

## LT in Focus

# ПАО «Уралкалий». Трансфертное ценообразование в сделках со швейцарским трейдером. Раунд 2

Спор связан с определением рыночных цен в сделках поставки калия хлористого в пользу взаимозависимого швейцарского трейдера.

Налогоплательщик обосновывал рыночность цен путем использования метода сопоставимой рентабельности (СР), а налоговый орган применил метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ), используя котировки ценового агентства «Аргус».

В итоге доначисления по налогу на прибыль составили более 980 млн руб.

Суд первой инстанции [принял](#) решение в пользу налогоплательщика, суд апелляционной инстанции — [налогового органа](#), а суд кассационной инстанции [передал](#) дело на новое рассмотрение.

Более подробно о развитии событий по данному делу см. в выпусках LT in Focus от [24 октября 2017 года](#) и [19 июля 2017 года](#).

При новом рассмотрении дела суд первой инстанции [поддержал](#) ФНС России.

Ниже представлен детальный анализ аргументации суда.

[Компании, выбранные налогоплательщиком для исследования по методу СР, не являются сопоставимыми](#)

[Использование метода СР в отношении спорных сделок в принципе невозможно](#)

[Погрешности расчета рентабельности](#)

[Котировки «Аргуса» можно использовать](#)

[Определение причины столь существенного отклонения результатов применения метода СР и СРЦ](#)

[Нет необходимости в судебной экспертизе](#)

[Выводы](#)

**Компании, выбранные налогоплательщиком для исследования по методу СР, не являются сопоставимыми**

Аргументы суда:

- В самой ТЦ-документации налогоплательщика указано, что детальный анализ финансовой отчетности выбранных компаний не проводился, для исследования использовалась информация, полученная с официальных сайтов выбранных компаний.
- В отношении представленных налогоплательщиком нотариально заверенных протоколов осмотра письменных доказательств сопоставимости выбранных компаний суд отметил, что, во-первых, протоколы были представлены только по девяти компаниям из 12, и, во-вторых, они были составлены в 2017 году, в то время как спорные сделки были осуществлены в 2012 году.
- Выборка сопоставимых компаний осуществлялась налоговым консультантом, при этом в отчете консультанта не представлено никакой информации о процессе выборки, а в самих отчетах содержится указание на ограничение их использования (отчеты носят справочный характер, не могут передаваться третьим лицам и не являются аудиторским заключением).
- Все 12 выбранных компаний показались суду не слишком сопоставимыми: осуществляют иные по сравнению с трейдером виды деятельности (например, реализацию отличных от удобрений товаров, занимаются разработками, оказывают широкий спектр услуг, торгуют в розницу и пр.), отсутствует необходимая информация о собственниках, некоторые компании были выбраны в нарушение ограничения по доле участия юридических лиц.
- Альтернативная выборка из четырех сопоставимых компаний, подготовленная еще одним налоговым консультантом, также не была принята: одна из компаний обладала материальными активами (склад), в отношении других компаний возник вопрос, связанный с размером чистых активов (в базе данных ORBIS отсутствовала информация об акционерном капитале, ввиду чего суд не смог проверить соответствие этих компаний требованию о неотрицательных чистых активах).

## Использование метода СР в отношении спорных сделок в принципе невозможно

- Швейцарский трейдер перепродает товар в том числе взаимозависимым лицам — компании «Уралкалий Трейдинг Чикаго», через которую осуществляются поставки хлористого калия на рынок США, что делает применение метода СР в принципе невозможным.
- Незначительность (9,83%) доли продаж в пользу компании «Уралкалий Трейдинг Чикаго», заявленная налогоплательщиком, не подтверждена необходимыми доказательствами (представлено только письмо трейдера и документ «Финансовые результаты», в котором название трейдера было написано с ошибкой). Кроме того, НК РФ вообще не устанавливает размера доли перепродажи товара взаимозависимым лицам, при котором применение метода СР допустимо.
- Рентабельность, пересчитанная налоговым консультантом с учетом исключения сделок с компанией «Уралкалий Трейдинг Чикаго», не подтверждена документально: не представлены отдельные приложения, на которые ссылается налоговый консультант, а также документы, использованные для такого расчета. В самом отчете содержится оговорка о том, что для расчета использовались данные группы, которые не проверялись налоговым консультантом.

