**Определение цены товаров в целях налогообложения**

На сегодняшний день практически не осталось государств, налоговое законодательство которых не уделяло бы пристального внимания вопросам ценообразования и учета цен для правильного налогообложения.

До 1 января 1999 г. порядок определения цены товаров в целях налогообложения не был установлен единым нормативным актом, а регулировался нормами различных нормативных актов (Закон «О НДС», Закон «О налоге на прибыль предприятий и организаций», Инструкция ГНС РФ от 15.05.95 г. № 30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды»).

С 1 января 1999 г. статьей 40 НК РФ установлен новый порядок определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения. По правилам данной статьи спецрасчет осуществляется при реализации по ценам, отклоняющимся от рыночной цены.

В пункте 1 ст. 40 НК РФ закреплена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен и предусмотрены основания и порядок опровержения налоговым органом этой презумпции.

Проверка обоснованности применения цен в целях последующего доначисления налогов применяется только в следующих случаях (п.2 ст. 40 НК РФ):

сделка совершается между взаимозависимыми лицами;

сделка является товарообменной (бартерной) операцией;

сделка является внешнеторговой;

при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В иных случаях налоговый орган не вправе оспаривать для целей налогобложения цену товаров (работ, услуг) указанную сторонами в сделке.

В соответствии с п.3 ст.40 НК РФ налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени. При этом объектом налогообложения является разница между рыночной стоимостью товара (работы, услуг) и суммой, реально уплаченной за товар (работы, услуги).

Рассмотрим каждое из оснований проверки обоснованности применения цен в целях налогообложения более подробно.

**Сделки между взаимозависимыми лицами.**

Понятие «взаимозависимые лица» является новым для российского налогообложения и закреплено в статье 20 НК РФ. Правовым последствием признания лиц взаимозависимыми является то, что налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам между ними для целей налогообложения (п.2, п.8 ст. 40 НК РФ). Понятие взаимозависимых лиц введено исключительно для целей налогообложения, чтобы воспрепятствовать уменьшению налогооблогаемой базы путем занижения реальных экономических результатов деятельности лиц, совершающих между собой те или иные сдлеки или операции.

Подпунктами 1-3 ст. 20 НК РФ указаны условия, при наличии которых отношения между лицами признаются взаимозависимыми:

Одна организация участвует в имуществе другой организации и доля такого участия составляет более 20 %. Учитываются как непосредственное, так и косвенное влияние на условия или экономические результаты деятельности физических лиц и (или) организаций.

Под прямым (непосредственным) участием понимается прямое, без посредства других организаций участие одной организации в другой. Под косвенным участием одной организации в другой понимается прямое, без посредства других организаций участие одной организации в другой.

Данное основание имеет сходство с институтом аффилированных лиц ( Закон РФ от 22 марта 1991 г. «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»)

Пример непосредственного участия.

ОАО «Феникс» является одним из учредителей ООО «Аметист» и владеет 25% от уставного капитала. В данном случае сделки, совершаемые между ОАО «Феникс» и ООО «Аметист», подлежат контролю со стороны налогового органа. Если бы доля такого участия составила 19,9%, то по данному основанию контроля не было бы.

Пример косвенного участия

ЗАО «Альбатрос» является одним из учредителей ООО «Конкорд» и владеет 70% от уставного капитала. ООО «Конкорд» владеет акциями ОАО «Мечта» в размере 30% от уставного капитала. В данном случае ЗАО «Альбатрос» и ОАО «Мечта» являются взаимозависимыми лицами, т.к. доля участия ЗАО «Альбатрос» в ОАО «Мечта» составляет 21% (70% х 30% : 100% = 21%). Все сделки, совершаемые между ЗАО «Альбатрос» и ОАО «Мечта» подлежат контролю со стороны налоговых органов.

В случае, если бы ЗАО «Альбатрос» владело 60% в уставном капитале ООО «Конкорд», то доля косвенного участия в ОАО «Мечта» составила бы 18% (60% х 30% : 100% = 18%), что избавило бы от контроля со стороны налоговых органов.

