

## Налоговый обзор для директоров налоговых управлений

Июль – выпуск №12/17

### Второе судебное дело по трансфертному ценообразованию (дело ПАО «Уралкалий» / № А40-29025/17-75-227)

- ❖ *Трансфертное ценообразование*
- ❖ *Метод сопоставимой рентабельности и методы ТЦО, установленные ст.105.7 НК РФ*
- ❖ *Дело НК «Дулисьма»*
- ❖ *Зарубежные трейдеры*
- ❖ *Benchmarking TP study*
- ❖ *URALKALI TRADING SA*
- ❖ *Построение интервала рентабельности*
- ❖ *OECD Transfer Pricing Guidelines*
- ❖ *Контролируемые сделки*
- ❖ *Рентабельность продаж*

Спустя почти месяц после вынесения судьей Н.А. Нагорной (16.06.2017) размещен текст решения по делу ПАО «Уралкалий» (далее «Уралкалий») – второму в актуальной российской практике судебному делу по ТЦО (после ЗАО «НК Дулисьма»), где стороной процесса (как и полагается) выступает ФНС России. Первый раунд завершен в пользу Уралкалия<sup>1</sup>.

Ниже мы приводим обзор обстоятельств этого дела, а также любопытных особенностей данного дела и возможных последствий для налогоплательщиков, имеющих сделки, подпадающие под действие российских правил ТЦО.

#### Обстоятельства дела

- После анализа уведомления ПАО Уралкалий о контролируемых сделках за 2012 год ФНС России вынесло решение о проведении проверки по ТЦО в отношении экспортных сделок (далее «Контролируемые сделки») по реализации хлористого

<sup>1</sup> [http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/2edcc7de-a304-4006-b67f-5ccebdf15261/A40-29025-2017\\_20170616\\_Reshenija\\_i\\_postanovlenija.pdf](http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/2edcc7de-a304-4006-b67f-5ccebdf15261/A40-29025-2017_20170616_Reshenija_i_postanovlenija.pdf)



калия в адрес взаимозависимого швейцарского трейдера URALKALI TRADING SA (далее «UT SA»).

- Для подтверждения соответствия цен по Контролируемым сделкам рыночному уровню *Уралкалий применил метод сопоставимой рентабельности (далее «СР») с тестированием рентабельности продаж UT SA.*
- Указанный подход *был закреплён Уралкалием в документации по ТЦО*, которая была предоставлена ФНС России в рамках проведения налоговой проверки по ТЦО.
- По результатам осуществления проверки ФНС России сочла цены реализации указанных товаров заниженными на 203,3 миллиона долларов США, что привело к занижению налоговых обязательств Уралкалия на сумму 980,2 млн. руб.
- По итогам проведенного судебного заседания арбитражный суд г. Москвы (далее «Суд») *принял решение в пользу Уралкалий*, посчитав решение ФНС России необоснованным.

## В деталях

Как мы отметили ранее, для Контролируемой сделки Уралкалий применил метод СР, в то время как ФНС России использовала метод сопоставимых рыночных цен (далее «СРЦ»).

В то же время, для более четкого понимания правомерности использования каждого из методов ТЦО к рассматриваемой ситуации далее мы приводим наши комментарии в разрезе порядка применения методов ТЦО, предусмотренных Разделом V.1 НК РФ, к рассматриваемой ситуации.

Как известно, ст. 105.17 НК РФ предусматривает 5 основных методов ТЦО, это

1. метод СРЦ - аналог метода comparable uncontrolled price (CUP) по терминологии ОЭСР;
2. метод цены последующей реализации (далее «ЦПР») – аналог метода resale price по терминологии ОЭСР;
3. затратный метод – аналог метода cost plus по терминологии ОЭСР;
4. метод СР – аналог метода transactional net margin method (TNMM) по терминологии ОЭСР;
5. метод распределения прибыли – аналог метода profit split по терминологии ОЭСР

Согласно положениям Раздела V.1 НК РФ метод СРЦ имеет наибольший приоритет за исключением случаев перепродажи (без переработки) товаров в адрес независимых лиц, приобретённых по контролируемой сделке, где наибольший приоритет имеет метод ЦПР.

