск по запасам, складской риск)

Актом проверки было установлено, что в соответствии с Контрактом конкретные объемы (250 000 тонн), сроки и цена реализуемого Покупателю товара определены. В этой связи по анализируемым сделкам в рамках Контракта у Продавца отсутствуют риски не востребоваемости товара и складской риск.

Независимо от ситуации на рынке, предусмотренный Контрактом объем аммиака будет реализован в адрес Покупателя. Договором не предусмотрена возможность отказа Покупателем от приобретения аммиака.

При этом в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля (Раздел 9.5 Решения ФНС России) было установлено, что ответственность Покупателя в случае отказа от приобретения указанного объема Контрактом не предусмотрена.

Фактически Покупатель приобрел аммиак в меньшем объеме, чем определено Контрактом (немногим более 87 000 тонн), без несения риска применения к нему санкций за приобретение меньших объемов товара.

Таким образом, Продавец несет риски не востребоваемости товара (риск по запасам, складской риск).

Функции NITROCHEM DISTRIBUTION AG

В таблице 20 Документации приведены следующие функции NITROCHEM DISTRIBUTION AG.

№ подпункт а пункта 6 статьи 105.5 НК РФ	Функция	NITROCHEM DISTRIBUTION AG
2	Осуществление производства товаров	-
5	Проведение НИОКР	-
6	Приобретение товарно-материальных ценностей	
7	Осуществление оптовой или розничной торговли товарами	+
9	Продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама	+
10	Хранение товаров	+
11	Транспортировка товаров	+
12	Страхование	+
19	Осуществления контроля качества	+

Приобретение товарно-материальных ценностей

В Документации (стр. 42) указано, что Покупатель «самостоятельно приобретает товарно-материальные ценности для осуществления собственной деятельности».

В пункте 3.15 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) приводится расшифровка показателей, которые относятся к товарно-материальным ценностям. В частности, Минфин России относит к ТМЦ производственные запасы, готовую продукцию, товары, прочие запасы.

Покупателем в данном случае изначально приобретается такая товарно-материальная ценность, как аммиак, который впоследствии реализуется.

Следовательно, приобретение Покупателем товарно-материальных ценностей в рамках Контракта имеет место, однако выполнение данной функции не оказывает влияния на цену сделки.

Осуществление оптовой или розничной торговли товарами

Указанная функция Покупателя указана в Документации (стр. 45). Кроме того, в дубликатах железнодорожных накладных указано, что товар предназначен для вывоза морским транспортом в Бельгию. То есть на протяжении календарного года, регулярно аммиак приобретается NITROCHEM DISTRIBUTION AG и транспортируется в Вентспилс (Латвия) в условиях заранее предусмотренного вывоза (перепродажи) в Бельгию.

Таким образом, NITROCHEM DISTRIBUTION AG осуществляет оптовую торговлю товарами (в данном случае - аммиаком, приобретенным у производителя товара ОАО «Тольяттиазот»). При этом выполнение данной функции не оказывает влияние на цену сделки.

Продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама

Согласно информации, содержащейся в документации, NITROCHEM DISTRIBUTION AG (стр. 43) осуществляет функции по продвижению продукции, в т.ч. на новые рынки. «Текущее состояние мирового рынка аммиака требует от трейдера постоянной активности в вопросах продвижения продукции, удержания покупателей и доли на рынке каждой страны с одновременным поиском новых возможностей для реализации продукции».

Компания NITROCHEM DISTRIBUTION AG не имеет собственного веб-сайта, в иных источниках отсутствует какая-либо рекламная информация о реализации Продавцом аммиака.

В ходе анализа функций, выполняемых ОАО «Тольяттиазот», было установлено, что налогоплательщик самостоятельно осуществляет функцию по продвижению производимого товара на новые рынки и рекламу этого товара.

Письмами ОАО «Тольяттиазот» от 11.08.2014 № 1826 и от 21.08.2014 № б/н сообщено об отсутствии взаимозависимости между ОАО «Тольяттиазот» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG и в этой связи об отсутствии информации в отношении NITROCHEM DISTRIBUTION AG: «подготовка соответствующей документации связана с необходимостью запроса большого объема информации от компетентных органов и организаций, в т.ч. за пределами Российской Федерации».

Учитывая вышеизложенное, выполнение указанной функции NITROCHEM DISTRIBUTION AG не подтверждается.

Хранение товаров

На стр.43 Документации указано: «С учетом всех рисков и наличия долгосрочного контракта на поставку (1 год), рассматриваемая функция ложится на Покупателя (в т.ч. путем хранения аммиака на судах) и для него является существенной».

Пунктом 3.1 Контракта установлено, что страна назначения определяется на каждую поставку товара.

Таким образом, трейдеру NITROCHEM DISTRIBUTION AG заранее известна страна назначения, а соответственно известен конечный покупатель товара.

Режим хранения аммиака на судах не предусмотрен ни действующим законодательством, ни обычаями делового оборота, поскольку грузовое судно предназначается для перевозки, но не для хранения грузов, тем более - опасных (согласно разделу 4 ГОСТ 6221-90 сжиженный безводный аммиак относится к разделу опасных веществ категории 232).

При этом по своей сути хранение вещи предполагает возврат этой вещи в сохранности. Как следует из дубликатов железнодорожных накладных, аммиак поставляется в Бельгию, что не предполагает возврат аммиака NITROCHEM DISTRIBUTION AG.

Таким образом, после погрузки конкретной партии аммиака на борт судна осуществляется доставка аммиака в заранее определенную страну назначения в адрес конкретного известного грузополучателя, а не хранение аммиака на судне.

В этой связи выполнение функции по хранению товаров трейдером NITROCHEM DISTRIBUTION AG не подтверждается.

Транспортировка товаров

Согласно Контракту (пункт 1.1) товар поставляется на условиях FCA ст. Химзаводская.

Фактически, согласно информации дубликата накладной, аммиак, отгруженный в цистерны, транспортируется по железной дороге от ст. Химзаводская на станцию назначения «Вентспилс-эксп.», ЛДЗ.

Условия поставки FCA предусматривают, что функцию по транспортировке осуществляет Покупатель за свой счет.

Покупатель обязан нести все риски утраты или повреждения товара с момента, когда товар ему поставлен.

Однако такая транспортировка производится уже после завершения анализируемой сделки - после перехода права собственности на товар - в силу этого осуществление функции транспортировки NITROCHEM DISTRIBUTION AG не оказывает влияние на цену товара. Выполнение данной функции будет иметь значение только при использовании методов ценообразования, связанных с расчетом рентабельности трейдера - в этом случае будут иметь значения функции, выполняемые как до, так и после завершения сделки, как напрямую связанные с ней.

Страхование

В Документации (стр. 44) ОАО «Гольяттиазот» указано, что «с момента перехода права собственности NITROCHEM DISTRIBUTION AG может страховать свои риски».

Условия поставки FCA не возлагает на покупателя обязанность по заключению договора страхования.

Более того, в случае, если страхование NITROCHEM DISTRIBUTION AG действительно производится, то оно осуществляется уже после завершения анализируемой сделки - после перехода права собственности на товар.

В этой связи осуществление функции страхования рисков NITROCHEM DISTRIBUTION AG не оказывает влияние на цену товара в анализируемой сделке.

Осуществления контроля качества

Функция по осуществлению контроля качества Контрактом возложена на ОАО «Гольяттиазот».

В частности, пунктом 4.2 Контракта предусмотрено, что качество подтверждается сертификатом качества, выданным Продавцом, или компетентной лабораторией страны Продавца.

Учитывая изложенное, NITROCHEM DISTRIBUTION AG не осуществляло функцию по контролю качества товара в рамках анализируемой сделки.

В случае, если после перехода права собственности на товар к Покупателю NITROCHEM DISTRIBUTION AG действительно осуществляется контроль качества товара, то указанный контроль производился уже после завершения анализируемой сделки

- после перехода права собственности на товар, в силу этого осуществление функции контроля качества товара NITROCHEM DISTRIBUTION AG не оказывает влияние на цену товара в анализируемой сделке. Выполнение данной функции будет иметь значение только при использовании методов ценообразования, связанных с расчетом рентабельности трейдера - в этом случае будут иметь значения функции, выполняемые как до, так и после завершения сделки, как напрямую связанные с ней.

Активы NITROCHEM DISTRIBUTION AG

В Документации ОАО «Тольяттиазот» информация об активах NITROCHEM DISTRIBUTION AG отсутствует.

На стр. 5 Документации в таблице 1 в качестве адреса сайта Покупателя указан www.ameropa.com, который фактически принадлежит другой компании - AMEROPA AG - и не принадлежит NITROCHEM DISTRIBUTION AG. Более того, на указанном сайте отсутствует какая-либо информация о NITROCHEM DISTRIBUTION AG или ссылки на NITROCHEM DISTRIBUTION AG.

В рамках проверки установлено, что NITROCHEM DISTRIBUTION AG осуществляло оплату за поставленный в рамках проверяемой контролируемой сделки аммиак в адрес ОАО «Тольяттиазот», следовательно, покупатель имеет активы в виде денежных средств. Наличие каких-либо иных активов у NITROCHEM DISTRIBUTION AG не установлено.

Риски NITROCHEM DISTRIBUTION AG

Риски NITROCHEM DISTRIBUTION AG приведены в разделе 4.6.3 Документации (стр. 45).

Пункт 7 статьи 105.5 НК РФ	Наименование риска
подпункт 1	производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей
подпункт 2	риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий
подпункт 3	риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств
подпункт 4	риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав (риск случайной гибели или повреждения имущества)
подпункт 5	кредитные риски
подпункт 7	инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций
подпункт 8	риск нанесения ущерба окружающей среде
подпункт 9	предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг)

Производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей

NITROCHEM DISTRIBUTION AG не является производителем товара, следовательно, производственный риск указанная компания нести не может.

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

В Документации (стр. 47) указано, что «ввод новых мощностей в странах-производителях удобрений, обладающих более дешевыми ресурсами, ведет к обострению конкуренции на мировом рынке», что приводит к снижению уровня цен. «Политическая

нестабильность в странах-крупных производителях минеральных удобрений способна стимулировать рынок и привести к росту цен.» Таким образом, «Покупатель несет риски изменения рыночных условий с момента заключения договора до момента реализации товара конечному потребителю».

