

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: определение даты для метода СНЦ

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат, директор АФ «Сайвена-Аудит»
e.zhukova@saivena.com

Метод сравнительной неконтролируемой цены является единственным приоритетным методом для целей трансфертного ценообразования (то есть для расчета цены, соответствующей принципу «вытянутой руки»). К сожалению, он не может часто применяться по ряду причин. Во-первых, мало товаров, которые были бы полностью идентичными. Во-вторых, данный метод требует максимальной сопоставимости условий сравниваемых операций. Найти абсолютно аналогичную неконтролируемую операцию достаточно сложно. Даже если учитывать, что некоторые отличия можно скорректировать.

Но есть и другие проблемы, с которыми сталкивается налогоплательщик. Законодательно такие проблемы не урегулированы, поэтому приходится привлекать логику и выбирать свой собственный вариант решения. В дальнейшем, вероятно, придется столкнуться с «мнением налоговиков» при проверках, а затем и с формированием судебной практики, которой на сегодняшний день нет.

В данной статье рассмотрим одну из таких проблем, порассуждаем и попробуем предложить пути решения. Речь пойдет о дате, на которую нужно выбирать цену сопоставимой операции для сравнения.

Реклама



«На шаг вперед рисков»

СЕМИНАР
29 сентября 2016
Киев

**ТРАНСФЕРТНОЕ
ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ:**
теория, практика, риски

Семинар проводит:
Елена Жукова, практикующий аудитор, адвокат, директор аудиторской фирмы «Сайвена-Аудит», автор около 200 статей по ТЦО в прессе, автор книги «Трансфертное ценообразование – украинский вариант», эксперт, участник рабочих групп по реформированию системы налогообложения.



тел/факс (044) 220-10-41, тел (096) -770-03-00
E-mail: info@saivena.com

Анализ рынка и рыночных цен

Как известно, в Украине значительная часть экспорта приходится на продукцию сельского хозяйства. Украина занимает первые позиции в мировых объемах экспорта некоторых сельскохозяйственных культур (кукуруза, подсолнечник, соя и т.п.) и некоторых продуктов их переработки (подсолнечное масло). Эти товары вполне подпадают под понятие «идентичные товары», и для них логично и правильно будет применение метода сравнительной неконтролируемой цены. Поэтому анализ проблемы с определением даты, на которую следует применять указанный метод, будем проводить на условных примерах, связанных с экспортом подсолнечного масла.

Предварительно отметим, что экспортные цены на подсолнечное масло на мировом рынке в 2015 году колебались на уровне 700–840 долл. США за 1 т, о чем свидетельствуют данные диаграммы информационно-аналитического агентства АПК-Информ (см. диаграмму на с.29).

Основные причины таких колебаний:

- ♦ падение мировых цен на нефть привело к снижению рентабельности биотоплива. На мировом рынке снизился спрос на растительные масла, что привело к их перепроизводству и, как следствие, к снижению цены;
- ♦ экономические санкции и потеря российского рынка. Украина является самым большим производителем подсолнечного масла в мире. Экспорт украинского масла был в значительной мере ориентирован на российский рынок. Украинские производители вынуждены были выходить на евро-▶

пейские рынки, что привело к «дефициту» спроса на масло на мировом рынке;

♦ по данным издания «Агробизнес сегодня» основной причиной падения цен на подсолнечное масло является постоянно возрастающий урожай масличных культур (в связи с их высокой рентабельностью). В результате мировой спрос падает;

♦ колебание мировых цен на подсолнечное масло зависит от сезона. Цена падает в периоды, когда аграрии (Украина, Аргентина и т.п.) собирают урожай сырья — подсолнечника. Соответственно в периоды, когда на рынке сырья наблюдается превышение спроса над предложением, цена растет.

Такой была информация о рынке подсолнечного масла в 2015 году.

Разные ситуации

Вначале рассмотрим «идеальную» ситуацию.

ПРИМЕР 1

ООО «Подсолнух» занимается экспортом подсолнечного масла. В 2015 году была осуществлена контролируемая операция — поставка масла на Кипр. Экспортный контракт был заключен 5 июля 2015 года. Поставка была осуществлена 2 августа 2015 года. Условия поставки по правилам Инкотермс — СРТ. Всего по контракту отгружено 100 тыс. т масла по цене 800 долл. США за 1 т.