Методы СР и затратный (и метод ЦПР в случаях, не указанных выше) не имеют прямого приоритета, однако Раздел V.1 указывает, что метод СР может применяться в случае, если

методы ЦПР и затратный не позволяют получить однозначный вывод в отношении того, является ли цена рыночной. Таким образом, предполагается, что метод СР должен применяться после анализа применимости методов ЦПР и затратного.

Что касается метода распределения прибыли, то он имеет прямой наименьший приоритет из указанных методов.

Таким образом, в рассматриваемом случае порядок применения методов ТЦО мог бы выглядеть следующим образом: 1 – метод ЦПР, 2 – метод СРЦ, 3 – затратный метод, 4 – метод СР, 5 – метод распределения прибыли.

В то же время здесь необходимо учитывать *важную особенность п. 5 ст. 105.17 НК РФ*, который предусматривает, что в случае если налогоплательщик уже применил какой-либо из указанных методов ТЦО к контролируемой сделке, *налоговый орган не может использовать другой метод пока не докажет, что метод, примененный налогоплательщиком, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.*

Следовательно, учитывая, что Уралкалий предоставил ФНС России документацию по ТЦО, в которой был использован метод СР, в рассматриваемом случае порядок применения методов ТЦО в рамках налоговой проверки по ТЦО выглядит следующим образом: 1 – метод СР, 2 – метод ЦПР, 3 – метод СРЦ, 4 – затратный метод, 5 – метод распределения прибыли.

Несмотря на то, что, теоретически, к рассматриваемому случаю возможно применение всех 5 указанных методов ТЦО, далее мы подробно описываем метод СР (так как он был применен самим Обществом и должен был быть оспорен ФНС России для применения иных методов ТЦО) и метод СРЦ (так как этот метод был предложен ФНС России в качестве альтернативного и, кроме того, он наиболее распространен для сделок с сырьевыми товарами). Промежуточный между ними метод ЦПР не анализируется нами детально так как на практике его применение крайне ограничено (особенно при тестировании зарубежных компаний) в силу отсутствия возможности получить надежные данные о валовой рентабельности сопоставимых компаний. Кроме того, данный метод (как и два остальных, затратный метод и метод распределения прибыли) не были применены ни самим Уралкалием, ни ФНС России.

## Метод сопоставимой рентабельности (СР)

### Позиция ПАО Уралкалий

Исходя из деталей судебного решения можно сделать вывод, что в рамках применения метода СР Уралкалий тестировал рентабельность продаж зарубежного трейдера (UT SA), рассчитанную на финансовых результатах, агрегированных за год (1,81%).



Для определения рыночного уровня рентабельности *использовалось сравнительное исследование (подготовленное PWC) по мировым сопоставимым трейдерам (1.83 – 5.59%)*.

### Позиция ФНС РФ и суда

В рамках оспаривания применимости метода CP ФНС России использовало следующие аргументы:

- *Перепродажа UT SA товаров, в том числе, в пользу взаимозависимых компаний делает невозможным применение метода CP.*

ФНС России утверждала, что UT SA осуществляет перепродажу купленной продукции, в том числе, в пользу взаимозависимых лиц, что препятствует точному применению метода CP при тестировании финансовых показателей UT SA.

Суд. Согласно информации, предоставленной Уралкалием в Суд, доля продукции, реализуемой UT SA в адрес взаимозависимых лиц, составляла менее 10%. В этой связи Суд отметил, что данная доля была незначительной и не оказала сильного влияния на конечный результат рентабельности UT SA. Кроме того, Суд также отметил, что после исключения данной части перепродаж из расчета рентабельности UT SA, конечный показатель все равно остаётся в пределах рыночного интервала.