Контрактом (раздел 5) предусмотрено, что «цена устанавливается в долларах США и зависит от ситуации на мировом рынке». Окончательная цена на каждый месяц согласована Покупателем и Продавцом путем заключения ежемесячных дополнительных соглашений к Контракту.

Данный риск характерен для всех хозяйствующих субъектов и не является отличительной особенностью сделки. Таким образом, несение данного вида риска не оказывает влияния на цену аммиака.

Риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств

Как указано на стр. 47 Документации, «Покупатель в основном несет риски по запасам в связи с риском изменения рыночных условий с момента заключения договора и до момента реализации товара конечному потребителю».

Однако, исходя из представленного в Документации описания, указанный вид риска относится не к риску обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств, а к риску изменения рыночных цен на товар.

Пунктом 3.1 Контракта установлено, что страна назначения определяется на каждую поставку товара отдельно.

Трейдерам NITROCHEM DISTRIBUTION AG заранее известна страна назначения.

Таким образом, конечный покупатель известен трейдеру еще до приобретения товара у Продавца.

В этой связи риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств у трейдера NITROCHEM DISTRIBUTION AG отсутствует.

Риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав (риск случайной гибели или повреждения имущества)

В Документации (стр. 47) указано, что «каждая из сторон сделки несет риск утраты или гибели товара до/после момента перехода прав собственности на товар к другой стороне».

Согласно условиям FCA (ИНКОТЕРМС-2000) Покупатель обязан нести все риски утраты или повреждения товара:

- с момента, когда товар поставлен ему;

- с согласованной даты или с момента истечения согласованного срока поставки, которые возникают либо при невыполнении покупателем обязанности по номинированию перевозчика или иного лица либо при невыполнении перевозчиком или иным лицом, номинированным покупателем, обязанности по принятию товара в свое распоряжение в согласованный срок, либо при невыполнении покупателем обязанности по представлению надлежащего извещения при условии, что товар был должным образом индивидуализирован, т.е. определенно обособлен или иным способом обозначен как товар, являющийся предметом данного договора.

Кроме того, согласно дубликатам накладных (графа 4), подтверждающих доставку аммиака в рамках проверяемых контролируемых сделок, оплата по РЖД осуществлялась ЗАО «КаргоТрансСервис»; по ЛДЗ (Латвийская железная дорога) - ООО «ВК ЭКСПЕДИЦИЯ» (Латвия). Следовательно, перевозчиками являются ОАО «РЖД» и ЛДЗ. В качестве (графа 1) отправителя указано ОАО «Тольяттиазот», получателя - ООО «ВК ЭКСПЕДИЦИЯ» (графа 5).

Учитывая изложенное, NITROCHEM DISTRIBUTION AG не является ни перевозчиком, ни отправителем, ни получателем груза.

В соответствии с поручением об истребовании документов (информации) от 30.03.2016 № ЕД-5-13/498дсп@ ЗАО «КаргоТрансСервис» были представлены документы,

в частности - копия Договора транспортной экспедиции № AGR/CTS-2010-R-T от 21.12.2009, заключенного с Компанией «Agrostate Holding Ltd» (Кипр) (сшивка №2 л.д. 39-48). В соответствии с указанным Договором ЗАО «КаргоТрансСервис» оказывало услуги по организации железнодорожной перевозки аммиака в рамках проверяемых сделок. Разделом 5 Договора предусмотрена ответственность Сторон.

Согласно пункту 5.2 Договора «В случае ... порчи, недостачи или полной утраты грузов Компании стороны действуют согласно правилам СМГС, ФЗ «О железнодорожном транспорте в Российской Федерации». ФЗ «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации», иных правовых актов».

Единые правовые нормы договора перевозки груза в прямом международном железнодорожном сообщении установлены «Соглашением о международном железнодорожном грузовом сообщении (СМГС)».

Действие положений СМГС распространяется, в том числе, на Российскую Федерацию и Латвию - страны-участники СМГС, по территории которых транспортировался аммиак по Контракту.

Согласно § 1 статьи 23 СМГС железная дорога ответственна в пределах условий, установленных настоящим разделом, за просрочку в доставке груза и за ущерб, возникший вследствие полной или частичной утраты, недостачи массы, повреждения, порчи или снижения качества груза по другим причинам за время с момента принятия груза к перевозке до выдачи его на станции назначения.

В § 3 статьи 23 СМГС указано, что железная дорога освобождается от ответственности за полную или частичную утрату груза, уменьшение массы, повреждение, порчу или снижение по другим причинам качества груза, принятого к перевозке, если полная или частичная утрата, уменьшение массы, повреждение, порча или снижение качества груза по другим причинам произошли вследствие обстоятельств, которые железная дорога не могла предотвратить и устранение которых от нее не зависело, а также в иных случаях, предусмотренных СМГС, при которых получателем или отправителем не были соблюдены предусмотренные СМГС требования.

Кроме того, статьей 95 Федерального закона от 10.01.2003 № 18-ФЗ «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации» предусмотрено, что перевозчик несет ответственность за несохранность груза, грузобагажа после принятия его для перевозки и хранения и до выдачи его грузополучателю (получателю), если не докажет, что утрата, недостача или повреждение (порча) груза, грузобагажа произошли вследствие обстоятельств, которые перевозчик не мог предотвратить или устранить по не зависящим от него причинам.

Статья 19 Федерального закона от 10.01.2003 N 18-ФЗ «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации» предусматривает, что грузоотправители (отправители), грузополучатели (получатели), перевозчики, владельцы инфраструктур несут ответственность за убытки, возникшие в процессе перевозки в связи с произошедшими по их вине аварийными ситуациями, включая перевозку грузов, грузобагажа с соблюдением особых условий перевозки, загрязнение окружающей среды, перерывы в движении поездов, в том числе возмещают в соответствии с законодательством Российской Федерации расходы на ликвидацию таких ситуаций.

Документы, касающиеся перевалки аммиака в порту и его последующей транспортировки морским транспортом, налогоплательщиком не представлены.

Учитывая изложенное, наличие риска утраты имущества, имущественных прав (риск случайной гибели или повреждения имущества) у NITROCHEM DISTRIBUTION AG не подтверждено.

При этом риски утраты или повреждения товара несут все участники рынка, осуществляющие транспортировку товара, и в этой связи данный вид риска не оказывает влияния на цену сделки. Данный риск имеет значение при использовании методов, основанных на рентабельности.

Кредитные риски

В представленной Документации (стр. 47) обобщенно указано, что «каждая из сторон, как самостоятельный участник рынка, несет риски по своим кредитам и займам».

Пунктом 1 статьи 823 Гражданского кодекса Российской Федерации «Коммерческий кредит» предусмотрено, что договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), если иное не установлено законом.

Проведенный анализ информации, содержащейся в СВИФТ-сообщениях Поволжского банка ОАО Сбербанк г. Самара и инвойсах, выставленных продавцом ОАО «Гольянтиазот» Покупателю, показал, что фактическая оплата по Контракту осуществлялась в течение 1 - 5 дней после отгрузки товара. Предоплата в рамках Контракта не осуществлялась.

Документы, касающиеся последующей реализации аммиака NITROCHEM DISTRIBUTION AG налогоплательщиком не представлены.

Таким образом, не подтверждается несение NITROCHEM DISTRIBUTION AG кредитного риска в сделке.

При этом при соответствии сроков оплаты в сопоставляемых сделках срокам оплаты в контролируемых сделках наличие (отсутствие) коммерческих рисков не оказывает влияние на цену товара.

Инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций

В Документации (стр. 48) обобщенно указано, что «данный риск в рамках своей деятельности несет каждая из сторон».

Дополнительно указанный вид риска в Документации не описан, какие-либо документы, подтверждающие, что у NITROCHEM DISTRIBUTION AG возникает данный риск в связи с выполнением условий Контракта, не представлены.

Таким образом, наличие у NITROCHEM DISTRIBUTION AG конкретных инвестиционных рисков, связанных с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций в рамках анализируемой сделки, не подтверждается.

Риск нанесения ущерба окружающей среде

Согласно Документации (стр. 48) Покупатель несет риск при транспортировке (в т.ч. перевалке), хранении аммиака и т.д.

Перевозка аммиака осуществлялась по территории Российской Федерации ОАО «РЖД», по территории Латвии - ЛДЗ.

В п. 8 дубликатов железнодорожных накладных «Дорога и станция назначения» указано «ст. Вентспилс-эксп., ЛДЗ, на п/п АО «Вентамоньякс» ЛДЗ-0025». АО «Вентамоньякс» управляет крупнейшим терминалом на Балтийском море, осуществляющим хранение и перевалку жидкого аммиака и других жидких химических продуктов.

Статьей 19 Федерального закона от 10.01.2003 N 18-ФЗ «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации» предусмотрено, что грузоотправители (отправители), грузополучатели (получатели), перевозчики, владельцы инфраструктур несут ответственность за убытки, возникшие в процессе перевозки в связи с произошедшими по их вине аварийными ситуациями, включая перевозку грузов, грузобагажа с соблюдением особых условий перевозки, загрязнение окружающей среды, перерывы в движении поездов, в том числе возмещают в соответствии с законодательством Российской Федерации расходы на ликвидацию таких ситуаций.

«Правила перевозок опасных грузов» содержатся в Приложении № 2 СМГС (далее -

Правила).

Согласно пункту 1.4.1.1 Правил участники перевозки опасных грузов должны принимать надлежащие меры безопасности с целью избежания возникновения аварийной ситуации, которая может привести к материальному ущербу, травмированию людей и загрязнению окружающей среды.

Стороны СМГС согласно своему национальному законодательству могут передавать обязанности, возлагаемые на конкретного участника перевозки, одному или нескольким другим участникам перевозки при условии, что это не приведет к снижению уровня безопасности перевозок.

Участниками перевозки, согласно пункту 1.4.2. Правил, могут являться отправитель, перевозчик, получатель, ответственный за погрузку, ответственный за наполнение цистерн, управляющий железнодорожной инфраструктурой, ответственный за разгрузку и др.

Документы, подтверждающие, что Покупатель NITROCHEM DISTRIBUTION AG является участником перевозки, в рамках проверки не представлены.

Также не представлены документы, подтверждающие выполнение Продавцом функции перевалки и хранения.

