

Методы определения цен для целей налогообложения



Завершаем публикацию материалов круглого стола, организованного редакцией «Налоговая политика и практика» и посвященного практике применения новых правил ценообразования.

На вопросы, касающиеся методов определения цен для целей налогообложения и порядка проведения контрольных мероприятий в рамках главы V.1 НК РФ, ответил начальник Управления трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России **Дмитрий Валерьевич Вольвач**.

Вопрос о том, какой метод ценообразования имеет преимущество в том или ином случае, если невозможно использовать метод сопоставимых рыночных цен, волнует многих налогоплательщиков. От их лица этот и ряд других вопросов по данной теме озвучил *Д.В. Смелков*, директор по налогам ЗАО «GTI».

Какой метод должен быть применим, например, в случае оказания консультационных услуг, выплат по лицензионным догово-

рам, предоставлении нежилых помещений в аренду и т. п., когда нет возможности найти идентичную, однородную сделку, либо отсутствует соответствующий рынок, либо на нем нет идентичных, однородных объектов?

При выборе метода определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках необходимо руководствоваться следующими правилами, установленными положениями НК РФ.

1. *Правило «лучшего метода»*: должен использоваться 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 (п. 4 ст. 105.7 НК РФ).

Так, например, если приоритетный в силу п. 3 ст. 105.7 НК РФ метод сопоставимых рыночных цен не может быть применим, то в соответствии с п. 2 ст. 105.11 НК РФ при оказании услуг между взаимозависимыми лицами используется затратный метод.

2. *Правило полноты и достоверности данных*: при выборе метода для определения в целях 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 (п. 6 ст. 105.7 НК РФ).

Если отсутствует информация о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами), необходимо использовать другие методы, предусмотренные п. 1 ст. 105.7 НК РФ, которые основываются на расчете рентабельности. В данном случае источником информации является бухгалтерская отчетность сопоставимых организаций.

3. *Правило общедоступности источников информации*: в целях применения методов кроме информации о конкретных сделках может использоваться общедоступная информация о сложившемся уровне рыночных цен и (или) биржевых котировках, а также данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) на соответствующих рынках товаров (работ, услуг) (п. 7 ст. 105.7 НК РФ).

Однако абзацем вторым п. 3 ст. 105.6 НК РФ предусмотрено исключение из этого правила, позволяющее использовать информацию о сделках, совершенных налогоплательщиком с лицами, не признаваемыми с ним взаимозависимыми.

Компания предоставляет нежилые помещения в аренду. Можно ли ей использовать оценку, произведенную независимым лицензированным оценщиком по результатам осмотра помещения и анализа статистической информации об аналогичных сделках на рынке, в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», или действующее налоговое законодательство этого не допускает?

Согласно п. 9 ст. 105.7 НК РФ соответствие цены в контролируемой сделке может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств, но только в отношении, во-первых, разовой сделки и, во-вторых, в случае если методы, указанные в п. 1 ст. 105.7 НК РФ, не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в разовой сделке, рыночной цене.

Дмитрий Валерьевич, для целей ст. 105.7 НК РФ под разовой сделкой понимается сделка, экономическая суть которой отличается от основной деятельности организации и которая осуществляется на разовой основе.

Если компания время от времени, но довольно регулярно реализует различные, ранее использованные в производстве, полностью или частично амортизированные основные средства (производственное и офисное оборудование, автомобили и т. п.), то вправе ли она использовать метод независимой оценки? Основной вид деятельности компании — производство товаров народного потребления.

Как я уже отмечал при ответе на предыдущий вопрос, налогоплательщик вправе использовать результаты независимой оценки, но только после предварительной попытки применить методы, предусмотренные п. 1 ст. 105.7 НК РФ, и только в отношении разовых сделок.

Действительно, в соответствии с абзацем вторым п. 9 ст. 105.7 НК РФ под разовой сделкой понимается сделка, экономическая суть ко-

торой отличается от основной деятельности организации и которая осуществляется на разовой основе. Разъяснения данной нормы даны Минфином России в письме от 20.02.2013 № 03-01-18/4783. Финансовое ведомство уточняет, что разовая сделка — это «единичная» сделка, имеющая нерегулярный характер.

Из вопроса следует, что компания совершает сделки с взаимозависимыми лицами, возможно и не связанные с ее основной деятельностью, но на регулярной, а не разовой (единичной) основе, что не соответствует требованиям п. 9 ст. 105.7 НК РФ.

К разговору подключилась *О.А. Пожидаева* (ООО «Аудиторская фирма «Аудит-Вела»»).

Общество арендует у взаимозависимого лица измерительные комплексы узлов учета газа и системы телеметрии, которые размещены на территории одного субъекта Российской Федерации по промышленным предприятиям на каждой точке отбора газа.

Какой метод ценообразования и источник информации можно порекомендовать для определения соответствия цен рыночному уровню при условии, что арендуемое оборудование является специфическим и используется в данной отрасли?