**Мнение SHARP:** действительно, в случае если трейдер в дальнейшем реализует весь объем продукции в адрес взаимозависимого лица, оценка его рентабельности не позволяет подтвердить цену продажи продукции на трейдера. При этом, с одной стороны незначительный объем такой перепродажи уменьшает возможный масштаб неточностей, как и отметил Суд, однако с другой стороны простое исключение таких продаж из расчета означает, что *в этой части* Контролируемые сделки остаются не протестированными, на что Суд не обращает внимания.

*С точки зрения документальных доказательств*, приведенных Компанией в подтверждение данных о доле независимых покупателей в структуре продаж UT SA, интересно, что суду оказалось достаточным увидеть отчет независимого аудитора УКТ Чикаго – компании, взаимозависимой с UT SA.

Именно аудитор УКТ Чикаго подтвердил, что доля закупок данной компании у UT SA составляет менее 10%. Таким образом, вывод о доле продаж UT SA в адрес независимых покупателей был обоснован в суде «от обратного» ( $90\% = 100\% - 10\%$ ) и дополнительно подтвержден служебной запиской самого UT SA, что устроило суд.

- *Техника расчета рентабельности – учет ряда необоснованных затрат UT SA приводит к ошибкам при расчете рентабельности.*

ФНС России утверждала, что ряд затрат UT SA, учтенных в расчете рентабельности компании, не относится к Контролируемым сделкам, в связи с чем они должны быть

исключены из расчета (в частности, это касается выплат в пользу групповой компании на Гибралтаре).

Суд. Исходя из текста судебного решения можно сделать вывод, что вопрос отнесения спорных затрат к Контролируемой сделке Судом детально не анализировался. Вместо этого Суд только отметил, что даже после исключения данных затрат из расчета рентабельности UT SA, конечный показатель все равно остаётся в пределах рыночного интервала (с учетом совместной корректировки по пункту выше 4,02% вместо 1,81%).

**Мнение SHARP:** вопрос о составе затрат, учитываемых при расчете рентабельности, может быть действительно актуальным, так как на практике довольно часто зарубежные трейдеры могут иметь значительный объем операций с групповыми компаниями, которые потенциально могут не иметь рыночного обоснования. Чрезвычайно важно иметь в виду, *что ФНС России может требовать детального раскрытия отдельных затратных статей зарубежных тестируемых компаний.* При этом в случае отсутствия детализированного обоснования отнесения таких затрат к контролируемым сделкам в заявленных объемах, *такие затраты могут быть исключены из расчета рентабельности, что приведет к ее росту и потенциальному выпадению за пределы рыночного интервала.*

При этом отстаивание обоснованности учета таких затрат в суде *может потребовать раскрытия нежелательной информации о прочих компаниях группы,* а также быть затруднительным, в особенности в случае если такие затраты понесены в пользу компаний, находящихся в юрисдикциях со льготным налогообложением.

- *Вопрос о достаточности объема документального подтверждения финансовых показателей UT SA, использованных при расчете рентабельности по Контролируемой сделке.*

ФНС России утверждала, что Уралкалий не смог предоставить документального подтверждения того, что финансовые показатели UT SA, использованные при расчете рентабельности по Контролируемым сделкам, являются верными.

Суд. В своем решении Суд отметил, что ст. 105.15 НК РФ содержит перечень информации, которую необходимо раскрывать при подготовке документации по ТЦО. Такая информация, в том числе, включает информацию о расходах / доходах, а также полученной по контролируемой сделке рентабельности. Вся необходимая информация была раскрыта Уралкалием в документации по ТЦО. *При этом НК РФ прямо не требует отдельного документального подтверждения верности расчетов тестируемой рентабельности, указанных в документации по ТЦО. В этой связи Суд фактически указал, что если у ФНС России есть подозрения в некорректности предоставленных данных, то бремя доказывания данного факта лежит именно на ФНС России.*



**Мнение SHARP:** вопрос документального подтверждения расчета рентабельности по контролируемой сделке, в особенности по зарубежным тестируемым компаниям, является крайне актуальным, так как в большинстве случаев контролируемая сделка не покрывает 100% оборота тестируемой компании. В этой связи простое использование пакета финансовой отчетности, подтвержденной аудитором, часто не является достаточным и в должной мере информативным.