Таким образом, наличие у NITROCHEM DISTRIBUTION AG риска нанесения ущерба окружающей среде не подтверждено. При этом, данный риск свойственен компаниям, осуществляющим перевозку опасных грузов, и не является отличительной особенностью указанной сделки. Следовательно, наличие данного риска не оказывает влияние на цену товара.

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

Согласно Документации (стр. 48) указанный риск характерен для обеих сторон по сделке.

«Глобальные изменения на мировом рынке аммиака приводят к тому, что придерживаясь стратегии удержания существующих рынков сбыта и покупателей на них, стратегии выхода на новые рынки и завоевания на них коммерчески значимой доли и некоторых других, трейдеры вынужденно идут на повышение рассматриваемых рисков».

Учитывая, что предпринимательская деятельность непременно связана с рисками, данный вид риска может присутствовать, но он характерен для всех участников рынка и не является отличительной особенностью анализируемых сделок. Таким образом, несение данного вида риска не оказывает влияния на цену аммиака.

Риск не востребоваемости товара (риск по запасам, складской риск)

Указанный вид риска в таблице 21 Документации отнесен исключительно к рискам Продавца (ОАО «Тольяттиазот»), напротив Покупателя NITROCHEM DISTRIBUTION AG проставлен прочерк, что означает отсутствие риска.

Однако на стр. 48 Документации указано, что основное бремя данного риска перекладывается на Покупателя. Дополнительных пояснений и комментариев о том, каким образом деятельность Покупателя подпадает под данный вид риска, Документация не содержит.

Согласно условиям Контракта (раздел 3) страна назначения определяется на каждую поставку отдельно, то есть трейдеру NITROCHEM DISTRIBUTION AG заранее (еще до поставки ему аммиака Продавцом) известна страна назначения.

Фактически выбор трейдером одной единственной страны (Бельгии) для поставок всего аммиака, поставляемого по Контракту на протяжении 2012 года, позволяет сделать обоснованный вывод о том, что конечный покупатель аммиака трейдеру также известен.

Указанное не предполагает несение NITROCHEM DISTRIBUTION AG риска не востребоваемости товара.

Следовательно, риск не востребоваемости товара у NITROCHEM DISTRIBUTION AG

отсутствует.

Специфические риски трейдера

Специфические риски трейдера выделены в Документации ОАО «Тольяттиазот» в отдельный блок. Указанные риски не поименованы в пункте 7 статьи 105.5 НК РФ, вместе с тем, ОАО «Тольяттиазот» на страницах 48 - 49 Документации приводит информацию о наличии у трейдера такого рода рисков.

Отдельно выделены следующие риски трейдера.

«Логистические риски - связаны с оплатой захода в порт; с оплатой простоев в порту; риски прохода через Босфор и Суэцкий канал; страхование груза; фрахт судов; хранение товара, в т.ч. на судах.»

«Риск возникновения убытков ввиду несвоевременной подачи судна в порт под погрузку (затруднения при прохождении маршрута, технические неисправности, погодные условия и т.д.), ввиду задержки прибытия железнодорожных цистерн и т.п.»

Портовые услуги, услуги лоцмана, услуги страховщиков, услуги по фрахтованию судна, услуги по организации хранения товара оказываются исполнителями в соответствии с заключенными договорами. Трейдер в данном случае является либо сам заказчиком услуг, либо имеется иной заказчик, действующий по поручению трейдера. В этой связи, учитывая обычаи делового оборота, ответственность за неисполнение договорных отношений возлагается на исполнителя. В отдельных случаях может иметь место форс-мажор, который учитывается всегда всеми участниками рынка и не оказывает влияние на цену конкретной сделки.

Более того, маршрут движения морских судов из порта Вентспилс (Латвия) до Бельгии, осуществляемый в рамках анализируемых сделок, не проходит через Босфор и Суэцкий канал.

Погодные условия относятся к типичному форс-мажору, который, при его наличии, учитывается всегда всеми участниками рынка и не оказывает влияние на цену конкретной сделки. Каких-либо документов, подтверждающих наличие у NITROCHEM DISTRIBUTION AG указанных так называемых «специфических» рисков, налогоплательщиком не представлено.

При этом указанные риски не являются отличительной особенностью проверяемых сделок, поскольку свойственны всем компаниям, осуществляющим транспортировку. Следовательно, указанные риски не влияют на цену товара.

Политические риски

На странице 49 Документации ОАО «Тольяттиазот» в качестве причины наличия политических рисков приводит ссылку на то, что «транспортировка по аммиакопроводу осуществляется по территории двух стран с непростыми межгосударственными отношениями».

В период поставок аммиака по Контракту (2012 год) межгосударственные отношения России и Украины носили дружеский характер: «31 мая 1997 года президенты России и Украины Борис Ельцин и Леонид Кучма подписали в Киеве Договор о дружбе, сотрудничестве и партнёрстве между Российской Федерацией и Украиной. В конце 2008 года действие этого базового договора было продлено на 10 лет». Отношения между государствами резко обострились в 2014 году.⁵ (Приложение № 8 к Акту).

О политическом риске, связанном с поставками аммиака через Латвию, в Документации ОАО «Тольяттиазот» информация не представлена.

Приведенный в Документации пример риска не относится к анализируемым сделкам. Более того, аналогичного вида риски, при их наличии, являются типичной ситуацией форс-мажора, которая одинаково характерна для всех участников рынка и не оказывает влияние на цену аммиака в анализируемых сделках.

4) В отношении характеристики экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг, ФНС России установлено следующее.

Согласно пункту 8 статьи 105.5 НК РФ при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки учитываются характеристики рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сопоставляемые и анализируемая сделки. При этом различия в характеристиках рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сопоставляемые и анализируемая сделки, не должны оказывать существенного влияния на коммерческие и (или) финансовые условия совершаемых на них сделок либо влияние указанных различий возможно устранить путем осуществления соответствующих корректировок.

Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

Анализируемые сделки реализации аммиака безводного являются экспортными. В Документации (стр. 21) указано, что «основными странами, в которые согласно коносаментам, вывозился аммиак, в 2012 году были: Тунис, США, Бельгия, Марокко».

Анализируемые сделки совершались ОАО «Тольяттиазот» на условиях FCA ст. Химзаводская, согласно дубликатам, накладных вся продукция по Контракту в 2012 году поставлялась от ст. Химзаводская до ст. Вентспилс для вывоза морским транспортом в Бельгию.

Таким образом, географическое расположение рынка, на котором реализуется аммиак по Контракту, может влиять на цену аммиака.

Вместе с тем, цена аммиака прямо зависит от изменения спроса и предложения продукта на рынке, что подтверждается конкретной информацией независимого информационно-ценового агентства Аргус, приводимой в еженедельных обзорах рынка аммиака.

Например, в еженедельном обзоре от 15 марта 2012 года приводится следующая информация: «сокращение объемов производств аммиака в России и Украине оказывает влияние на уменьшение поставок аммиака из Южного в марте и, как следствие, на изменение фоб цен. На фоне ограничения доступных объемов в Катаре и устойчивого спроса на аммиак в США и Азии возникает повышающая цены тенденция.»

В еженедельном обзоре от 12 июля 2012 года сообщается: «На рынке аммиака нет предпосылок к снижению стоимости продукта в краткосрочной перспективе. Предложение объемов будет ограничено, в особенности на востоке, а высокий устойчивый спрос на аммиак из бассейна Черного моря со стороны американских покупателей в июле удерживает цены на продукт в Южном на уровне 600 \$/т (ФОБ).» (сшивка №2 л.д. 51-63).

5) В отношении Характеристики рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг), ФНС России установлено следующее.

ОАО «Тольяттиазот» в Документации указывает (стр. 32), что «при определении сопоставимости коммерческих и финансовых условий учитываются, в том числе, стратегии сторон сделки».

Пунктом 10 статьи 105.5 НК РФ предусмотрено, что при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки учитываются коммерческие стратегии сторон сопоставляемых и анализируемой сделок, к которым, в частности, относятся стратегии, направленные на обновление и совершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки сбыта продукции.

В представленной Документации ОАО «Тольяттиазот» не представлена какая-либо информация о применяемых Продавцом стратегиях.

Безводный аммиак является продукцией, выпускаемой ОАО «Тольяттиазот», к которой предъявляются строго определенные технические требования (характеристики,

требования безопасности, маркировка, упаковка, транспортировка и т.п.), установленные ГОСТ 6221-90 марка Ак, в связи с чем аммиак марки Ак не подлежит и не может подлежать обновлению и совершенствованию. Следовательно, стратегии, направленные на обновление и совершенствование выпускаемой продукции, применительно к анализируемой сделке не могут иметь место.

Стратегия ОАО «Тольяттиазот», направленная на выход на новые рынки сбыта также не раскрыта в Документации. При этом по тексту Документации (стр. 34) указывается на наличие значительных объемов поставок постоянному клиенту в течение более 10 лет.

Следовательно, подтверждение наличия стратегии ОАО «Тольяттиазот», направленной на выход на новые рынки сбыта, отсутствует.

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

По результатам указанного анализа налоговым органом обоснованно были определены условия контролируемых сделок, способные оказать влияние на цены сделок, в частности:

- 1) Характеристика товара;
- 2) Объем поставок;
- 3) Базис поставки;
- 4) Период поставки;
- 5) Условия оплаты;
- 6) Характеристика рынка;
- 7) Курс иностранной валюты.

ФНС России также пришла к выводу, что различия коммерческих и финансовых условий сделок могут не учитываться, в случае если они не оказывают влияние на результаты указанных сделок (пункт 3 статьи 105.5 НК РФ). В ходе анализа контролируемых сделок были установлены коммерческие и финансовые условия сделок, которые могут оказывать влияние на их результаты.

ФНС России также проведена проверка выбора Обществом порядка определения цен и (или) порядка применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения в результате которой установлено, что метод, примененный налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Следовательно, на основании пункта 5 статьи 105.17 НК РФ в целях проверки цен в контролируемых сделках возможно применение иного метода, предусмотренного пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ.

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

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.

