

ДОКУМЕНТАЦИЯ – ПЕРВЫЙ ШАГ к трансфертному ценообразованию

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

По итогам 2015 года многократно увеличится количество налогоплательщиков, вынужденных представлять отчет о контролируемых операциях. Это связано со снижением критериев трансфертного ценообразования (далее – ТЦО). Если в предыдущих годах для налоговых ТЦО-корректировок предприятиям нужно было иметь объем контролируемых операций (с каждым «подходящим» контрагентом) более 50 млн грн. за год, то в 2015 г. критерий изменился. В настоящее время для попадания в зону ТЦО-контроля необходимо одновременное выполнение двух условий:

- ♦ годовой доход налогоплательщика, определенный в соответствии с бухгалтерским учетом, должен превышать 50 млн грн.;

- ♦ объем контролируемых операций (с каждым «подходящим» контрагентом) должен превышать 5 млн грн. в год.

В связи с этим, многие главбухи (в перерывах между нервотрепкой, связанной с СЭА НДС) начали изучать трансфертное ценообразование, поскольку директор решил, что это должен делать именно бухгалтер. По мнению автора, такой подход ошибочен. Для составления налоговой отчетности по ТЦО, для подготовки нужной документации необходимо либо привлекать внешних консультантов, либо принимать на работу дополнительного специалиста-аналитика по ТЦО. Ведь документация очень сложна. А у главбуха в начале года всегда много работы. Обычно в это время проходит и аудит (для подготовки информации аудиторам и ответа на их запросы также нужно иметь массу времени). Короче говоря, главбух никак не сможет выделить **целый месяц рабочего времени для того, чтобы вплотную заняться составлением** документации и ТЦО-отчетности. А быстрее вряд ли получится...

«Съехать» и не сдавать отчет тоже не выйдет. Законодатель предусмотрел здесь огромные штрафы! Сравните: если за непредставление декларации, например по налогу на прибыль, предусмотрен штраф в 170 грн. (за повторное в течение года нарушение – 1020 грн.), то по ТЦО-отчетности штрафы составляют:

- ♦ 300 размеров МЗП в случае непредставления (несвоевременного представления) отчета по контролируемым операциям;

- ♦ 1% суммы контролируемых операций, незадекларированных в представленном отчете о контролируемых операциях, но не более 300 размеров МЗП;

- ♦ 3% суммы контролируемых операций, по которым не была представлена документация, но не более 200 размеров МЗП.

Таким образом, за представление ТЦО-отчетности и документации с нарушением грозят штрафы, начиная с 300 тыс. грн. При этом в некоторых предложениях Минфина предусматривается снятие верхней границы штрафов по ТЦО-отчетности, ТЦО-документации...

Какой должна быть документация по ТЦО говорится в пп.39.4.6 ст.39 **НКУ**. Это должен быть один документ (или совокупность документов) на украинском языке, с соответствующей информацией, структурированной по разделам, а именно:

- ♦ **раздел 1** – информация о связанных лицах и группе;

- ♦ **раздел 2** – функциональный анализ контролируемой операции;

- ♦ **раздел 3** – экономический анализ (выбор метода и расчет цены, соответствующей принципу «вытянутой руки»);

- ♦ **раздел 4** – расчет дополнительного налогового обязательства.

В данной статье мы лишь приподнимем завесу над тем, что представляют собой документация в целом и отдельные ее разделы. Но это только начало. Данная статья открывает целый цикл, каждая последующая статья (а их будет еще четыре) будет посвящена деталям составления отдельных разделов. В одном из ближайших номеров – подробный материал о содержании раздела 1 «Информация о связанных лицах и группе». В этой статье – лишь несколько вступительных слов.

Раздел 1. Информация о связанных лицах и группе

НКУ (пп.39.4.6 ст.39) требует наличие данных о связанных лицах: контрагенте контролируемой операции, лицах, владеющих корпоративными правами налогоплательщика – не менее 20% уставного капитала. Однако отметим, что «связанность» для целей трансфертного ценообразования может возникать и по другим критериям (не только владением доли в уставном капитале). Следовательно, в данном разделе может содержаться и другая информация, например, о лице, предоставившем налогоплательщику кредит в сумме, превосходящей в 3,5 раза размер собственного капитала этого налогоплательщика. Информация о связанных лицах должна быть полной, чтобы можно было безошибочно ►

идентифицировать таких лиц. По группе должна быть следующая информация: общее описание материнской компании и ее «дочек», описание хозяйственной деятельности группы, политики трансфертного ценообразования в группе.