*Позиция Суда может иметь кардинальное значение, если она будет подтверждена последующими инстанциями, так как в таком случае ФНС России придется самостоятельно искать доказательства расхождений заявленных и реальных финансовых значений тестируемых показателей, что, скорее всего, придется делать посредством запроса информации от зарубежных налоговых органов.*

- **Вопрос о порядке расчета рентабельности – по каждой сделке или группе однородных сделок за год.**

ФНС России утверждала, что *положения НК РФ требуют расчета рентабельности по каждой отдельной сделке (т.е. поставке) даже в случае применения метода СР*, если по таким сделкам нет полного совпадения всех условий, включая предмет сделки. В связи с чем расчет рентабельности УТ SA в целом за календарный год является неправомерным.

Суд. В своем постановлении Суд отметил, что ст.105.7 НК РФ предусматривает возможность группировки однородных сделок, в том числе в рамках применения метода СР. Суд также отметил, что существующие разъяснения Минфина РФ (например, письма Минфина РФ от 16.08.2013 № 03-01-18/33520; от 06.08.2013 № 03-01-18/335320; от 26.12.2016 № 03-012- 11/1/62279) *говорят о том, что налогоплательщики сами принимают решение о включении сделок в группу однородных сделок*. При этом Минфин РФ выделяет 4 условия, совпадение которых по отдельным сделкам позволяет сгруппировать их в группу однородных сделок, в частности, это: (а) совпадение выполняемых функций, (б) совпадение применяемого метода ТЦО, (в) совпадение используемого показателя рентабельности, (г) совпадение используемого сравнительного исследования. Как отметил Суд, согласно предоставленным данным (в частности, уведомление о контролируемых сделках и документация по ТЦО), указанные условия были соблюдены Уралкалием.

В дополнение к вышесказанному Суд согласился с аргументом Уралкалия, что проведение сравнительных исследований, на практике, подразумевает использование данных годовой финансовой отчетности сопоставимых компаний, *так как получение данных о рентабельности, полученной по отдельным сделкам, совершенным сопоставимыми компаниями, является невозможным*. В связи с чем группировка Контролируемых сделок в пределах календарного года является правомерной.

Стоит также отметить, что в указанной части Суд, в том числе, ссылается на положения руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию<sup>2</sup>, отмечающему, что для целей применения методов, основанных на оценке рентабельности (в частности, TNMM – аналога метода CP), *предмет сделки является второстепенным по сравнению с функциональным профилем, что может рассматриваться как подтверждение возможности группировки сделок для подобных методов даже в случае различий в предметах сделок.*

**Мнение SHARP:** вопрос группировки однородных сделок для целей применения методов, основанных на оценке рентабельности, существует давно. Несмотря на множественные разъяснения Минфина РФ и соответствующие положения НК РФ, представители ФНС России последовательно высказывались в пользу позиции, что для группировки сделок необходимо полное совпадение всех группируемых сделок, включая, в том числе, и предмет сделок, в обратном случае требуя производить расчет рентабельности отдельно по каждой сделке.

В этой связи решение Суда является крайне положительным фактором, *так как расчет рентабельности по каждой сделке, в особенности в рамках применения метода CP / TNMM, не соответствует международной практике применения данных методов.* Более того, такой расчет требует дополнительного распределения коммерческих и управленческих расходов на каждую отдельную сделку, что может добавить субъективности проводимым расчетам и снизить надежность получаемых результатов.

- **Сопоставимость компаний в выборке.**

ФНС России утверждала, что ряд компаний в выборке, используемой Уралкалием, не являются сопоставимыми с UT SA, в связи с чем их финансовые показатели не могут быть использованы для построения рыночного интервала рентабельности.