Неуверен, имеются ли или нет надлежащие источники информации по сделкам аренды измерительных комплексов узлов учета газа и систем телеметрии для целей применения метода сопоставимых рыночных цен. Если такие источники отсутствуют, то, как я уже отмечал, налогоплательщики вправе использовать другие методы, в том числе основанные на сопоставлении рентабельности.

Так, согласно п. 2 ст. 105.12 НК РФ в случае отсутствия или недостаточности информации, на основании которой можно обоснованно сделать вывод о наличии необходимой степени сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок и использовать методы, указанные в подпунктах 1—3 п. 1 ст. 105.7 НК РФ, налогоплательщик вправе прибегнуть к методу сопоставимой рентабельности.

Очевидно, что при оказании услуг по аренде следует использовать показатель рентабельно-

сти затрат, который позволяет определить уровень рентабельности арендодателя относительно его уровня расходов.

Согласно п. 3 ст. 105.8 НК РФ при расчете интервала рентабельности применяются значения рентабельности, в частности определяемые на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее четырех сопоставимых организаций.

Выбор сопоставимых организаций осуществляется с учетом их отраслевой специфики и соответствующих видов деятельности относительно проверяемой стороны анализируемой сделки.

В соответствии с подп. 1 п. 5 ст. 105.8 НК РФ сопоставимость деятельности организации может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных ОКВЭД, международными или иными классификаторами.

Следует отметить, что при государственной регистрации организация кроме основного кода вида экономической деятельности вправе также указать дополнительные коды в неограниченном количестве.

В связи с этим, прежде чем использовать сведения, полученные из бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности организаций, в том числе опубликованные в общедоступных российских или иностранных изданиях и содержащиеся в общедоступных информационных системах, а также на официальных сайтах российских или иностранных организаций (подп. 2 п. 2 ст. 105.6 НК РФ), организации необходимо дополнительно проанализировать другие общедоступные источники информации, сведения которых подтверждают (или опровергают) соответствие кода ОКВЭД или другого классификатора фактически осуществляемой деятельности. Для этого можно обратиться к информации, размещаемой на официальных интернет-сайтах сопоставляемых организаций, электронных торговых площадках (например, zakupki.gov.ru, sberbank-ast.ru), на которых указанные организации могли совершать сделки, к информации о выданных лицензиях на осуществление того или иного вида деятельности, информации из судебных решений, участником которых могли быть сопоставляемые организации, и т. д.

Если сведения из бухгалтерской (финансовой) отчетности четырех и более сопоставимых организаций в целях определения интервала рентабельности собрать не удалось, может использоваться бухгалтерская (финансовая) отчетность меньшего количества организаций.

Встреча участников круглого стола с Д.В. Вольвачем завершилась, как и началась, серией вопросов от Д.В. Смелкова (ЗАО «ГТИ»), касающихся порядка осуществления налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Что будет являться предметом проверки в рамках раздела V.1 НК РФ: каждая поставка, договор в целом, вид поставок однородных товаров (работ, услуг)?

Согласно п. 1 ст. 105.17 НК РФ предметом проверки является полнота исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. При этом проверка может проводиться как в отношении какой-либо одной конкретной сделки, признаваемой контролируемой, так и в отношении группы однородных сделок. Ограничений нет.

Как будет организована работа ФНС России с налогоплательщиками при проведении контроля за соблюдением законодательства о трансфертном ценообразовании? Будут ли сотрудники региональных налоговых органов участвовать в таких контрольных мероприятиях?

Это внутренняя информация, которая касается организации контрольной работы. Замечу лишь, что опыт и знания сотрудников территориальных налоговых органов, безусловно, будут нами востребованы.

Планируется ли внесение изменений в раздел V.1 НК РФ, и, если да, то когда и каких?

В раздел V.1 НК РФ уже внесено несколько поправок, дополняющих перечень обстоятельств, при наличии которых сделка между российскими налогоплательщиками признается контролируемой.

Федеральными законами от 30.09.2013 № 267-ФЗ и № 268-ФЗ* в п. 2 ст. 105.14 НК РФ внесены подпункты 6 и 7. Так, с 01.01.2014 признаются контролируруемыми сделки:

- одна из сторон которых является налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, и учитывает доходы (расходы) от такой деятельности при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. 275.2 НК РФ;
- одна из сторон которой является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим нулевую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, и (или) пониженную ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в бюджет субъекта РФ, в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 284.3 НК РФ.

Перечисленные сделки признаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.

Кроме того, согласно новому подп. 3 п. 4 ст. 105.14 НК РФ, введенному Федеральным законом от 30.09.2013 № 268-ФЗ, не признаются контролируемыми сделки между налогоплательщиками, перечисленными в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, совершаемые ими при осуществлении деятельности на одном и том же новом морском месторождении углеводородного сырья.

Что касается вопроса о планируемых изменениях в раздел V.1 НК РФ, то его лучше переадресовать представителям Минфина России.

НПП

* Речь идет о федеральных законах «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации» (URL: <http://pravo.gov.ru> (дата опубликования: 01.10.2013)) и «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе РФ» (с изм.). — Примеч. ред.