

ВЫБОР ТЦО-МЕТОДА: ОДИН, ДВА ИЛИ... НИ ОДНОГО?

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

Выбор метода, который применяется для расчета цены, соответствующей принципу «вытянутой руки», — дело непростое. Однако редко у кого возникают сомнения в количестве методов, которые можно (или целесообразно) выбрать для каждого конкретного случая. Чего тут думать — один...

Но при более пристальном рассмотрении оказывается, что это не так очевидно. На самом деле возможны варианты. Их и рассмотрим. Начнем с классического варианта — метод выбирают только один.

Один метод

Строго говоря, **НКУ** сам немножко путается в том, сколько методов определения «трансфертной» цены можно применять. Так, пп.39.3.1 ст.39 говорит, что «установление соответствия условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки» осуществляется по одному из следующих методов...». То есть вроде бы метод действительно выбирается только один. Однако в пп.39.3.2.1 этой же статьи написано: «Платательщик налога может не применять более одного метода для определения того, соответствуют ли условия контролируемой операции принципу «вытянутой руки». Получается, что выбор только одного метода — это право налогоплательщика, а не обязанность. Если захочется, то можно и больше. Но, как правило, налогоплательщик все же останавливается на одном.

Приведем в качестве примера цитату из классического Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию 1995 года (Раздел II «Методы трансфертного ценообразования», В.2 «Примеры применения метода СНЦ»): «Независимое предприятие продает небрендовые бобы колумбийского кофе подобного вида, качества и количества, как и те, которые продаются между ассоциированными предприятиями, при этом допускается, что указанные контролируемая и неконтролируемая операция осуществляются приблизительно в одинаковое время, на одинаковой стадии цепочки производства/дистрибуции, и при подобных условиях».

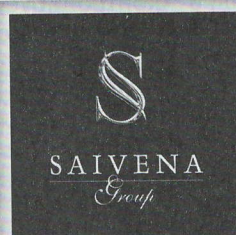
Это самый легкий пример, когда происходит сравнение продаж аналогичного (биржевого или «околобиржевого») товара, поэтому логично, что здесь налогоплательщик выберет один-единственный метод. И это будет метод сравнительной неконтролируемой цены. Впрочем, и при выборе налогоплательщиком других методов (в том случае, когда этот метод не подходит) — цены перепродажи, «затраты плюс», чистой прибыли, распределения прибыли — также обычно выбирается только один.

Два метода и больше

Но бывает так, что налогоплательщику целесообразно просчитать несколько вариантов, определив «трансфертную» цену с использованием нескольких методов. Когда это может случиться?

Приведу пример из своей практики — составление документации для крупного государственного предприятия, являющегося, по сути, монополистом. В данном случае выбор единственного метода был не ▶

Реклама



«На шаг впереди 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

очевиден. Предприятие выпускает продукцию, занимающую львиную долю рынка Украины и (это сложилось исторически) постсоветских стран, в том числе Грузии — страны, которая, как известно, совсем недавно находилась в «низконалоговом перечне КМУ». Отгрузки в Грузию осуществляются в основном одному покупателю (правда, есть и второй покупатель, но ему продается совсем немного продукции — всего 5% от общего объема продаж на этом рынке). Крупные «грузинские» продажи крупному покупателю — это и есть контролируемые операции.

Получается вот что.

Метод сравнительной неконтролируемой цены как бы и не применишь: предприятие-монополист жестко держит грузинский рынок (почти 90% общего объема). Больше никто туда эту продукцию, в сущности, не поставляет. На этом рынке нет сопоставимых операций. Единственная зацепка — отгрузки «мелкому» покупателю. Операции с ним можно было бы рассмотреть в качестве внутренних сопоставимых операций (объем операций с этим контрагентом составляет менее 5 млн грн., а значит, такие операции контролируемыми де-юре не являются). Вот только делать расчет «трансфертной» цены с применением таких «скользких» операций как-то некомфортно. Ведь второй покупатель — такой же «низконалоговый», как и первый. А не попал в «контролируемые» лишь по одной причине — не дорос. Но это — пока... Причем налоговики крайне негативно относятся к расчетам такого рода. И недвусмысленно намекают, что будут корректировать «проколы» законодателя, изменяя при проверках метод сравнительной неконтролируемой цены на другой, более, так сказать, «соответствующий».