Суд. Текст судебного решения не содержит детального описания того, как налоговый орган оспаривал выборку сопоставимых компаний. В то же время можно сделать вывод, что для оспаривания сопоставимости функционального профиля компаний из выборки и компании UT SA налоговые органы использовали выгрузки, полученные от разработчика баз данных – BVD/Бюро Ван Дайк. Суд заключил, что оспаривание выборки со стороны ФНС России не является обоснованным ввиду того, что:

- а) часть предоставленных ФНС России выгрузок датирована более поздним периодом (например, 2016 годом),
- б) часть выгрузок не была предоставлена в Суд,
- в) информация с официальных сайтов сопоставимых компаний и прочие данные не были приобщены ФНС России к материалам налоговой проверки по ТЦО.

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines / <http://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>



то есть, по большому счету, по причинам технического и процессуального характера.

**Мнение SHARP:** вопрос формирования выборки сопоставимых компаний является одним из самых актуальных на сегодняшний день, в том числе в связи с отсутствием в открытом доступе как судебной практики по данному вопросу, так и соглашений о ценообразовании, предусматривающих применение методов, основанных на оценке рентабельности и требующих проведения сравнительных исследований. *К сожалению, рассматриваемое дело не проливает свет на данную проблему ввиду отсутствия хоть сколько-нибудь подробных комментариев по этому вопросу в тексте судебного решения.*

В то же время одним из возможных промежуточных выводов по данному вопросу может быть то, что при проведении сравнительных исследований крайне желательно сохранять как выгрузки из баз данных, так и скриншоты официальных сайтов компаний из выборки, сделанные на момент проведения сравнительного исследования с указанием соответствующих дат.

Также интересно отметить тот факт, *что в тексте судебного решения нет упоминаний позиции ФНС России в отношении географии поиска сопоставимых компаний.* Из текста решения Суда видно, что в список сопоставимых компаний попали компании, зарегистрированные в широком спектре юрисдикций (Бразилия, Чехия, Япония, Литва, Польша, Румыния, Франция, Украина), что говорит о том, что соответствующий поиск осуществлялся без жесткой географической привязки к юрисдикции UT SA (Швейцария). Хотя в мировой практике такой подход имеет некоторое распространение, в России все же, в подавляющем большинстве случаев, одним из обязательных критериев стратегии поиска является географический критерий рынка, обычно определяемый исходя из юрисдикции тестируемой стороны. Вероятно, что Уралкалий полагал возможным использовать мировой поиск сопоставимых компаний, учитывая широкую географию конечных покупателей продукции UT SA.

Закрепится ли данный подход, а также появятся ли интересные детали по вопросу о порядке отбора компаний исходя из осуществляемых функций, реализуемой ими продукции, масштабов деятельности, возможно, станет ясно при дальнейшем рассмотрении данного дела.

*В дополнение к указанным выше аргументам ФНС России, Суд также самостоятельно отметил ряд дополнительных критериев, учтенных им при принятии решения. В частности, наиболее интересными из них являются следующие:*

- **Финансовый результат трейдера после предложенных ФНС России корректировок.**

Суд отметил, что в случае применения цен, предложенных ФНС России, финансовый результат UT SA значительно уменьшится. В частности, валовая рентабельность продаж уменьшится до 1,5%, а операционная до -3,7%, что говорит о



необоснованности корректировок, рассчитанных ФНС России, так как применение предложенных цен не будет позволять UT SA вести коммерческую деятельность.

**Мнение SHARP:** действительно, размер корректировок, предложенных ФНС России, будет означать выпадение трейдера UT SA ниже минимальной границы рыночного интервала, определенного методом CP. В то же время, учитывая, что размер начислений ФНС России определялся другим методом, а именно методом CPЦ, указанное выпадение может быть использовано только в качестве косвенного аргумента о неточности проведенных расчетов со стороны ФНС России.