Пунктом 7 статьи 105.7 НК РФ также предусмотрено, что в целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ, кроме информации о

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

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

При этом данный пункт не содержит конкретного перечня «сопоставимых условий», которые необходимо учитывать. В соответствии с пунктом 5 статьи 105.5 НК РФ определение сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется с учетом следующих условий:

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

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

ФНС России проведя анализ характеристик сделок на основе Контракта и иных документов (информации) налогоплательщика, и сопоставив условия совершения сделок, которые котируются независимым международным ценовым агентством Argus Media Ltd. (филиал Аргус Медиа (Россия) (далее - Аргус, Argus) пришла к выводу, что котировка Аргуса «FOB Вентспилс», с учетом применения необходимых корректировок, может применяться в качестве сопоставимых сделок для применения метода сопоставимых рыночных цен в рамках проверки цен сделок по реализации аммиака между ПАО «ТОАЗ» и NITROCHEM DISTRIBUTION AG, так как соответствует следующим критериям сопоставимости:

- 1) Характеристика товара, являющегося предметом сделки.

Аргус публикует ценовые котировки для товара, соответствующего по качественным характеристикам товару, реализуемому в анализируемых сделках (для идентичного товара).

Характеристика товара: при выборе сопоставимых сделок необходимо, чтобы поставляемый товар (аммиак) соответствовал аммиаку марки Ак ГОСТ 6221-90, реализуемого в рамках Контракта.

- 2) Характеристика коммерческих и финансовых условий сделки. Основными коммерческими и финансовыми характеристиками сделок, способными влиять на цену, являются:

Объём поставок.

Объем поставок: при выборе сопоставимых сделок необходимо, чтобы объем поставок соответствовал объемам поставок по анализируемым сделкам.

В рамках Контракта объемы поставки составляли от 4,8 до 15 тыс. тонн аммиака в месяц.

Учитываемые Аргусом объемы поставки товара соответствуют объемам поставок в анализируемых сделках.

Доводы заявителя о необходимости дополнительной скидки (корректировки) на объем с учетом заключения сделок с NITROCHEM на поставку значительного объема аммиака не только железнодорожным транспортом, но и по аммиакопроводу, отклоняется судом как не обоснованный с учетом специфики взаимоотношений общества и NITROCHEM, с которым объемы поставки определялись ежемесячно, поставка по рассматриваемым сделкам осуществлялась другим способом, хотя и одного и того же товара.

Базис поставки является важным фактором, влияющим на цену товара, поскольку на каждом конкретном базисе поставки формируется различная цена товара. При выборе сопоставимых сделок следует учитывать, что базис поставки по сопоставимым сделкам должен соответствовать базису поставки по анализируемым сделкам.

Базис поставки по Контракту - FCA ст. Химзаводская.

Согласно данным, указанным в дубликатах накладных, аммиак транспортируется на ст. назначения Вентспилс-эксп. и предназначен для вывоза морским транспортом в Бельгию. Таким образом, аммиак отгружается на морской транспорт в порту Вентспилс.

Учитывая изложенное, котировка fob Вентспилс может использоваться в качестве сопоставимых сделок (с учетом проведения необходимых корректировок на стоимость аренды подвижного состава; стоимость провозной платы по территории Российской Федерации; стоимость транзита по Латвии; стоимость перевалки в порту).

Период поставки - условие, характеризующее период, в который должны быть произведены отгрузки товара с момента заключения сделки (с момента установления окончательной цены на конкретную определенную партию товара, реализуемую по согласованной цене).

Фактически поставки осуществлялись в течение одного месяца после установления ежемесячным дополнительным соглашением цены на аммиак на конкретный месяц.

Согласно методологии Аргус, по спотовым ценам реализуются партии продукта, которые должны быть отгружены в течение 30-40 дней с момента заключения сделки.

В анализируемых сделках аммиак отгружался Продавцом в течение календарного месяца (то есть - в течение 30 дней) после заключения очередного дополнительного соглашения.

Период поставки, применяемый в методологии Аргус, соответствует периоду поставки товара в анализируемых сделках.

Условия оплаты: указанный критерий является существенным при формировании цены товара. При выборе сопоставимых сделок следует учитывать фактические условия оплаты товара по Контракту в анализируемых сделках с условиями оплаты в сопоставимых сделках.

Оплата производилась в течение 1-5 дней после отгрузки товара.

Анализ информации, содержащейся в СВИФТ-сообщениях Поволжского филиала Сбербанка России и инвойсов, выставленных продавцом ПАО «ТОВАР» Покупателю, показал, что, фактическая оплата за отгруженный аммиак производилась в течение одного-четырех дней после выставления инвойса.

Следовательно, отсрочка платежа, способная повлиять на цену товара, отсутствует. Условия оплаты анализируемых сделок признаются сопоставимыми с условиями оплаты в сделках, котированных Аргусом.

Характеристики рынка: существенное условие, влияющее на цену товара. При выборе сопоставимых сделок следует учитывать, что характеристика рынка по

сопоставимым сделкам должны соответствовать характеристикам рынка по анализируемым сделкам.

Аммиак транспортировался со ст. Химзаводская в порт Вентспилс и предназначался для последующей отправки в Бельгию на морском судне.

В методологии Аргус не указаны конкретные направления поставок аммиака из порта Вентспилс, вместе с тем, при анализе информации, содержащейся в Ежедневных обзорах рынка аммиака за 2012 год, установлено, что агентством анализировались и учитывались поставки аммиака из порта Вентспилс в Бельгию.

Следовательно, направление поставок, учитываемых при формировании котировки агентством Аргус, соответствует направлению поставки товара в анализируемых сделках.

Курс иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения.

Курс иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения: при выборе сопоставимых сделок следует учитывать влияние курса иностранной валюты при осуществлении поставок товара по Контракту в анализируемых сделках и в сопоставимых сделках.

Цена на аммиак устанавливалась в долларах США за тонну, стоимость товара в инвойсах отражалась в долларах США, оплата производилась долларами США.

Сопоставимость условий оплаты сделок, котируемых Аргусом, с анализируемыми сделками подтверждается использованием единой валюты - доллары США.

В целях анализа возможности применения котировок Аргус были сопоставлены условия совершения сделок, которые котируются Аргусом (сопоставимые сделки) и условий совершения анализируемых сделок (исходя из условий, предусмотренных Контрактом, и фактически имеющих место).

Данные об условиях совершения сделок, котируемых Аргус, и анализируемых сделок приведены в таблице.

Критерии	Аргус	ОАО «Тольяттиазот»
Характеристика товара	Безводный аммиак - жидкий продукт, который содержит минимум 99,5% аммиака (NH ₃) и максимум 0,5% воды/влаги. При этом концентрация масла по массе не превышает 10 мг/дм ³ .	Аммиак марки Ак ГОСТ 6221-90 Массовая доля аммиака не менее 99,6% Массовая доля воды (остаток после испарения) - 0,2 - 0,4 % Массовая концентрация масла, мг/дм ³ , не более 2,0
Объём поставок	Минимальный объём составляет 5 тыс. тонн аммиака.	Объемы по Контракту составляли, в основном, от 5 000 тонн до 15 000 тонн в месяц.
Базис поставки	FOB Вентспилс	FCA ст. Химзаводская
Период поставки	По спотовым ценам реализуются партии продукта, которые должны быть отгружены в течение 30-40 дней с момента заключения сделки.	В анализируемых сделках аммиак отгружается Продавцом в течение календарного месяца (то есть - в течение 30 дней) после заключения очередного дополнительного соглашения.

Условия оплаты	Спотовые объемы реализуются за наличный расчет, без отсрочки платежа.	Оплата производилась в течение 1 - 5 дней.
Характеристика рынка	В Еженедельных обзорах рынка аммиака (выпуски от 22.11.2012 № 47, от 29.11.2012 № 48, от 13.12.2012 № 50) Аргус публикует информацию о том, что из порта Вентспилс осуществлялись поставки аммиака в Бельгию (Антверпен).	Поставки аммиака в анализируемых сделках осуществляются из порта Вентспилс в Бельгию.
Курс иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения	При расчете всех котировок используются цены в долларах США за метрическую тонну продукта (\$/т).	Цены по анализируемым сделкам устанавливались между Продавцом и Покупателем в долларах США за тонну.

Еженедельные обзоры рынка аммиака (выпуски от 22.11.2012 № 47, от 29.11.2012 № 48, от 13.12.2012 № 50) Аргуса представлены в Приложении № 24 к Акту.

Таким образом, согласно проведенному ФНС России анализу, коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки информационно-ценового агентства Аргус, соответствуют коммерческим и финансовым условиям анализируемых сделок (имеющиеся несоответствия могут быть учтены путем применения корректировок).

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

При этом для базиса FCA ст. Химзаводская возможно использование котировки аммиака на базисе FOB Вентспилс в качестве сопоставимой сделки при условии осуществления ее корректировки на следующие составляющие:

- стоимости аренды вагонов;
- тарифа РЖД;
- стоимости транзита;
- стоимости перевалки продукции в порту отгрузки.

Стоимость аренды вагонов.

Как следует из письма ПАО «ТОАЗ» от 29.03.2016 № И-2016-Ф9Б/00-1477, представленного в ответ на поручение об истребовании документов (информации) ФНС России от 21.03.2016 № ЕД-5-13/409дсп@, «...все вопросы поставки аммиака..., в т.ч. предоставление вагонов, урегулированы контрактами, заключенными с NITROCHEM DISTRIBUTION AG, от 17.08.2010 № 643/00206492/10088, ...».

Согласно пункту 8.1 Контракта «Товар отгружается в собственные специализированные железнодорожные цистерны Продавца».

Учитывая условия поставки (FCA ст. Химзаводская), товар транспортировался в цистернах Продавца после перехода права собственности на товар к Покупателю. Документы о сдаче вагонов ПАО «ТОАЗ» в аренду не представлены.

Следовательно, стоимость использования вагонов (цистерн) ПАО «ТОАЗ» учтена в цене товара.

Учитывая изложенное, ФНС России пришла к выводу, что корректировка на стоимость аренды подвижного состава в данном случае не производится.

Тариф РЖД.

Согласно поручению об истребовании документов (информации) от 11.02.2016 № ЕД-5-13/193дсп@, ОАО «РЖД» представлен сводный реестр перевозок, содержащий детали оказанных ОАО «Российские железные дороги» услуг в отношении экспортированного в Вентспилс аммиака в цистернах в 2012 году с указанием размера провозной платы по территории Российской Федерации.