Можно рассмотреть возможность применения и других методов. Поскольку наш налогоплательщик является продавцом в контролируемых операциях, могут подойти метод «затраты плюс» или метод чистой прибыли. Для этого следует рассчитать рентабельность нашего налогоплательщика и сравнить ее с соответствующими показателями конкурентов. Но и здесь получается «неувязочка». Налогоплательщик — фактический монополист. В Украине он производит 90% всей продукции (остальные 10% «набираются» у нескольких мелких и очень мелких производителей). Как сравнивать гиганта с мышью? Строго говоря, другие продавцы нашему монополисту — вовсе и не конкуренты...

Вот и выходит, что корректного выбора никак не получается. И один метод — не очень, и другие — «не так чтобы».

Был предложен следующий выход из ситуации: в качестве основного метода принимался метод «затраты плюс». Благо, рентабельность у налогоплательщика была ну очень «на уровне»! С помощью базы данных «Руслана» мы вытащили финансовые показатели всех производителей продукции (мелких и

очень мелких) и провели расчеты их рентабельностей. Сопоставили с рентабельностью предприятия. И пришли к выводу: ничего доначислять не надо. Показатели находятся «в диапазоне».

Кроме того, был сделан расчет по второму, основному методу — в качестве такого дополнительного метода принят метод сравнительной неконтролируемой цены. Сравнивались внутренние сопоставимые операции — отгрузки крупному «грузинскому» покупателю с отгрузками другому «грузинскому» покупателю. Цены отгрузок были идентичные, что и позволило прийти к выводу о соответствии цены принципу «вытянутой руки» и при расчете по методу сравнительной неконтролируемой цены.

Как видно из данного примера, в некоторых случаях целесообразно не ограничиваться ТЦО-расчетами исключительно по одному из методов, а проанализировать цены с нескольких сторон (то есть с использованием нескольких методов определения «трансфертной» цены).

Нет метода?

На всех семинарах по ТЦО я всегда говорю, что вариантов, когда ни один из методов не подходит, не бывает. Надо искать! Это и правда, и неправда. Правда в том, что действующее законодательство (а именно ст.39 НКУ) не дает налогоплательщику выбора «найти метод или не найти». В отчете должна быть отражена контролируемая (контролируемые) операция (операции), метод (один из пяти!) должен быть выбран, ТЦО-документация должна быть составлена. И, как правило, выбрать метод можно. Но, похоже, не всегда. Приведем один пример.

ПРИМЕР

ООО «Всех построю!» занимается строительством. Объем дохода от выполнения строительных работ за 2015 год составляет 100 млн грн. В середине 2015 года ООО увеличило размер уставного капитала, привлекая иностранного инвестора — компанию «TRH-HRT», которая изготавливает высококачественные пластиковые трубы, используемые в строительстве. Доля этого инвестора в уставном капитале составила 30%.

В связи с привлечением инвестора ООО «Всех построю!» запланировало открытие нового бизнес-направления — оптовой продажи в Украине пластиковых труб производства компании «TRH-HRT». Трубы — уникальные, больше никто их в Украину не импортирует. Первая поставка труб произошла 31 декабря 2015 года, объем поставки — 10 млн грн. Отгрузка труб украинским покупателям в 2015 году не проводилась...

Безусловно, имеет место контролируемая операция, поскольку:

♦ первый стоимостной критерий, установленный пп.39.2.17 ст.39 **НКУ**, выполняется (налицо превышение годового дохода налогоплательщика суммы в 50 млн грн.);

♦ второй стоимостной критерий, определенный названным подпунктом, тоже выполняется (у связанного лица-нерезидента приобретен товар на сумму свыше 5 млн грн.).

При проведении функционально-рискового анализа выяснилось, что все функции и риски взял на себя продавец, то есть компания «TRH-HRT». Следовательно, «слабой» стороной является ООО «Всех построю!». Его и будем анализировать, подбирая метод.

Метод сравнительной неконтролируемой цены отмечаем сразу: товар нестандартный, других поставок в Украину нет. То есть сопоставимых операций не существует.

Практически сразу же отбрасываем пятый метод — метод распределения прибыли. Он вообще используется в очень редких случаях, в частности, в рассматриваемом примере этот метод однозначно не может быть применен.

Также исключаем метод «затраты плюс» (он для продавца, а ООО «Всех построю!» в рассматриваемой операции выступает в качестве покупателя).