- **Наличие мотива налоговой оптимизации.**

*В рамках своего решения Суд, де-факто, отметил, что наличие мотива в проведении налоговой оптимизации должно быть учтено при вынесении решения.*

Суд указал, что в рассматриваемом случае со стороны ФНС России не были предоставлены доказательства таких мотивов у Уралкалия. Кроме того, суд также обратил внимание, что *юрисдикция регистрации компании трейдера UT SA (Швейцария) не является офшорной зоной и предусматривает высокий уровень налогообложения, что также говорит об отсутствии мотива налоговой оптимизации.*

**Мнение SHARP:** изучение судом мотивов в получении налоговой выгоды (налоговой оптимизации) характерно для споров о получении необоснованной налоговой выгоды (53-й Пленум ВАС РФ). В настоящем же деле, спор связан с отдельным типом налоговых проверок (ТЦО). В этой связи доводы, широко применяемые в рамках споров по 53 Пленуму ВАС РФ или споров, связанных с оспариванием применения права на льготы по соглашениям об избежании двойного налогообложения, где также часто анализируется мотив применения таких льгот, в данном деле выглядят несколько неожиданно. С другой стороны, учитывая положения ст.105.1 НК РФ «Взаимозависимые лица» и цели регулирования правил ТЦО именно исключение последствий нерыночного влияния взаимозависимых лиц на результаты сделок как раз и должно достигаться с помощью ТЦО-регулирования. В этом смысле констатировать или оспаривать факт такого влияния взаимозависимых лиц в суде сложно без анализа мотивов сторон сделки.

*Отдельного внимания заслуживает утверждение суда о том, что Швейцария не является офшорной зоной и предусматривает высокий уровень налогообложения.*

Утверждение, как минимум, требующее раскрытия и дополнительной аргументации, без которой текст решения суда в этой части выглядит уязвимым, если не сказать слабым. Так, следует вспомнить крайне распространенную практику (особенно в период проведения рассматриваемой проверки, т.е. 2012 год) выдачи со стороны налоговых органов Швейцарии согласований (рулингов) на возможность применения специальных режимов, позволяющих значительно снизить эффективную ставку



налогообложения. Как известно, в Швейцарии при ряде условий мог быть использован льготный кантональный режим налогообложения, позволяющий существенно снижать налоговую нагрузку торговых компаний. Например, при регистрации в кантоне Solothurn компании могли снижать стандартную эффективную ставку (порядка 24%) почти в 2 раза. Однако эти детали суд счел малозначимыми для данного дела.

В этой связи стоит отметить, что на сегодняшний день, в том числе с учетом инициатив Европейской Комиссии и ОЭСР, все большее распространение получают механизмы обмена информации о заключённых рулингах, а также иные способы получения данных об эффективной ставке налогообложения компаний групп в разных странах (например, посредством CBCR отчётности, внедрение которой также планируется в России).

*В завершении анализа порядка рассмотрения вопроса оценки рентабельности трейдера UT SA отметим, что в настоящем судебном решении не затронут вопрос оценки уровня фактического присутствия UT SA в Швейцарии (substance). Возможно это связано с наличием у Уралкалия достаточных доказательств реальности осуществления торговых операций через швейцарский офис. В то же время на практике данный вопрос является одним из ключевых, в особенности для экспортных сделок, при анализе которых российские налоговые органы прикладывают значительные усилия для анализа и оспаривания реальности осуществления функций зарубежных компаний соответствующими локальными сотрудниками. В этой связи, несмотря на то, что данный вопрос не затронут в рассматриваемом судебном решении, мы крайне рекомендуем налогоплательщикам проводить соответствующий анализ.*

## Метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ)

### Позиция ПАО Уралкалий

Анализируя текст решения можно сделать вывод, что основными причинами, по которым в документации по ТЦО Уралкалий отклонил возможность применения метода СРЦ, являлись следующие:

- a. отсутствие в анализируемом периоде факта реализации Уралкалием сопоставимой продукции в адрес зарубежных невзаимозависимых лиц,
- b. несопоставимость сделок по реализации продукции в адрес российских невзаимозависимых лиц с Контролируемыми сделками в силу (i) регулирования российского внутреннего рынка со стороны ФАС РФ, (ii) различий в «уровне» рынка (так как на российском рынке продукция реализовывалась напрямую в адрес конечных покупателей, в то время как по Контролируемым сделкам в адрес трейдера) и, как следствие, функций маркетинга и дистрибуции, выполняемых Уралкалием, (iii)

отличий в стоимости логистической составляющей и базисов поставки, (iv) отличий в уровне спроса и предложения между внутренним и экспортным рынком.