Письмом МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 6 от 03.09.2016 № 13-12/00269дсп представлена информация ОАО «РЖД» о размере провозной платы в разрезе по датам отгрузки (в рублях).

Указанная провозная плата была пересчитана в доллары США по курсу валюты на каждую дату отгрузки.

Суммарная величина провозной платы по территории Российской Федерации (от ст. Химзаводская Куйбышевской ж.д. до ст. Посинь-эксп. Октябрьской ж.д.) в рамках осуществления сделок в 2012 году по Контракту составила 153 746 268 рублей.

Стоимость транзита по Латвии и перевалки в порту Вентспилс.

В МИ ФНС России по ценам от 18.01.2016 № 13-1-04/0001@ направлен запрос о стоимости перевалки в портах. Письмом МИ ФНС России по ценам от 20.01.2016 № 14-03/02/0089дсп@ получена информация из ИР «Промышленные грузы он-лайн» о стоимости перевалки удобрений в некоторых портах в 2012 году (сшивка №4 л.д. 111-122).

Согласно информационным базам электронного ресурса «Промышленные грузы он-лайн» (общедоступного информационного источника) стоимость перевалки в порту Вентспилс в 2012 году оставалась ежемесячно стабильной и составила 13-14 евро за тонну.

При этом в стоимость перевалки включена стоимость транзита по территории Латвии.

Величина стоимости транзита по Латвии (от ст. Зилупе-эксп. ЛДЗ до ст. Вентспилс-эксп. ЛДЗ) с учетом перевалки в порту Вентспилс в рамках осуществления сделок в 2012 году по Контракту составила 49 392 254,19 рублей.

Учитывая изложенное, корректировка составила (руб.):

- Провозная плата по Российской Федерации - 153 746 268 руб.

- Транзит по Латвии с учетом перевалки - 49 392 254,19 руб.

Вместе с тем, в связи с тем, что в акте проверки ФНС России в стоимости провозной платы не была учтена стоимость возврата порожних вагонов, при вынесении решения ФНС России скорректирована сумма транспортных расходов, которая составила 271 917 373 рубля.

ФНС России также скорректирована стоимость перевалки, соответствующая характеру груза. Так, поскольку в рамках проверяемых контролируемых сделок перевалка аммиака в порту Вентспилс производилась наливом, а не навалом, с целью корректировки цены на аммиак, публикуемой Argus, к единому с проверяемой сделкой базису, была использована стоимость перевалки аммиака в порту Вентспилс в размере 24,2 долл. США/т. Сумма корректировки на перевалку составила 66 922 626 рублей.

Также ФНС России, рассмотрев довод налогоплательщиком в Дополнении к Возражениям о необходимости использования данных информационно-ценового агентства Fertecon, пришла к выводу, что данные агентства Fertecon являются сопоставимыми по отношению к проверяемым контролируемым сделкам, поскольку соответствуют всем существенным условиям сделок, определенным в ходе проведения проверки (характеристика товара, объем поставок, базис поставки, период поставки,

условия оплаты, характеристика рынка, валюта). Соответственно заявление налогоплательщика о необходимости использования с целью сопоставления с проверяемыми контролируемыми сделками данных агентств Аргус и Fertecor ФНС России признала обоснованным.

С целью проверки соответствия цен, используемых налогоплательщиком в контролируемых сделках, рыночному уровню цен, были использованы минимальные котировки агентств Аргус и Fertecor, актуальные по состоянию на дату, предшествующую дате подписания дополнительного соглашения.

Доводы заявителя о неправильном определении котировального периода в целях определения рыночной цены отклоняются судом как основанные на неправильном применении и толковании норм права.

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

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

Анализ сделок, являющихся предметом проверки, показал, что цена на каждую партию товара устанавливалась отдельно в ежемесячных дополнительных соглашениях к договору и являлась фиксированной величиной для поставок на соответствующий месяц.

Так как в контрактах отсутствует период формирования цены, минимальным и максимальным значением рыночных цен согласно пункту 4 статьи 105.9 НК РФ являются опубликованные агентствами Аргус и Fertecor минимальное и максимальное значения котировки цен на аммиак, поставляемый на базе FOB Вентспилс на дату, предшествующую дате подписания дополнительного соглашения. При этом указанные котировки подлежат корректировке в целях обеспечения сопоставимости условий сделок.

Таким образом, на основании данных информационно-ценового агентства Аргус Медиа и Fertecor о котировках аммиака на базе FOB Вентспилс (с учетом примененных корректировок) определен интервал рыночных цен для контролируемых сделок по реализации аммиака, в отношении которых проведена Проверка.

При сопоставлении цен в проверяемых контролируемых сделках установлено отклонение цен от минимальной границы интервала рыночных цен.

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

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

В случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, определенного в соответствии с положениями статьи 105.9 НК РФ, для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует максимальному значению интервала рыночных цен.

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

бюджетную систему Российской Федерации.

По итогам проведенной проверки налоговым органом установлено отклонение цен сделок, являющихся предметом проверки, от минимального значения интервала рыночных цен, что привело к занижению сумм налога на прибыль организации. Следовательно, для целей налогообложения принимается цена, соответствующая минимальному значению интервала рыночных цен.

Таким образом, установлена неуплата ПАО «ТООЗ» суммы налога на прибыль организаций в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

ФНС России, рассмотрев возражения Общества, установила (стр. 62-99, 155-182, 197-202 Решения ФНС России), что диапазон объемов аммиака, реализованного Обществом, полностью соответствует объемам, учитываемым ценовыми агентствами при котировке цен на аммиак, также котировка ценовых агентств, зафиксированная на конкретную дату, распространялась на период 30-40 дней вперед. Цена, зафиксированная Обществом, фактически действовала в 30-тидневный период времени с момента заключения дополнительного соглашения.

При этом ни Контракт, ни дополнительное соглашение не предусматривает формульного ценообразования, т.е. цены, указанные в дополнительных соглашениях, являются твердыми величинами, которые не привязаны к конкретным котировкам ценовых агентств.

Таким образом, указанная цена была фиксированная, согласовывалась и определялась именно исходя из ситуации на мировом рынке в момент заключения каждого конкретного дополнительного соглашения к Контракту.

ФНС России также дана оценка утверждениям Общества о том, что Налоговый орган по существу не приводит доводы, опровергающие правильность расчета корректировки, осуществленной Обществом на основе алгоритма, предложенного в Методике проведения экспертного исследования.

В дополнении к Возражениям (в Экспертном мнении) указывалось на необходимость корректировки котировок Аргус на «Контрактный характер». Под корректировкой на Контрактный характер эксперт понимает скидки на объем (как основной элемент, характеризующий контрактные цены), а также скидки за соблюдение договорной дисциплины (от 1 до 3%) и скидки постоянным покупателям (не более 5%).

О применении иных видов скидок Обществом в Возражениях не заявлялось.

В представленных Возражениях на результаты дополнительных мероприятий налогового контроля Общество привело теоретическую информацию из учебной литературы о других видах скидок, которые могут применяться к цене.

Исходя из изложенного, расчет скидки на объем, произведенный налогоплательщиком нельзя признать обоснованным. Более того отсутствует экономическое обоснование представления указанной скидки.

В рамках дополнительных мероприятий налогового контроля было установлено, что статистические данные ФТС России формируются по данным таможенной декларации исходя из даты декларации, а не даты сделки. При этом существует два вида стоимости: статистическая - используется как один из показателей форм статистической отчетности, и фактурная - показатель, отражаемый в базе данных таможенных органов, который соответствует стоимости, выставленной в инвойсе (то есть, фактической стоимости).

В связи с этим ФНС России обоснованно пришла к выводу, что экспортные цены, публикуемые агентством Хим-Курьер, не могут являться подтверждением расчета скидок, произведенных с применением Методики.

ОАО «Тольяттиазот» в рамках рассмотрения материалов проверки представлены контракты по реализации аммиака безводного, содержащие формульное ценообразование.

Так, например, контрактом от 08.06.2017 б/н с Indian Farmers Fertiliser Cooperative Limited предусмотрен следующий порядок ценообразования (сшивки №16 л.д. 110-123):

40% суммы среднего значения нижних расценок доставки на условиях FOB Южный/Черное море, опубликованных в еженедельных публикациях в справочниках FERTECON и Argus FMB в течение недели до даты коносамента, в течение недели даты коносамента и в течение недели после даты коносамента, плюс плата за перевозку в отношении каждой поставки (85\$ за м/т в случае транспортировки в порт Парадип на судне, осуществляющем перевозку порядка 40 000 метрических тонн, или 89 \$ за м/т в случае транспортировки в порт Парадип и Кандла на судне, осуществляющем перевозку порядка 40 000 метрических тонн) плюс 60% суммы среднего значения цен на условиях CFR Индия, опубликованных в еженедельных публикациях в справочниках FERTECON и Argus FMB в течение недели до даты коносамента, в течение недели даты коносамента и в течение недели после даты коносамента минус скидка от 3 до 4 процентов в зависимости от величины расчетной цены, а также скидка за налог на фрахт, предоставляемая продавцом. Однако в случае отгрузки в два порта - Парадип и Кандла - к цене прибавляется 0,4\$ за метрическую тонну. Также контракт содержит ссылку на стоимость бункерного топлива и корректировку стоимости продажи товара в случае отклонений цены на бункерное топливо марки IFO 380 est от 650 \$ за тонну.

При этом, в контролируемых сделках налогоплательщика аммиак отгружается Продавцом в течение календарного месяца (то есть - в течение 30 дней) после заключения очередного дополнительного соглашения, оплата за товары производилась в течение 1 - 5 дней, то есть сделки Общества носили спотовый характер.

Учитывая изложенное, ценообразование в указанных контрактах является формульным, соответственно условия данных контрактов не могут быть признаны сопоставимыми с условиями анализируемых в рамках проверки сделок.

Более того, необходимо отметить, что ценообразование в указанных контрактах учитывает средние значения котировок.

Вместе с тем указанные договоры предусматривают ответственность в случае отказа покупателя от поставки ему законтрактованного объема. Так, пунктом 22 договора с Eurochem Antwerpen NV предусмотрено: «в случае, если Покупатель отказывается от поставки ему законтрактованного объема продукции, понесенные Продавцом убытки подлежат возмещению покупателем Продавцу». В пунктах 22 договоров с BASF Intertrade AG и Indian Farmers Fertiliser Cooperative Limited предусмотрено, что любая сторона вправе счесть неисполнение обязательств существенным нарушением договора и подать иск о возмещении ущерба. При этом, Контрактом между ОАО «ТОАЗ» и Nitrochem Distribution AG не предусмотрена ответственность за неполную покупку товара.