Остаются методы цены перепродажи и чистой прибыли. В обычной ситуации (когда товар реализован) можно было бы взять данные рентабельностей оптовых продавцов похожих стройматериалов. Ведь для методов, основанных на анализе рентабельности, совпадение товара не обязательно. Но и эти методы для нашего случая не подходят!

Действительно, товар не реализован (он находится на складе) и его стоимость НЕ ПОПАЛА в затраты! А ведь нам для методов цены перепродажи или чистой прибыли нужно анализировать рентабельность продаж! При этом для чистоты расчета сле-

дует «отсегментировать», то есть исключить из наших расчетов показатели всех неконтролируемых операций. После того как мы исключим доходы, полученные от строительства, получим «ноль» дохода от контролируемой операции. Исключаем затраты от строительной деятельности — получаем «ноль» затрат. Прибыль также будет равна нулю. То есть в промежуточных расчетах мы получили три идеальных числа — три нуля! То есть даже чисто математически мы попали в ситуацию, когда невозможны дальнейшие расчеты, ведь придется ноль делить на ноль. А все потому, что для применения методов с использованием рентабельности операция должна быть завершена. Одного приобретения товаров мало, должна быть еще и их продажа. Но ее нет!

Вот так мы и получили «ноль» методов.

Что делать дальше? Автор видит единственный вариант — вернуться к функциональному анализу и, поскольку выбор метода для украинского налогоплательщика оказался невозможным, выбрать «слабой», тестируемой стороной продавца по договору, то есть нерезидента. Это сложнее, чем исследовать украинское предприятие и, как правило, дороже (придется применять дорогую программу «Амадеус» вместо более дешевой «Русланы»). Но, похоже, выбора нет⁽¹⁾.

⁽¹⁾По информации автора статьи, в ГФС считают, что после реализации товара первоначальные расчеты с тестируемой стороной — продавцом товара все же можно дополнительно подтвердить с применением метода цены перепродажи (метода чистой прибыли), когда тестируемой стороной будет покупатель товара. Однако **НКУ** такой возможности, увы, не предлагает. И в суде такой аргумент (расчет по периоду продажи, следующему после периода приобретения) не будет иметь веса. Ведь во главу угла чаще всего ставится «буква» закона (хотя это не всегда бывает экономически обоснованно), тем более в условиях действия нашего несовершенного налогового законодательства (прим. авт.).

Что писала БУХГАЛТЕРИЯ о ТЦО

Жукова Е. **Трансфертное ценообразование: критерии связанности лиц** // Бухгалтерия. — 2015. — № 18-19. — С.54–58
Жукова Е. **Трансфертное ценообразование: мониторинг и опрос в порядках от Минфина** // Бухгалтерия. — 2015. — № 44. — С.19–22
Жукова Е. **Документация — первый шаг к трансфертному ценообразованию** // Бухгалтерия. — 2015. — № 45. — С.37–38
Жукова Е. **ТЦО-документация: раздел 1 — информация о группе** // Бухгалтерия. — 2015. — № 47. — С.25–28
Жукова Е. **ТЦО-документация: раз-**

дел 2 — функциональный анализ // Бухгалтерия. — 2015. — № 48. — С.25–27
Жукова Е. **ТЦО-документация: раздел 3 — экономический анализ (выбор метода)** // Бухгалтерия. — 2015. — № 49. — С.25–28
Жукова Е. **Трансфертное ценообразование: столкновение концепций** // Бухгалтерия. — 2015. — № 51. — С.24–25
Жукова Е. **Приложение ТЦ: контролируемые операции** // Бухгалтерия. — 2016. — № 6. — С.40–43
Жукова Е. **Приложение ТЦ: только по итогам года?** // Налог на прибыль: от бухгалтерских записей — к строкам декларации: Сборник систематизированного

законодательства. — 2016. — Вып.3. — С.63–64
Жукова Е. **Отчет о контролируемых операциях: новая форма уже действует!** // Бухгалтерия. — 2016. — № 12. — С.26
Жукова Е. **Отчет о контролируемых операциях: нюансы заполнения новой формы** // Бухгалтерия. — 2016. — № 14. — С.6–10
Жукова Е. **Правила ТЦО-проверок: кратко, но емко** // Бухгалтерия. — 2016. — № 20. — С.23
Жукова Е. **Составление ТЦО-документации: элементы сегментирования** // Бухгалтерия. — 2016. — № 23. — С.20–22