## Погрешности расчета рентабельности

- Данные в ТЦ-документации не совпадают с показателями финансовой отчетности.
- Данные, использованные для расчета рентабельности непосредственно по сделкам хлористого калия, не представлены.
- Значительную долю в структуре расходов трейдера занимают внутригрупповые услуги (логистические, маркетинговые и пр.), в том числе услуги, оказываемые взаимозависимым лицом Uralkali Trading (Гибралтар).
- Документы по внутригрупповым услугам не представлены. Более того, сам налогоплательщик подтвердил, что такие расходы детально не контролируются.
- Налогоплательщик не подтвердил, каким образом несение этих расходов связано с поставками хлористого калия, в связи с чем они должны быть исключены из расчета операционной рентабельности.
- Сама рентабельность должна рассчитываться не за год (как это сделал налогоплательщик), а по конкретной сделке; использование укрупненного показателя неправомерно.

## Котировки «Аргуса» можно использовать

В этой части суд в основном повторил выводы суда апелляционной инстанции.

- Агентство «Аргус» публикует ценовые котировки для товара, соответствующего по качественным характеристикам товару, реализуемому в анализируемых сделках, что также подтверждается ответом налоговых органов Швейцарии.
- Довод налогоплательщика о несоответствии товаров по качеству не подтвержден: к служебным запискам сотрудников налогоплательщика суд отнесся критически, представленные экспертные заключения подтверждают лишь страну происхождения поставляемого налогоплательщиком товара, представленное позднее письмо о различии в характеристиках не опровергает факта однородности товаров.
- Коммерческие и финансовые условия сделок, на основании которых рассчитываются котировки информационно-ценовых агентств, соответствуют коммерческим и финансовым условиям контролируемых сделок либо текущие несоответствия могут быть учтены путем применения корректировок.
- «Аргус» является одним из ведущих поставщиков котировок, данные агентства широко используются компаниями и налоговыми органами для расчета цен физических поставок и размера налоговых обязательств, в том числе в России.
- Данные информационно-ценового агентства «Аргус» не являются информацией, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством РФ, допустимость использования котировок подтверждается сложившейся практикой (дела АО «Нефтяная компания «Дулисьма», ПАО «Тольяттиазот»).
- Агентство «Аргус» публикует диапазон цен, а не единую средневзвешенную цену по всем маркам товара, где минимальной котировкой, примененной налоговым органом, является самая низкая цена по стандартному или гранулированному калию из всех представленных марок.
- Учитывая, что агентством «Аргус» публикуется рыночный диапазон цен, в который обособленно входят сделки как производителей с трейдерами, трейдеров с трейдерами, трейдеров с конечными покупателями, производителей с конечными покупателями, его минимальные котировки являются сопоставимыми с проверяемыми контролируруемыми сделками.
- Довод налогоплательщика о том, что, применяя предложенные цены, трейдер был бы в постоянном убытке, не был услышан, поскольку НК РФ не предусматривает обязательное получение участниками сделки прибыли при применении методов ТЦО, и, вообще, анализ эффективности предпринимательской деятельности иностранного лица в компетенции налогового органа не входит.

## Определение причины столь существенного отклонения результатов применения метода СР и СРЦ

Прежде всего суд сделал вывод о том, что отклонение результатов применения методов СР и СРЦ с учетом объемов деятельности налогоплательщика является не столь существенным.

Его можно объяснить наличием у трейдера операций с взаимозависимыми лицами — поставки американскому трейдеру и приобретение услуг у компании, зарегистрированной в Гибралтаре.

## Нет необходимости в судебной экспертизе

В ходе разбирательства налогоплательщик ходатайствовал о назначении судебной экспертизы.

Принимая во внимание отсутствие согласия между сторонами как в части формулировки вопросов для экспертов, так и в вопросе выбора экспертного учреждения, суд предложил сторонам самостоятельно принять меры для получения экспертного мнения.