Также следует отметить, что указанные контракты заключены в марте и июне 2017 года и с момента их подписания прошло не более 4 месяцев. Документов, касающихся исполнения указанных контрактов налогоплательщиком, представлено не было, а соответственно не представляется возможным установить их фактическое исполнение, а именно фактический порядок определения цены в сделках, который может быть согласован или пересмотрен в дополнительных соглашениях к контракту. Более того, представленный контракт с BASF Intertrade AG не подписан со стороны продавца, что также не позволяет сделать однозначный вывод о принятии продавцом условий данного контракта и их фактической реализации.

Исходя из изложенного, ФНС России обоснованно посчитала, что представленные налогоплательщиком документы не могут являться подтверждением необходимости использования в контролируемых сделках котировального периода и применения скидок к цене товара.

Также в ходе проверки было установлено, что в Приложении № 3 к Документации (сшивки №17 л.д. 132-137) содержится информация, полученная ОАО «Тольяттиазот» от налоговых органов Швейцарии, из которой следует, что рентабельность продаж по двум

контрактам реализации аммиака у компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG составляет 3,45%.

При этом в Письме указано, что «учитывались только операции по реализации аммиака независимым с компанией лицом». Следовательно, в рамках реализации NITROCHEM DISTRIBUTION AG аммиака, приобретенного у ОАО «Тольяттиазот», также имели место и операции с взаимозависимыми лицами.

Согласно подпункту 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ рентабельность продаж используется при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые не являются взаимозависимыми с ним, а также при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, не являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые являются взаимозависимыми с ним.

Таким образом, использование показателя рентабельности продаж для целей применения метода сопоставимой рентабельности нельзя признать правомерным с точки зрения соответствия критерию подпункта 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ.

Более того налогоплательщиком не был представлен расчет показателя рентабельности (методика расчета) указанного в Письме, что фактически исключает возможность применения метода сопоставимой рентабельности, поскольку нарушаются нормы п. 6 ст. 105.7 НК РФ в части полноты и достоверности исходных данных, используемых для применения метода.

Следует отметить, что согласно Письму, полученному ОАО «Тольяттиазот» от налоговых органов Швейцарии, рентабельность продаж по двум контрактам реализации аммиака у компании NITROCHEM DISTRIBUTION AG составляет 3,45%.

При этом указанная информация налоговых органов Швейцарии содержит единый (общий) показатель рентабельности продаж по двум договорам: от 15.12.2011 № 643/00206492/11121 и от 17.08.2010 № 643/00206492/10088.

По каждому из указанных контрактов было совершено множество сделок. Реализация аммиака осуществлялась по различным ценам, в разные периоды, с разными базисами поставки, что указывает на различия в осуществляемых NITROCHEM DISTRIBUTION AG функциях и принимаемых рисках. При этом, налогоплательщиком указанные различия в ходе применения метода сопоставимой рентабельности учтены не были, а соответственно сделки были сгруппированы налогоплательщиком неправомечно.

Более того, в ходе проверки было установлено, что компании, отобранные налогоплательщиком с целью расчета рыночного интервала рентабельности, не могут быть признаны сопоставимыми с проверяемой контролируемой сделкой, поскольку не соответствуют условиям, указанным в пункте 5 статьи 105.8 НК РФ. В отношении довода налогоплательщика о том, что ФНС России не подтвердил надлежащим образом приводимую им информацию, ФНС России указала, что в Приложениях № 5-7 содержатся нотариально заверенные переводы документов, представленных налогоплательщику, а также письмо компании Bureau van Dijk, подтверждающее даты отчетов из базы данных.

Учитывая изложенное, метод, примененный налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Следовательно, на основании пункта 5 статьи 105.17 НК РФ в целях проверки цен в контролируемых сделках возможно применение иного метода, предусмотренного пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ.

В отношении необходимости корректировки котировок информационно-ценовых агентств на объем ФНС России указала следующее.

В ходе проверки было установлено, что поставки в адрес NITROCHEM осуществлялись только при условии наличия договоренности о последующей реализации товара. Ответственность Покупателя за покупку меньшего объема товара Контрактом не

предусмотрена. Исходя из изложенного, условия заключенного Контракта не снимали с ОАО «Тольяттиазот» рисков застоя продукции или риска остановки производства.

Довод о необходимости представления скидки строится налогоплательщиком исключительно на факте поставки на мировой рынок большого объема товара, что без соблюдения определенных факторов, о которых также заявляет (снятие рисков с налогоплательщика), не может являться обоснованием в её представлении.

Объем аммиака, поставляемый ОАО «Тольяттиазот» на экспорт, обусловлен спросом на указанный продукт на мировом рынке. ОАО «Тольяттиазот» один из крупнейших поставщиков указанной продукции в мире, который стабильно поставляет на мировой рынок в среднем 1,5 млн. тонн аммиака в год: 2008 г. - 1,5 млн. тонн; 2009 г. - 1,3 млн. тонн; 2010 г. - 1,3 млн. тонн; 2011 г. - 1,7 млн. тонн; 2012 г. - 1,5 млн. тонн.

Объемы аммиака, поставляемые ОАО «Тольяттиазот», могут оказывать значительное влияние на уровень цен на мировом рынке, так при сокращении производства, предложение на рынке уменьшается, что при стабильном спросе приводит к увеличению цен. Данные выводы налогового органа подтверждаются данными из еженедельных обзоров Аргус. Так, в обзоре Аргус «Аммиак» №8 от 23.02.2012 (сшивка №16 л.д. 124-128), указано: «Поставки аммиака в Южный сокращены и поставщики удерживают цены. Тольятти Азот осуществляет производство в сокращенном режиме, также, как и ОПЗ и Стирол Горловка». В еженедельном обзоре Аргус «Аммиак» №10 от 08.03.2012, указано:

«Цена на аммиак в Южном вероятно увеличится в ближайшие недели из-за сокращения доступных объемов у поставщиков, тем временем, цена на аммиак ниже цены аммиака в Вентспилсе. Поставки аммиака в Южный несомненно сокращены по сравнению с январем-февралем, но всё ещё остаются непроданные мартовские объемы аммиака. Тольятти Азот осуществляет производство аммиака на четырёх производственных линиях, но объемы выпуска 90-100.000 тонн эквивалентны 3,5 линиям. В марте Nitrochem планирует отправить из Южного 115.000 тонн аммиака включая 15.000 своповского аммиака. ОПЗ не планирует возобновлять в марте производство аммиака на второй производственной линии, другие украинские производители не планируют увеличивать объемы производства аммиака в марте. Некоторые поставщики говорят, что данная ситуация сохранится до того, пока цены не достигнут \$420 за тонну, фоб».

В еженедельном обзоре Аргус «Аммиак» №11 от 15.03.2012, указано: «Сокращение объемов производств аммиака в России и Украине оказывает влияние на уменьшение поставок аммиака из Южного в марте и, как следствие, на изменение фоб цен. На фоне ограничения доступных объемов в Катаре и устойчивого спроса на аммиак в США и Азии возникает повышающая цены тенденция...» «ТольяттиАзот начинает наращивать объемы производства аммиака и в настоящее время осуществляет производство на 3-4 производственных линиях, а в ближайшее время планирует запуск пятой производственной линии...».

Указанные обстоятельства однозначно говорят о зависимости объема продаж, поставляемого ОАО «Тольяттиазот» на мировой рынок, исключительно от рыночных факторов (спроса), и о возможности налогоплательщика оказывать существенное влияние на уровень мировых цен (предложение).

Кроме того, в соответствии с представленными пояснениями агентством Fertecop публикуются котировки, сформированные на основании сделок на условиях спот и контрактных сделок.

Соответственно в диапазон цен, публикуемый агентствами Аргус и Fertecop, входят как сделки на условия спот, так и сделки по долгосрочным контрактам, при этом налоговым органом используется самая минимальная из указанных цен.

Следует отметить, что сопоставимость данных агентства Аргус и Fertecop условиям контролируемых сделок, в том числе по объему поставки, была подтверждена судами в ходе рассмотрения дел с участием налоговых органов и ПАО "Тольяттиазот" №№ А40-6292/13-115-14, А40-35382/13-91-118 и А40-243849/2016-108-2201.

При этом, доводы, представленные налогоплательщиком в ходе рассмотрения материалов проверки, приняты в части необходимости уточнения расчета сумм корректировки на базис поставки и необходимости использования данных информационно-ценового агентства Fertecon.

Как следует из решения ФНС России на стадии рассмотрения возражений ПАО «Тольяттиазот» (далее - ПАО «ТОАЗ», Общество), считало, что котировки ИЦА Аргус Медиа (далее - компания Аргус) основаны не на анализе реально осуществленных и документально подтвержденных сделках, а фактически на оценке ситуации на рынке сотрудниками компании Аргус с учетом проводимых ими опросов.

Общество также указывало, что котировки Аргус обладают рядом особенностей: учитываются преимущественно спотовые цены; при недостатке информации цены моделируются методом нетбэк; при недостатке информации о подтвержденных сделках могут быть опубликованы номинальные цены — т.е. предложения компаний, которые могли не привести к реальной сделке; усредняются цены, сформированные в разный момент времени; цены не учитывают объемы поставляемых партий; публикуемые цены не имеют привязки к конкретному рынку сбыта (по месту нахождения конечного потребителя) и пр.

Общество также отмечало, что цены компании Аргус являются справочными, носят ориентировочный характер и могут в связи с этим заметно отклоняться от цен фактических сделок.

«С целью определения рыночного уровня цен на аммиак на базисе FOB Южный для поставок в 2012 году с учетом специфики конкретных сделок Общество обратилось в информационно-ценовое агентство Arsus, которому был передан Договор от 15.12.2011 № 643/00206492/11121, дополнительные соглашения и первичная документация» (стр. 3 Дополнительных пояснений б/д б/н и стр. 16 Консолидированных пояснений от 13.06.2018г).

Компанией Аргус была подготовлена Методика определения диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный, в которой оно предложило подход к определению рыночной цены для поставок Общества в 2012 году, основанный на необходимости определения расчетного показателя (Index fob Yuzhny).