Хотелось бы обратить внимание, что данные положения применяются только по отношению к организациям (юридическим лицам), по отношению к физическим лицам – учредителям организации – данный подпункт не применяется.

одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению.

Таким образом, директор организации и все остальные работники организации являются взаимозависимыми лицами. При совершении сделок (купли-продажи, услуг и т.д.) между работниками одного и того же предприятия следует убедиться в наличии или отсутствии подчинения по должностному положению согласно внутренним документам организации (приказам, штатным расписаниям, должностным инструкциям и т.д.).

Кроме того, под пристальным вниманием налоговых органов находятся сделки по приобретению имущества у организации ее работником. Хотя данный момент вызывает некоторые споры, т.к. подписывая контракт от имени организации, директор является не физическим лицом, а представляет юридическое лицо, но с другой стороны, он может действовать при заключении сделки от имени предприятия в собственных интересах.

Сто процентное внимание налоговых органов привлекают сделки, когда, действуя от имени организации, директор продает себе как физическому лицу какое-либо имущество.

лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Определенную сложность в применении данной нормы вызывает то, что ни Семейный кодекс РФ, ни иные законодательные акты не определяют понятие родства и свойства, а также не указывают, какие лица относятся к родственникам и свойственникам. Если следовать положениям семейного права, то под близкими родственниками следует понимать лиц, связанных кровной связью: родственники по прямой восходящий и нисходящей линии (родители и дети, дедушки, бабушки и внуки), полнородные и неполнородные (имеющих общих отца или мать) братья и сестры (ст. 14 Семейного кодекса РФ). Под свойственниками понимаются братья, сестры, родители и дети супругов (теща, свекровь, деверь, шурин, золовка и т.д.)

К сожалению, нормами Налогового кодекса неопределена степень родства и свойства, достаточная для признания лиц взаимозависимыми.

Пункт 2 ст. 20 НК РФ устанавливает, что суд может признать взаимозависимыми и других лиц, особые отношения между которыми могут повлиять на результаты сделки. Таким лицами могут быть соучредители, друзья, соседи, наследники, должностное лицо государственного органа и лицо к нему обращающееся и т.д.

Причем в данном случае налоговым органам достаточно только доказать в суде возможность («могут повлиять») влияния отношений на результаты сделок. Доказывать, что отношения действительно повлияли на результаты сделок, необязательно.

**Товарообменная (бартерная) сделка**

Товарообменные (бартерные) операции подпадают под контроль налоговых органов в соответствии с подп.2 п.2 ст. 40 НК РФ. На сегодняшний день в налоговом праве нет четкого определения понятия «товарообменная (бартерная) операция». Термины «товарообменная операция» и «бартерная операция» заимствованы из гражданского законодательства.

Исходя из анализа хозяйственной практики и норм отдельных законодательных и нормативных актов, можно сделать вывод, что товарообменными (бартерными) операциями считаются такие сделки, которые предусматривают осуществление расчетов между сторонами сделки без использования денежных средств, а путем обмена товара на товар. При чем, учитывая определение товарообменной операции, установленное гл. 31 ГК РФ, можно сделать следующие выводы:

Предметом договора мены является обмен товарами. Следовательно, если товар обменивается на результат работы (оказание услуги), а также наоборот, то данная сделка не может считаться товарообменной. На это указывает и ст. 38 НК РФ, которая отделяет термин «товар» от терминов «работа» и «услуга».

Пример.

ООО «Мечта» и ООО «Феникс» заключили договор, в соответствии с которым ООО «Мечта» выполняет работы по установке пожарной сигнализации, а ООО «Феникс» в качестве оплаты за выполненные работы передает в собственность ООО «Мечта» канцтовары.

Нельзя относить к товарообменным (бартерным) операциям сделки, в ходе выполнения которых первоначально существовавшие денежные обязательства сторон впоследствии погашаются зачетом взаимных требований (ст. 410 ГК РФ), отступным (ст. 409 ГК РФ) или новацией (ст. 414 ГК РФ).

Пример.