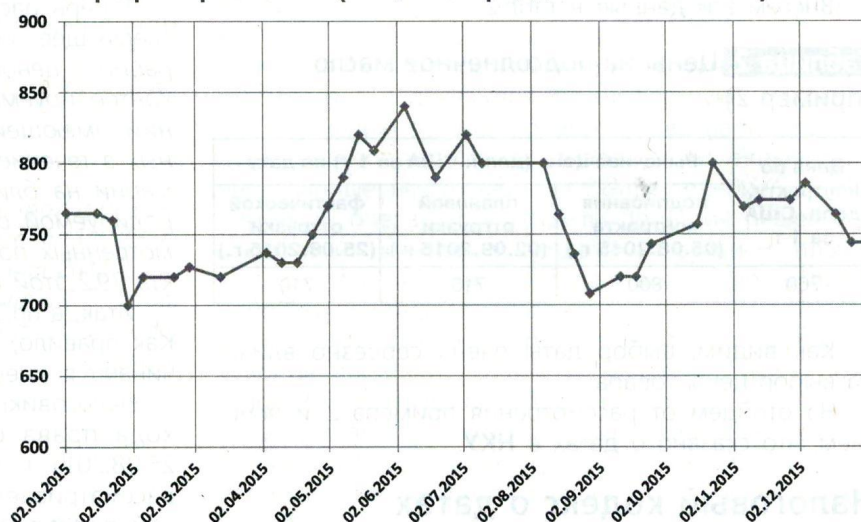
На 2 августа 2015 года, то есть на дату плановой и фактической отгрузки подсолнечного масла (дату перехода права собственности), рыночная цена этого товара составляла 800 долл. США за 1 т. Такая же цена была на рынке и на дату подписания контракта, то есть 5 июля 2015 года. Цена реализации масла по контракту продавцом ООО «Подсолнух» также составляет 800 долл. США за 1 т. Эти данные представим в табл.1.

Таблица 1. Цены на подсолнечное масло (пример 1)

Цена по контракту, долл. США за 1 т	Рыночная цена (долл. США за 1 т) на дату		
	подписания контракта (05.07.2015 г.)	плановой отгрузки (02.08.2015 г.)	фактической отгрузки (02.08.2015 г.)
800	800	800	800

В данном случае все понятно. При выборе метода сравнительной неконтролируемой цены налогоплатель-

Диаграмма. Цены на подсолнечное масло нерафинированное (СРТ, экспорт, долл. США за 1 т)



щик получает идеальный результат — полное совпадение цены отгрузки с рыночной, поэтому цена 800 долл. США за 1 т масла будет соответствовать принципу «вытянутой руки». Естественно, все расчеты, описание рынка, информацию по сопоставимым сделкам нужно будет привести в документации по ТЦО.

Но, как мы видим, кривая динамики цен имеет серьезные колебания, и разброс цен внутри года составляет почти 20%. При этом на графике существуют значительные пики, взлеты и падения цены. Как такие колебания отразятся на «трансфертных» ценах? Рассмотрим другую ситуацию.

ПРИМЕР 2

ООО «Сандей» в 2015 году осуществило контролируемую операцию по реализации подсолнечного масла на Кипр. Контракт был заключен 5 августа 2015 года. Планируемая дата поставки — 2 сентября 2015 года, фактически отгрузка проведена 25 августа 2015 года. Всего по контракту отгружено 100 тыс. т масла.

ООО «Сандей» при заключении контракта имело данные по стоимости подсолнечного масла на дату подписания контракта, и она составляла 800 долл. США за 1 т. Маркетологи налогоплательщика (учитывая данные прошлых лет) прогнозировали, что в самое ближайшее время начнется сезонное падение цены, об этом же твердил и покупатель по контракту. Поэтому цену в контракте поставили более низкую — 760 долл. США за 1 т.

По факту получилось следующее:

♦ на планируемую дату поставки, то есть на 02.09.2015 г., рыночная цена составила 715 долл. США за 1 т;

АНАЛИТИКА

♦ на дату фактической отгрузки, то есть на 25.08.2015 г., — 710 долл. США за 1 т.
Внесем эти данные в табл.2.