На странице 4 представленных дополнительных пояснений Общество указывает «Несмотря на то, что Методика Аргус для поставок ПАО «Тольяттиазот» распространяется на поставки аммиака по аммиакопроводу, Общество считает, что выводы, лежащие в ее основе, могут быть использованы в рамках рассмотрения настоящего дела».

Общество отмечает, что в Методике для поставок ПАО «Тольяттиазот» Аргус предлагает собственный подход к котировальному периоду для определения рыночной цены в отношении поставок Общества. Общество полагает, что данный подход может быть применим и в отношении поставок аммиака по железной дороге.

На основании вышеуказанной Методики, Общество делает контррасчет доначислений (приложение № 4 к Дополнительным пояснениям) и указывает, что «сумма заниженной выручки не могла быть более чем 68 876 523руб., и соответственно, сумма заниженного налога не могла быть более 13 775 305 руб., а не 30 296 616 руб. как определил Налоговый орган на основе котировок fob Вентспилс». (стр.11 Дополнительных пояснений).

Также Общество в представленных Дополнительных пояснениях (стр. 2) приходит к выводу, что определение рыночных цен с использованием котировок информационно-ценового агентства Аргус соответствует п. 1 ст. 105.6 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Также Общество ссылается на сложившуюся судебную практику (Определение ВАС РФ от 05.09.2012г № ВАС-8277/12 ООО «Лукойл-Коми», Решение Арбитражного суда г. Москвы по делу № А40-123426/16 ЗАО «Нефтяная компания Дулисьма» и судебные дела с

участием Общества и Заявителя №№ А40-6292/13-115-14, А40-35382/13-91-118 и А40-243849/2016-108-2201), которая подтверждает правомерность использования для определения рыночных цен данных информационно-ценовых агентств (Argus, Platts) (стр. 2-3 Дополнительных пояснений).

Суд отклоняет доводы общества относительно необходимости в рассматриваемом случае применять представленную в суд методику Методика Аргус для поставок ПАО «Тольяттиазот», поскольку она разработана и распространяется на поставки аммиака по аммиакопроводу и не учитывает специфику рассматриваемой ситуации по поставке аммиака по железнодорожному транспорту.

Более того, само общество применяет данную методику не полностью, используя лишь подход к котировальному периоду для определения рыночной цены в отношении поставок Общества, искажая в целом смысл методики Аргус.

Из методики определения диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный в 2012 году, подготовленной компанией Аргус, (далее - Методика) следуют следующие выводы (стр. 4 методики):

- На рынке аммиака существует несколько ценовых ориентиров - цены отгрузки fob в основных производственных регионах и цены cfr на конечных рынках потребления.

- Диапазон рыночных цен на аммиак может формироваться ценами конечных рынков cfr, приведенных к базису отгрузки (fob Южный).

- Результатом приведения котировок cfr к базису отгрузки (fob Южный) является расчетный показатель, который в настоящей методике именуется Index fob Yuzhny.

- Приведение цен cfr к базису отгрузки fob Южный производится путем вычитания из цен cfr дифференциала, представляющего собой сумму расходов и маржи торговой компании, необходимых для доставки и реализации аммиака от порта погрузки до порта назначения конечным покупателям.

- Для расчета показателя Index fob Yuzhny проводится оценка направлений поставок аммиака, рассчитывается ценовой период, внутри которого выбирается минимальная рыночная цена cfr конечного рынка (соответствующая направлению поставки), и с помощью дифференциалов цена cfr приводится к базису fob.

- Ценовой период - это временной интервал, в течение которого заключена сделка на продажу товара на условиях cfr, погруженного в определенный период на судно в порту Южный. Дата начала ценового периода для каждой партии соответствует дате за 40 дней до погрузки на судно в порту Южный. Дата окончания - дата погрузки на судно в порту южный минус 1 день. В полученном ценовом периоде выбирается минимальная цена cfr, соответствующая направлению поставки.

В 2012 году из порта Южный осуществлялись поставки аммиака ПАО «Тольяттиазот» в страны Европы, Африки, США и Азии, т.е. по 4 направлениям (стр. 15 методики).

Компания Аргус указывает, что в зависимости от направления поставки импорт аммиака может облагаться пошлиной. Соответственно, при поставках в те страны, где взимаются импортные пошлины на аммиак, к ценам cfr применяется скидка на размер импортной пошлины (стр. 17 методики).

Импорт аммиака в страны ЕС из России в 2012 году облагался пошлиной в размере 5,5% и Аргус применил скидку в размере импортной пошлины 5,5% (стр. 18 методики).

Инспекция, проанализировав представленную Методику, пришла к выводу о необходимости предоставления компанией Аргус пояснений по ряду вопросов.

Управление трансфертного ценообразования ФНС России (ФНС России привлечено к участию в деле в качестве третьего лица на стороне Заявителя) письмом от 14.06.2018 г № 13-1-06/0019 обратилось в Филиал компании с ограниченной ответственностью по акциям «Аргус Медиа (Раша) Лимитед» с просьбой предоставить пояснения по возникшим вопросам в отношении вышеуказанной Методики.

26.06.2018г Аргус письмом исх.№ 200/18 был представлен ответ в адрес ФНС

Управления трансфертного ценообразования ФНС России с доверенностью на подписанта (приложение № 2).

На поставленные налоговым органом вопросы Аргус в письме от 26.06.2018 г №200/18 ответил следующее: «Вопросы:

1) Расчеты диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный, произведенные в Методике, осуществлялись в том числе на основе дополнительных соглашений к контракту на поставку аммиака №643/00206492/11121 от 15.12.2011, заключенного между ПАО «ТОАЗ» и Nitrochem Distribution AG, или только на основании контракта на поставку аммиака №643/00206492/11121 от 15.12.2011, заключенного между ПАО «ТОАЗ» и Nitrochem Distribution AG, и коносаментов, указанных в Таблицах 7-10 Методики.

2) Методика Аргус Медиа использует вероятную дату согласования цены на аммиак между ПАО «ТОАЗ» и Nitrochem Distribution AG в рамках ценового периода в отношении каждой погрузки аммиака на танкере в порту Южный для нахождения минимальной цены (минимальной котировки Argus ammonia cfr)?

3) В соответствии с опубликованной Методикой и Спецификацией Argus FMB Аммиак по спотовым ценам реализуются партии продукта, которые должны быть отгружены в течение 30-40 дней с момента заключения сделки. Правильно ли мы понимаем, что используемые в Методике Аргус Медиа котировки Ammonia cfr NWE inc duty spot, Ammonia cfr north Africa spot, Ammonia cfr India spot, Ammonia cfr Far East Asia (excl Taiwan) spot, Ammonia cfr Тампа spot, Ammonia отражают сделки, по которым реализуется товар, который должен быть погружен на борт судна в порту отгрузки в течение 30-40 дней с момента заключения сделки?

Ответ Argus Media:

1) Расчеты диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный, произведенные в Методике, осуществлялись на основании контракта на поставку аммиака № 643/00206492/11121 от 15.12.2011, заключенного между ПАО «ТОАЗ» и Nitrochem Distribution AG, и коносаментов, указанных в Таблицах 7-10 Методики. Дополнительные соглашения к контракту на поставку аммиака № 643/00206492/11121 от 15.12.2011 в расчетах не использовались.

2) В методике для нахождения минимальной котировки Argus ammonia cfr используется вероятный диапазон согласования цены (ценовой период), в который может попадать дата согласования цены между крупным производителем аммиака и торговой компанией, осуществляющей его сбыт на конечных рынках. Определение конкретной вероятной даты не производится.

3) Да, используемые в Методике Аргус Медиа котировки Ammonia cfr NWE inc duty spot, Ammonia cfr north Africa spot, Ammonia cfr India spot, Ammonia cfr Far East Asia (excl Taiwan) spot, Ammonia cfr Тампа spot отражают сделки, по которым реализуется товар, который должен быть погружен на борт судна в порту отгрузки в течение 30-40 дней с момента заключения сделки.

2. Вопросы:

1) Методика учитывает рынок конечного покупателя аммиака производства ПАО «ТОАЗ» для целей нахождения минимальной цены (котировки cfr) путем использования соответствующей котировки Ammonia Argus cfr, отражающей цены на аммиак в ценовом регионе, определенном компанией Аргус Медиа в зависимости от места фактической поставки (фактического направления поставок) аммиака производства ПАО «ТОАЗ» в 2012 в пользу конечных покупателей по данным коносаментов?

2) Насколько корректно использование котировки Argus ammonia cfr ценового региона, не соответствующего месту фактической поставки (фактическому направлению поставок) аммиака производства ПАО «ТОАЗ» в 2012 в пользу конечных покупателей?

Ответ Argus Media:

1) Методика Аргус Медиа учитывает рынок конечного покупателя аммиака производства ПАО «ТОАЗ» для целей нахождения минимальной цены (котировки cfr)

путем использования соответствующей котировки Ammonia Argus cfr, отражающей цены на аммиак в ценовом регионе, определенном компанией Argus для каждой фактической отгрузки аммиака производства ПАО «ТОАЗ» в 2012 г. в зависимости от порта назначения на основе информации из коносаментов.

2) Все поставки аммиака производства ПАО «ТОАЗ» в 2012 в пользу конечных покупателей, согласно имеющимся данным коносаментов, могут быть соотнесены с соответствующим ценовыми регионами cfr. Использование ценового региона, не соответствующего месту фактической поставки, предполагает иной способ расчета и в Методике не рассматривается.

3. Вопрос:

1) В связи с вышеизложенным, подтвердите обоснованность применения скидки в размере 5,5% к значениям котировки Ammonia cfr NWE inc duty spot при расчете диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный в 2012 со ссылкой на применимое таможенное регулирование. Требуется ли корректировка расчета в Методике в этой связи.

Ответ Argus Media:

1) К значениям котировки Ammonia cfr NWE inc duty spot при расчете диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный в 2012 должна применяться скидка 2%, т.к. в связи с Постановлением Комиссии (ЕС) от 11 мая 2011 года №512/2011, поставки аммиака из России подпадали под условия обобщенного льготного таможенного режима ЕС и к ним, в соответствии с Постановлением Совета (ЕС) от 22 июля 2008 года № 732/2008, была применима льготная пошлина в 2%.