- с. отсутствие надежного источника информации, предоставляющего детализированные данные в отношении стоимости сопоставимой продукции.

### Позиция ФНС России и суда

Из текста судебного заседания следует, что по итогам проведенной налоговой проверки ФНС России применило метод СРЦ, основанный на котировках информационно-ценового агентства «Аргус» (далее «Аргус») в отношении стоимости калийных удобрений (котировка FOB СНГ), реализуемых в портах: Санкт-Петербург, Рени, Николаев, Кавказ, Вентспилс.

В обосновании правомерности использования данного источника ФНС России также отмечает, что (а) указанные котировки не включают в себя сделки между взаимозависимыми лицами группы Уралкалий (т.е. сделки между Уралкалий и UT SA, а также взаимозависимой в анализируемом периоде белорусской компанией ЗАО «Белорусская Калийная Компания» (далее «БКК»), (б) указанные котировки подготавливаются в разбивке по группам продукции «калий хлористый стандартный» и «калий хлористый гранулированный», что позволяет учесть сопоставимость характеристик предмета сделки.

В рамках оценки правомерности использования метода СРЦ к рассматриваемому случаю суд обратил внимание на следующие ключевые факторы:

- *«Уровень» рынка.*

Как было отмечено выше, одним из аргументов невозможности применения метода СРЦ, Уралкалий обозначал несоответствие «уровня» рынка между Контролируемыми и сопоставляемыми сделками. Руководствуясь той же логикой Суд отметил, что согласно полученным данным методология Аргус подразумевает, что котировка FOB СНГ включает в себя цены, по которым БКК реализует сопоставимую продукцию в адрес независимых покупателей. Однако БКК приобретает данную продукцию у компании Уралкалий. Это означает, что при сопоставлении Контролируемых сделок и котировки Аргус происходит сравнение (а) цен первого уровня, по которым Уралкалий продает продукцию на трейдера (Контролируемые сделки) и (б) цен второго уровня, по которым БКК (второй трейдер продукции группы Уралкалий, работающий параллельно с UT SA) уже перепродает продукцию группы в адрес конечных покупателей.

*По мнению Суда отсутствие корректировки на разницу в «уровне» рынка (в виде маржи посредника) не позволяет считать используемые котировки Аргус сопоставимыми.*



**Мнение SHARP:** действительно, положения ст. 105.5 и 105.7 НК РФ, в том числе, говорят о необходимости проведения корректировок для осуществления сопоставимости финансовых и коммерческих условий сравниваемых сделок. Кроме того, положения п. 5 ст. 105.9 НК РФ говорят о том, что при применении метода СРЦ, в ряде случаев, возможно использование корректировки на вознаграждение торгового брокера за выполняемые посреднические функции. Исходя из совокупности данных норм, а также мировой практики применения метода СUP (аналога метода СРЦ), можно сделать вывод, что в рассматриваемом случае использованные котировки Аргус могут быть уменьшены на величину рыночной наценки трейдера. Как вариант, рыночный размер такой скидки может быть определен посредством осуществления сравнительного исследования сопоставимых трейдинговых компаний. В то же время, согласно нашим данным ФНС России исторически не поддерживает обоснованность данной корректировки, что также проявлялось при заключении с ФНС России соглашений о ценообразовании, предусматривающих использование метода СРЦ. Возможно, что выводы Суда в этой части смогут стать отправной точкой для изменения позиции ФНС России по данному вопросу.

- **Виды продукции.**

В результате судебных слушаний Суд отметил, что согласно предоставленным данным укрупненная группировка продукции, публикуемая Аргус, включает в себя различные марки продукции, которые отличаются как по качественным характеристикам, так и уровню цен, в связи с чем использование укрупнённых групп котировок не обеспечивает должного уровня сопоставимости предметов сделок.