ООО «Мечта» и ООО «Феникс» заключили договор поставки, в соответствии с которым ООО «Мечта» производит поставку оргтехнику для ООО «Феникс», сроки расчетов – 10 дней со дня поставки. Позднее ООО «Мечта» и ООО «Феникс» заключили еще один договор поставки, в соответствии с которым ООО «Феникс» поставляет ООО «Мечта» лакокрасочные изделия, сроки расчетов – 1 день со дня поставки. В связи с тем, что ООО «Мечта» уже выполнило свои обязательства по поставке оргтехники, у ООО «Феникс» имеется задолженность перед ООО «Мечта», стороны подписывают соглашение о зачете взаимных требований по договорам на поставку оргтехники и лакокрасочных изделий.

Не считаются бартерными операциями поставки товаров по договору купли-продажи, поставки в случае расчета по ним векселями.

**Внешнеторговая сделка**

Термин «внешнеторговая сделка», введенный налоговым кодексом, нельзя назвать достаточно корректным. Наличие в словосочетании ключевого слова «сделка» дает все основания полагать, что речь идет о гражданско-правовом термине. Но в ГК РФ не встречается термина внешнеторговая сделка, а есть термин «внешнеэкономическая сделка» (п.3 ст. 162 ГК РФ).

С другой стороны, понятие «внешнеторговый» используется в Федеральном законе от 13 октября 1995 г. № 157-ФЗ «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности». Из ст.2 данного закона следует, что под внешнеторговой деятельностью понимается предпринимательская деятельность в области международного обмена товарами, работами, услугами, информацией, в том числе исключительными правами на них (интеллектуальная собственность), т.е. все сделки заключаемые резидентами РФ с юридическими и физическими лицами, не являющимися резидентами РФ, независимо от того, в какой валюте осуществляются расчеты (в иностранной или в рублях), в том числе и сделки, совершаемые на территории РФ.

Отклонение более чем на 20% в сторону повышения или сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени

Можно выделить следующие основные положения по применению данного основания:

Осуществление контроля производится только в случаях, когда отклонение в ценах составило более чем 20%.

Отклонение в ценах должно происходить по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам). Понятие идентичных (однородных) товаров приводится в п.6 и 7 ст. 40 НК РФ.. Понятия «идентичные (однородные) работы», «идентичные (однородные) услуги» ни в Кодексе, ни в других нормативных актах не раскрыты, что сужает сферу применения ст. 40 НК РФ.

Отклонение должно существовать в пределах непродолжительного периода времени.

Само понятие «непродолжительный период времени» в Кодексе не определено. Кроме того, по данному вопросу не сформирована арбитражная практика. В данных условиях налоговые органы на местах самостоятельно принимают решение о том, является период времени, в течение которого имело место колебание цен, непродолжительным или нет. Эксперт по финансово-экономическим вопросам Земляченко С.В. предлагает за основу брать налоговый период, установленный законодательством по конкретному виду налога или минимальный период времени, за который организация должна формировать финансовые результаты, оформлять регистры бухгалтерского учета и составлять бухгалтерскую отчетность. В комментариях к налоговому кодексу под редакцией к.ю.н. А.В.Брызгалина и А.Н.Головкина высказывается мнение, что «непродолжительный период времени должен определяться исходя из определенного периода (30 дней, 90 дней, 180 дней и т.д.). При этом определение непродолжительности периода времени должно зависеть от состояния экономики в стране. Чем стабильнее экономика, тем больше данный период».

В связи с неопределенностью данной нормы, налогоплательщику остается уповать только на положения п.7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которыми все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в его пользу.

Также хотелось бы обратить внимание на то, что при выявлении факта реализации товаров (работ, услуг) по ценам, отклоняющимся от рыночных цен более чем на 20%, не предусмотрено применение финансовых санкций, налоговый орган вправе вынести решение только о доначислении налога и пени. Кроме того, ст. 40 НК РФ не установлена обязанность налогоплательщика по отслеживанию рыночной конъюнктуры цен и осуществлению спецрасчета.