Компания Argus считает необходимым произвести корректировку расчета показателя Index fob Южный за 2012 г. по поставкам в Северо-Западную Европу и, соответственно, текста Методики.

4. Вопрос:

1) На основании вышеизложенного, просим обосновать причины, по которым при расчете дифференциала в отношении ценового региона Северо-Западная Европа используется котировка Ammonia cfr NWE inc duty spot без исключения величины пошлины на импорт аммиака в страны ЕС. Требуется ли корректировка расчета в Методике в этой связи.

Ответ Argus Media:

1) С учетом ответа на вопрос №3 компания Argus считает необходимым внести корректировку в расчет дифференциала и, соответственно, в расчеты показателя Index fob Южный за 2012 г. по поставкам в Северо-Западную Европу и в текст Методики.

5. Вопрос:

Осуществляло ли компания Аргус Медиа подготовку для ПАО «ТОАЗ» аналогичных методик определения диапазона рыночных цен для сделок, совершенных ПАО ТОАЗ в рамках контрактов от 15.12.2011 № 643/00206492/11122, от 17.08.2010 № 643/00206492/10088?

Ответ Argus Media:

1) Агентство Argus не осуществляло подготовку методик определения диапазона рыночных цен для сделок, совершенных ПАО «ТОАЗ» в рамках контрактов от 15.12.2011 № 643/00206492/11122, от 17.08.2010 № 643/00206492/10088.

Как следует из приведенного выше письма, компанией Аргус был допущен ряд ошибок при формировании Методики определения диапазона рыночных цен на аммиак на базисе fob Южный в 2012 году для ПАО «Тольяттиазот», которые повлияли на итоговые расчеты, произведенные компанией Аргус для ПАО «Тольяттиазот».

Кроме того, компания Аргус указывает на необходимость внесения корректировок в расчеты, изложенные в Методике.

Таким образом, суд отклоняет доводы ответчика со ссылкой на указанную методику.

Согласно пункту 6 статьи 105.9 НК РФ при использовании данных информационно-

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

Налоговым органом установлено и не оспаривается Обществом, что цена на каждую партию товара устанавливалась отдельно в ежемесячных дополнительных соглашениях к договору и являлась фиксированной величиной для поставок на соответствующий месяц, так как в Контракте на поставку аммиака не указан период формирования цены.

По сути с учетом ежемесячного заключения дополнительных соглашений рассматриваемые сделки, совершенные налогоплательщиком носили спотовый характер.

Как ранее указывалось судом, из письма Минфина России от 16 августа 2013 г. № 03-01-18/33535 следует, что в соответствии с пунктом 4 статьи 105.9 НК РФ при расчете интервала рыночных цен для определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в отношении контролируемых сделок необходимо учитывать две возможных ситуации:

- 1) в соответствии с договором цена фиксируется;
- 2) в соответствии с договором определяется методика расчета цены, формула или иной порядок расчета.

В первой ситуации, в случае, если положения договоров не изменялись с момента их заключения, может использоваться информация, имеющаяся на момент заключения договора, в том числе о сделках налогоплательщика, совершенных с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующих календарному году, в котором был заключен договор (с учетом соблюдения требований к сопоставимости). В случае изменения условий указанных договоров необходимо руководствоваться информацией, имеющейся на момент внесения таких изменений.

В соответствии с подходом, используемым налоговым органом, применяется котировка FOB Южный, действующая на дату, предшествующую дате дополнительного соглашения, в котором определяется цена товара.

В соответствии с Методологией компании Аргус указанная котировка действует в течении 30 дней с момента опубликования, что соответствует фактическим периодам поставки.

В соответствии с Руководством по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017) в отношении трансфертного ценообразования налоговым органом при определении с использованием котировок рыночной цены в сырьевых поставках для целей налогообложения необходимо использовать дату определения цены в соответствии с условиями контрактов (Chapter II Part II: Traditional transaction methods B.1).

Руководство ОЭСР - это документ, подготовленный Организацией экономического сотрудничества и развития, который содержит рекомендации по определению налоговых последствий сделок между взаимозависимыми лицами (трансфертное ценообразование).

В Российской Федерации правила налогообложения контролируемых сделок установлены разделом V.I Налогового кодекса Российской Федерации.

Особые правила трансфертного ценообразования были введены в России с 01 января 2012 года, так нормы Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" в части регламентации налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами основаны на

международных принципах трансфертного ценообразования, изложенных в принятом в 1995 г. Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).

Последнее выступает "основным рекомендательно-методическим документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования, положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира, в том числе тех, которые не являются участниками ОЭСР".

Кроме того, суды также исходят из необходимости руководствоваться документами ОЭСР, так Пленумом Верховного суда Российской Федерации в Постановлении от 10.10.2003 № 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации" рекомендовано использовать акты международных организаций в случае возникновения затруднений при толковании общепризнанных принципов и норм международного права, международных договоров Российской Федерации.

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654 Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал признается "документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения". Таким образом, Модельная конвенция ОЭСР и Комментарии к ней в зависимости от конкретного дела могут рассматриваться в качестве дополнительного источника толкования международного договора.

Таким образом, с учетом вышеуказанных положений Налогового кодекса Российской Федерации и позиции Минфина России, в отношении порядка применения метода сопоставимых рыночных цен необходимо использовать котировку, действующую на дату, предшествующую дате дополнительного соглашения, в котором определяется цена товара.

Таким образом, ФНС России обоснованно пришла к выводу, что в результате применения ПАО «ТО АЗ» несоответствующих рыночным цен в сделках по реализации аммиака взаимозависимому лицу NITROCHEM DISTRIBUTION AG по контракту от 17.08.2010 № 643/00206492/10088 ФНС России установлено занижение налоговой базы на сумму 151 483 079 руб.

В соответствии со статьей 284 НК РФ налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в 2012 году составляла 20%.

Следовательно, сумма неуплаченного налога на прибыль от совершения анализируемых сделок в 2012 году составила 30 296 616 руб., в том числе:

- в федеральный бюджет - 3 029 662 руб.
- в бюджет субъекта федерации - 27 266 954 руб.

Учитывая вышеизложенное, Решение ФНС России от 01.11.2017 № 13-1-14/0134дсп в части дополнительного начисления налога на прибыль обществу является законным и обоснованным, как и требования инспекции о его взыскании.

В соответствии с п.п. 1 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 45 НК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 75 НК РФ в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки подлежит уплате сумма пени, которая согласно п. 2 ст. 75 НК РФ уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством

о налогах и сборах дня уплаты налога. Пени за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Решением ФНС России от 01.11.2017 № 13-1-14/0134дсп Обществу также начислены пени по налогу на прибыль по состоянию на 01.11.2017 в размере 12440233 руб., в том числе: - в федеральный бюджет - 1 144 900 руб.; - в бюджет субъекта федерации - 11 295 333 руб.

Однако в ходе судебного разбирательства с учетом возражений и ходатайства ответчика между Инспекцией и ПАО «ТОАЗ» была проведена сверка расчета пени.

По результатам проведенной сверки Инспекцией составлен «Акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам» № 5530 по состоянию на 01.11.2017 г и «Акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам» № 5531 по состоянию на 09.11.2017 г.

По результатам проведенной сверки расчета пени Обществом представлено письмо от 10.04.2018 № И-2018-ФЭБ/10-2267, из которого следует, что при расчете пени Инспекцией не учтена переплата по налогу на прибыль организации, образовавшаяся в связи с подачей ПАО «ТОАЗ» налоговой декларации за 9 месяцев 2017 года по налогу на прибыль к уменьшению:

- в федеральный бюджет 6 244 213 руб.;
- в бюджет субъекта в размере 34 028 915 руб.

Инспекцией произведен расчет пени с учетом переплаты, образовавшейся в связи с подачей налоговой декларации за 9 месяцев 2017 г, в результате произведенного расчета установлено, что сумма пени, подлежащая уплате в бюджет субъекта Российской Федерации была завышена на 1 365 руб.

Таким образом, с учетом принятого судом уточнения размер требований инспекции подлежит взысканию с Общества задолженность по решению ФНС России от 01.11.2017 № 13-1-14/0133дсп в части начисления пени по состоянию на 01.11.2017 в размере 12438868 руб., в том числе:

- в федеральный бюджет в размере 1 144 899 руб.,
- в бюджет субъекта в размере 11 293 969 руб.

Поскольку согласно материалам дела налог на прибыль в размере 30296616 руб. не был уплачен ПАО "Тольяттиазот" своевременно, в установленный законом срок, то налоговым органом заинтересованному лицу обоснованно были начислены и предъявлены к уплате пени по указанному налогу по состоянию на 01.11.2017 в размере 12438868 руб. согласно уточненному расчету.

Правильность расчета пени судом проверена, он признан обоснованным, доказательств обратного заявитель суду не представил.

Заинтересованное лицо не представило доказательств своевременной уплаты налога на прибыль в размере 30296616 руб. и не произвело уплату пени по состоянию на 01.11.2017 в размере 12438868 руб., а всего 42735484 руб.

При таких обстоятельствах на основании изложенного суд считает требования инспекции обоснованными и подлежащими полному удовлетворению.

На основании статьи 102, части 1 статьи 110 АПК РФ, статьи 333.17, 333.21 Налогового кодекса Российской Федерации судебные расходы по государственной пошлине следует отнести на заинтересованное лицо и взыскать в размере 200000 руб. с него в доход федерального бюджета, поскольку пошлина не была уплачена при подаче заявления ввиду освобождения налогового органа от ее уплаты в силу подпункта 1.1. пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации.

Руководствуясь ст. 110, 176, 180-182, 216
Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

Р Е Ш И Л:

1. Заявленные требования удовлетворить.

Взыскать с Публичного акционерного общества "Тольяттиазот" в доход соответствующего бюджета задолженность в общем размере 42736849 руб., из них по налогу на прибыль организаций в размере 30296616 руб. и пени в размере 12440233 руб.

2. Взыскать с Публичного акционерного общества "Тольяттиазот" в доход федерального бюджета государственную пошлину в размере 200000 руб.

Решение может быть обжаловано в течение месяца со дня принятия в Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд, г.Самара в течение месяца со дня принятия с направлением апелляционной жалобы через Арбитражный суд Самарской области.

Судья

_____ / О.В. Мешкова