Таблица 2. Цены на подсолнечное масло (пример 2)

Цена по контракту, долл. США за 1 т	Рыночная цена (долл. США за 1 т) на дату		
	подписания контракта (05.08.2015 г.)	плановой отгрузки (02.09.2015 г.)	фактической отгрузки (25.08.2015 г.)
760	800	715	710

Как видим, выбор даты очень серьезно влияет на выбор цены товара.

Но отойдем от рассмотрения примера 2 и прочитаем, что сказано о датах в **НКУ**.

Налоговый кодекс о датах

НКУ упоминает о датах (для метода сравнительной неконтролируемой цены) дважды: в пп.39.2.1.3 и в пп.39.3.3.3 ст.39. Прямо скажем, негусто. Поэтому попробуем использовать эти нормы по максимуму.

В пп.39.2.1.3 рассматривается ситуация, когда контролируемая операция (экспорт/импорт) проводится с товарами, имеющими биржевые котировки. В принципе, с биржевыми товарами (и биржевыми котировками) есть очень серьезные проблемы. По мнению автора, биржевые котировки вообще не могут использоваться в целях ТЦО...

Но это не сегодняшняя тема — об этом целесообразно написать отдельную статью. Пока же рассмотрим то, что может относиться к «проблеме дат» для рассматриваемых примеров.

Итак, из названного подпункта нам может пригодиться информация о том, что **НКУ**:

- ♦ предлагает для биржевых товаров использовать биржевые котировки на товар и брать данные котировок за декаду, предшествующую проведению контролируемой операции;

- ♦ предлагает корректировать полученные цены с учетом объема контролируемой операции, условий оплаты и поставки товаров, качественных характеристик, транспортных затрат.

Обращаем внимание на упоминание в подпункте «декады». Почему именно декада? По мнению автора, законодатели предусмотрели минимальный временной диапазон, в течение которого могут быть небольшие колебания цены, может вообще не быть торгов. А главное — это то время, когда продавцу известна биржевая цена на товар (плюс-минус), и он может принять решение о продаже данного товара, поскольку эта цена ему «подходит» (совпадение цены спроса и цены предложения). То есть, по

мнению автора, декада — это время на принятие продавцом решения о продаже...

Теперь рассмотрим пп.39.3.3.3, в котором сказано следующее: «Сравнение цены контролируемой операции с ценой (диапазоном цен) сопоставимых неконтролируемых операций производится на основании имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую ко дню осуществления контролируемой операции дату, кроме случаев, предусмотренных подпунктом 39.2.1.3 подпункта 39.2.1 пункта 39.2 этой статьи».

Итак, в пп.39.3.3.3 говорится и о периоде и о дате. Как правило, рассматривается дата. И вот здесь начинаются «неувязки».

Налоговики считают, что эта дата — дата перехода права собственности. В нашем случае это 25.08.2015 г. (цена — 710 долл. США за 1 т). Для рассматриваемого примера налогоплательщика такой подход устраивает, ведь он продал дороже — по 760 долл. США за 1 т.

Но, например, ГП «Госвнешинформ» обычно ориентируется на дату заключения контракта, ведь налогоплательщик мог четко определить цену именно на стадии подписания договора. Прогноз цены на более длительный срок — это могли быть только предположения налогоплательщика, четкого понимания уровня цены у него не могло быть.

Давайте подумаем, а что такое «осуществление контролируемой операции»? По мнению автора, осуществление контролируемой операции включает в себя несколько этапов: принятие решения о заключении контракта и обсуждение его условий, подписание контракта, исполнение контракта (погрузка товара на ж/д транспорт, транспортировка до порта, разгрузка с вагонов/цистерн, перевалка, погрузка на корабль, таможенное оформление). Тогда получается, что осуществление контролируемой операции происходит не «на дату», а «в период». И этот период охватывает время (как минимум) от даты заключения контракта до даты отгрузки (плановой или фактической — какая дата будет завершающей). Можно этот период немножко расширить, включая в него «время принятия решения о заключении контракта» и «время подготовки контракта» (ту же декаду, которая предлагается в пп.39.2.1.3 ст.39 **НКУ**).