Вывод эксперта, привлеченного налогоплательщиком (о несопоставимости спорных сделок с теми сделками, которые анализирует «Аргус»), по мнению суда, основан на неполном анализе документов, а само заключение

является противоречивым.

Интересно также, что суд проигнорировал вывод эксперта о том, что отличия физико-химических показателей марок хлористого калия обуславливают различия в их стоимости и рынках сбыта.

А вот экспертное мнение, представленное налоговым органом (разумеется, в поддержку возможности применения котировок «Аргуса»), суд счел заслуживающим внимания и приобщил к делу в качестве иного доказательства.

## Выводы

Дело ПАО «Уралкалий» в совокупности с делами ПАО «Тольяттиазот» и АО «Нефтяная компания Дулисьма» подтверждают намерение налоговых органов применять метод СРЦ для проведения анализа сделок с товарами, цены на которые публикуются ценовыми агентствами.

Компаниям, осуществляющим такие сделки, необходимо оценить возможные риски с учетом следующих рекомендаций:

- применение метода СР должно быть обоснованно и аргументированно, общие формулировки в ТЦ-документации о невозможности применения приоритетных методов в случае возникновения спора с налоговыми органами могут быть оценены критически;
- необходимо очень аккуратно подходить к выборке сопоставимых компаний, соблюдая все установленные НК РФ требования;
- ФНС России уделяет большое внимание сопоставимости предметов сделки, в связи с чем необходимо собрать максимальный объем доказательств того, что деятельность является сопоставимой, а несущественные отличия не влияют на ТЦ-исследование;
- по возможности стоит делать выборку сопоставимых компаний в периоде осуществления контролируемых сделок, поскольку суд может отклонить

доказательства сопоставимости, собранные впоследствии;

- осуществление тестируемой стороной операций с взаимозависимыми лицами может полностью перечеркнуть применение метода СР, необходимо проанализировать этот вопрос на этапе выбора метода;
- при расчете рентабельности тестируемой стороны необходимо проанализировать ее операционные расходы в контексте относимости к контролируемой сделке и провести необходимые корректировки, если это потребуется;
- все данные в ТЦ-документации должны быть поддержаны соответствующими расчетами, описанием методологии расчетов, указанием на источники информации;
- ФНС России настаивает на необходимости расчета рентабельности по каждой сделке, а не по итогам года, в связи с этим рекомендуется оценить возможные риски, сопоставив рентабельность по каждой сделке с рыночным интервалом и подготовив объяснения по возможным отклонениям;
- следует оценить налоговые последствия использования метода СРЦ на базе ценовых котировок, а также проанализировать необходимость внесения корректировок.

\*\*\*\*\*

Мы надеемся, что Вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. В случае возникновения вопросов, пожалуйста, обращайтесь к нашим специалистам, они будут рады Вам помочь.

С уважением,

**партнеры компании «Делойт», СНГ**

# Контакты

Департамент консультирования по налогообложению и праву



**Дмитрий Кулаков**  
Партнер  
[dkulakov@deloitte.ru](mailto:dkulakov@deloitte.ru)



**Владимир Елизаров**  
Партнер  
[velizarov@deloitte.ru](mailto:velizarov@deloitte.ru)



**Алексей Собчук**  
Директор  
[asobchuk@deloitte.ru](mailto:asobchuk@deloitte.ru)



**Юлия Синицына**  
Директор  
[ysinitsyna@deloitte.ru](mailto:ysinitsyna@deloitte.ru)



**Елена Васильева**  
Старший менеджер  
[elvasilieva@deloitte.ru](mailto:elvasilieva@deloitte.ru)



**Дмитрий Машаров**  
Старший менеджер  
[dmasharov@deloitte.ru](mailto:dmasharov@deloitte.ru)

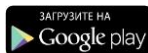


**Ольга Цветкова**  
Старший менеджер  
[otsvetkova@deloitte.ru](mailto:otsvetkova@deloitte.ru)



**Алина Мухина**  
Менеджер  
[almukhina@deloitte.ru](mailto:almukhina@deloitte.ru)

## Приложение TaxSmart



## deloitte.ru

### О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 264 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.