**Мнение SHARP:** сопоставимость предмета сделки выделена НК РФ как одно из необходимых условий применения метода СРЦ. При этом для качественных отличий продукции, в большинстве случаев, крайне сложно рассчитать обоснованные корректировочные коэффициенты, *в связи с чем при отсутствии цен на продукты соответствующего качества метод СРЦ не может быть применен в принципе.*

Для сделок с сырьевыми товарами распространено применение метода СРЦ, так как зачастую такие товары имеют общепризнанный индикатор цен (котировка биржи или ценового агентства), который используется в целях коммерческого ценообразования. Например, в первом в российской практике споре по ТЦО (дело НК Дулисыма) налоговый орган успешно использовал котировки Platts при реализации сырой нефти<sup>3</sup>.

Таким образом, одним из тестов сопоставимости существующей котировки может быть факт наличия или отсутствия практики использования соответствующего рыночного индикатора при коммерческом ценообразовании с независимыми лицами.

<sup>3</sup> Дело НК Дулисыма – №А40-123426/16-140-1066. Так, суд указал: «соответственно, котировка Дубай (Dubai), действующая на момент поставки, скорректированная на дифференциал ESPO M1 (исходя из сроков поставки нефти в анализируемой сделке: 10-43 дня), определенный при заключении сделки, исходя из сложившихся рыночных условий, является сопоставимой сделкой для нефти марки ВСТО (ESPO)».

На практике также встречаются случаи, когда для коммерческих целей используются корректирующие коэффициенты (скидки / премии) к ценовому индикатору. В таком случае при применении метода СРЦ, основанного на таком индикаторе, также необходимо произвести оценку применимого корректирующего коэффициента. Указанные особенности, к сожалению, не были раскрыты в анализируемом тексте судебного решения.

- *Прочие условия сделок (объемы, сроки поставки и оплаты и другие условия).*

*Суд отметил, что ряд прочих условий сопоставляемых ФНС России сделок (Контролируемых и котировок Аргус) имеют существенные отличия. В частности, это относится к (а) тоннажу котировок Аргус, которые включают поставки от 5 тыс. тонн, в то время как объемы Контролируемых сделок составляют 60-85 тыс. тонн., (б) сроки поставок по сделкам, лежащим в основе котировок Аргус, которые включают отгрузки в течение 30-40 дней, в то время как сроки поставок по Контролируемым сделкам составляют от 60 дней, (в) сроки оплаты по сделкам, лежащим в основе котировок Аргус, которые включают отгрузки как с моментальной оплатой, так и в течение 180 дней. Отсутствие корректировок по указанным различиям, по мнению суда, не позволяет считать котировки Аргус в качестве сопоставимых сделок.*

Кроме того, Суд также отметил, что ФНС России не проанализирована сопоставимость прочих условий сделок, включая экономические условия сделок, рыночные стратегии сторон сделок, характеристики функций сторон сделок. Отсутствие анализа данных условий также не позволяет поддержать вывод о правомерности доначислений, сделанных ФНС России.

**Мнение SHARP:** по результатам анализа текста судебного решения можно сделать вывод, что ФНС России не смогло предоставить в Суд полных данных в отношении анализа сопоставимости всех ключевых условий Контролируемых сделок и котировок Аргус, как этого требует положения Раздела V.1 НК РФ.

В то же время, учитывая значительный опыт ФНС России в проведении проверок по ТЦО за 2012 год (большинство, из которых завершилось успешным доначислением налоговых обязательств), основная доля которых была проведена по сырьевым товарам с применением метода СРЦ, нельзя исключать, что на последующих этапах рассмотрения дела ФНС России постарается предоставить более детальное обоснование своей позиции.



SHAPOVALOV  
PETROV

Настоящий Обзор для вас подготовили юристы компании «ЮК Шаповалов Петров»:

---

Если у вас возникли какие-либо вопросы, мы будем рады ответить на них в удобное время.



**Кирилл Петров,  
партнер**

консультирование по вопросам ТЦО, КИК и  
налогового планирования, сопровождение M&A  
сделок и проведение Due Diligence, разработка  
структур внутригруппового финансирования,  
налоговый аудит, сопровождение проверок.

+7 (915) 280-46-21  
kp@sharplaw.ru