Но, если вам известно, что при осуществлении какой-либо сделки было отклонение по ценам более чем на 20%, самостоятельное осуществление спецрасчета и уплата доначисленного налога избавит вас от начисления пени налоговыми органами.

Порядок определения рыночной цены для целей налогообложения достаточно подробно изложен в п. 3-11 ст. 40 НК РФ. Для определения рыночных цен НК РФ предусматривает два способа – обычный и специальный (расчетный).

**Обычный способ определения рыночной цены**

Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных пунктами 4-11 статьи 40 НК РФ. Но, при рассмотрении дела в суде, могут быть учтены любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4-11 статьи 40 НК РФ.

НК РФ предусмотрено, что при определении рыночной цены товара (работы, услуги) учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара (работы, услуги) сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок:

количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии);

сроки исполнения обязательств;

условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида;

иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров (работ, услуг), либо может быть учтено с помощью поправок.

Из всего вышеизложенного можно вывести общий алгоритм, которым следует руководствоваться при определении рыночной цены.

Если на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) имеют место сделки с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами), то рыночная цена определяется на основании информации о рыночных ценах на эти товары (работы, услуги). При этом должны использоваться официальные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) и биржевые котировки.

К официальным источникам информации относятся:

официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к местонахождению (месту жительства) продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже либо при реализации (приобретении) на другой бирже – информация о котировках, состоявшихся сделках на этой другой бирже или информация о международных биржевых котировках, а также котировки Минфина РФ по государственным ценным бумагам и обязательствам;

информация государственных органов по статистике и органов, регулирующих ценообразование;

информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации;

Кроме того, оценка рыночной цены на продукцию может быть осуществлена в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ оценщиком, получившим лицензию в установленном порядке. При этом следует учитывать, что ст. 5 Федерального закона № 135-ФЗ к объектам оценки отнесены не только материальные объекты (продукцию, товары), но и работы, услуги, информация.

**Специальный (расчетный) способ определения рыночной цены**

При отсутствии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) сделок, по идентичным (однородным) товара (работам, услугам) или при отсутствии предложения на этом рынке таких товаров (работ, услуг), а также при невозможности определения рыночной цены используются следующие методы:

метод цены последующей реализации, который заключается в том, что рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется на основании той цены, по которой они в дальнейшем были реализованы покупателем. При этом указанная цена последующей реализации должна быть скорректирована (уменьшена) на обычные в подобных случаях затраты, понесенные покупателем для продвижения товаров (работ, услуг) на рынок, его затраты на перепродажу (без учета затрат на приобретение у продавца), а также на обычную для этой сферы деятельности при быль покупателя (перепродавца);

затратный метод определения рыночной цены товаров (работ, услуг) сводится к калькуляции всех произведенных их продавцом прямых и косвенных затрат на производство (приобретение, хранение, транспортировку, страхование) и реализацию с последующим увеличением полученного результата на обычную для этой сферы деятельности прибыль.

При применении методов цены последующей реализации и затратного метода обычный размер прибыли для конкретной сферы деятельности может быть исчислен по данным государственных органов статистики и органов ценообразования на основе уровня рентабельности, сложившегося по аналогичным товарам (работам, услугам). При отсутствии указанной информации может использоваться среднеотраслевая рентабельность по товарам либо группам товаров.

При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

И в заключении два практических советов.

Если сделка не подпадает под контроль налоговых органов, то у предприятия нет нужды производить пересчет налогов исходя из уровня рыночных цен. Для целей налогообложения в этом случае принимается фактическая цена реализации товаров (работ, услуг), независимо от того, насколько она соответствует уровню рыночных цен.

Если сделка подпадает в разряд сделок, контролируемых налоговыми органами, то налогоплательщику необходимо оценить вероятность того, что налоговые органы воспользуются своим правом и осуществят доначисление налогов и пени исходя из уровня рыночных цен. Если вероятность такого развития событий существует, то налогоплательщику имеет смысл самостоятельно осуществить доначисление и уплату налогов исходя из уровня рыночных цен, что позволит сэкономить на сумме пеней.

Начальник юридического отдела ООО «Русские корма» Королькова Ольга