То есть логично рассматривать именно период с 05.08.2015 г. по 02.09.2015 г. Для примера 2 это даст следующий набор цен: 800, 715, 710 (диапазон можно расширить за счет включения цен, соответствующих промежуточным датам). Отбросив крайние цифры (верхний и нижний квартили), получаем цену 715 долл. США за 1 т. Эта цена, как отмечалось выше, вполне устраивает налогоплательщика, ведь он продал дороже. Следовательно, доначислений налога на прибыль не будет.

А если цена растет...

В примере 2 мы рассмотрели ситуацию, когда продажа осуществлена при падении рыночной цены. А как быть, если происходит рост? Давайте вернемся к нашей диаграмме и рассмотрим еще одну ситуацию.

ПРИМЕР 3

ООО «Квитка» осуществило контролируемую операцию — поставку подсолнечного масла на Кипр. Экспортный контракт заключен 15 апреля 2015 года. Планируемая дата поставки — 15 мая 2015 года. Фактически отгрузка проведена 2 мая 2015 года. Всего по контракту отгружено 100 тыс. т масла по цене 750 долл. США за 1 т.

Используя диаграмму, составим табл.3.

Таблица 3. Цены на подсолнечное масло (пример 3)

Цена по контракту, долл. США за 1 т	Рыночная цена (долл. США за 1 т) на дату		
	подписания контракта (15.04.2015 г.)	плановой отгрузки (15.05.2015 г.)	фактической отгрузки (02.05.2015 г.)
750	730	820	770

Как видно из диаграммы, в течение продолжительного периода до даты подписания контракта (а именно с начала февраля до середины апреля) цена подсолнечного масла держалась на уровне 720–730 долл. США за 1 т. И подписание контракта 15.04.2015 г. с ценой 750 долл. США было очень даже выгодным. А потом — буквально через месяц — цена взле-

тела почти на 100 долл. США. Как мог налогоплательщик предугадать столь стремительный взлет? Какой покупатель подписал бы с ним 15.04.2015 г. контракт по цене 820 долл. США?

Как быть налогоплательщику в данном случае, рассчитывая и доказывая «трансфертную» цену?

По мнению автора, возможны два варианта:

- ♦ можно расширить диапазон (и включить в него данные всего периода осуществления контролируемой операции — от даты принятия решения о заключении контракта до даты отгрузки — плановой или фактической). Это даст возможность предприятию «войти в диапазон»;

- ♦ можно провести корректировку, например, на условия поставки. Одним из условий будут сроки (срок заключения контракта, срок отгрузки). И, учитывая динамику изменения рыночной цены, можно провести корректировку цены 770 долл. США (соответствует дате перехода права собственности), сдвинув ее к дате заключения договора (когда цена была 730 долл. США).

Предлагаемые варианты — это мысли автора по решению проблемы, уже использованные на практике. К сожалению, на сегодня точного ответа, как поступать в таких случаях, просто не существует. Поэтому придется доказывать свою правоту представителям ГНИ в ходе проверок, а также в судах, формируя судебную практику. Это будет сложно (как всегда сложно все, что происходит впервые). Единственное, что можно сказать читателю: автор обсуждала этот вопрос с несколькими судьями админсудов. Они обещают придерживаться общего правила: при возможности множественного толкования той или иной нормы налогового законодательства решение должно приниматься в пользу налогоплательщика. ■

БУХГАЛТЕРИЯ

представляет

СБОРНИК СИСТЕМАТИЗИРОВАННОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Розничная торговля: учет, расчеты, налоги

Сборник получат в **сентябре** 2016 года подписчики

Сборника систематизированного законодательства (отдельно или в любом комплекте)

По вопросам подписки изданий редакции газеты «Бухгалтерия» обращайтесь в филиалы Агентства подписки и доставки «Блиц-Пресса» в вашем городе (адреса и телефоны — на последней странице номера)

Телефон «горячей линии»: 0 800 501 739
(звонки со стационарных телефонов по Украине бесплатные)

БИЗНЕС
БУХГАЛТЕРИЯ
ПРАВО • НАЛОГИ • КОНСУЛЬТАЦИИ