Однако контролируемые операции могут образоваться не только в результате «внутригрупповой деятельности», но и в случае взаимоотношений с низконалоговыми контрагентами. Следовательно, в разделе 1 должна быть раскрыта и эта информация.

Раздел 2. Функциональный анализ контролируемой операции

НКУ говорит о том, что в этом разделе должна быть следующая информация:

- ♦ «описание операции, условия ее проведения (цена, сроки и другие определенные законодательством Украины обязательные условия договоров (контрактов)» (пп.«в» пп.39.4.6 ст.39);

- ♦ «описание товаров (работ, услуг), включая физические характеристики, качество и репутацию на рынке, страну происхождения и производителя, наличие товарного знака и другую информацию, связанную с качественными характеристиками товара (работы, услуги)» (пп.«г» пп.39.4.6 ст.39);

- ♦ «условия и сроки осуществления расчетов по операции» (пп.«г» пп.39.4.6 ст.39);

- ♦ «факторы, повлиявшие на формирование и установление цены» (пп.«д» пп.39.4.6 ст.39);

- ♦ «сведения о функциях связанных лиц, являющихся сторонами контролируемой операции, об использованных ими активах, связанных с такой контролируемой операцией, и экономических (коммерческих) рисках, которые такие лица учитывали при осуществлении контролируемой операции (функциональный анализ и анализ рисков)» (пп.«е» пп.39.4.6 ст.39).

В этом разделе подробно описываются товары и контракты, по которым осуществляются контролируемые операции. Эта часть, как правило, проблем не вызывает. А вот что касается описания рынка... Понятно, что рынки США, Китая и Украины абсолютно разные. Но как их описать? Бухгалтер, как правило, не имеет маркетингового образования. Значит, нужно обратиться к маркетологу или поискать необходимую информацию в маркетинговых отчетах по анализу рынков, составленных специализированными фирмами (кое-что можно найти в свободном доступе в Интернете). Что касается «сведений о функциях» контрагентов в контролируемых операциях, то это могут быть дизайн и технологическая разработка товаров, производство товаров, логистика и т.д. (приблизительный, но не полный (!) список функций приведен в пп.39.2.2.4 ст.39 **НКУ**). Следовательно, человек, который будет составлять ТЦО-документацию, должен хорошо разбираться во всех нюансах

«технологической цепочки» сделки (или получить полную информацию от других специалистов). По такому же принципу проводится анализ рисков.

Раздел 3. Экономический анализ

Этот раздел самый сложный. Для начала нужно определиться с источниками, из которых будет браться информация о сопоставимых сделках. Сразу скажем: такие источники, такую информацию найти сложно и достаточно дорого. В последующих статьях будет более подробно рассказано об источниках информации. А пока отметим, что операцию нужно выбирать **сопоставимую**, которая бы минимально отличалась от контролируемой операции.

Итак, получив необходимый набор информации по сопоставимым сделкам, налогоплательщик приступает к выбору метода, по которому будет проводиться расчет цены, соответствующей правилу «вытянутой руки». Налогоплательщик должен описать каждый метод и пояснить, почему выбирается именно такой метод. Просто так, то есть «даром» даем маленькую подсказку для облегчения работы по составлению ТЦО-документации. В 99,99% случаев **не может** применяться метод распределения прибыли (пп.39.3.1.5 ст.39 **НКУ**). Кстати, достаточно большие сложности и с применением метода сравнительной неконтролируемой цены. Здесь проблема состоит в том, что сложно найти информацию по **сопоставимым** сделкам. Скорее всего, налогоплательщик будет выбирать между вторым-четвертым методами. Согласно прошлой годней «статистике» многие налогоплательщики остановились на методе чистой прибыли (пп.39.3.1.4 ст.39 **НКУ**).

Итак, метод выбран, информация о нем — в наличии. Естественно, все это должно быть внесено в документацию по трансфертному ценообразованию. Далее проводятся расчеты диапазонов (рыночный диапазон цены, рыночный диапазон рентабельности). На основании данных расчетов делается вывод о соответствии (несоответствии) трансфертной цене, определенной по правилу «вытянутой руки». Если цена соответствует, значит, оформление документации закончено. Поздравляем!

Раздел 4. Расчет дополнительного налогового обязательства

Если цена налогоплательщика отличается от цены «правила вытянутой руки», рассчитанной в предыдущем разделе документации (при экономическом анализе), придется пересчитать налоговые обязательства по налогу на прибыль. Эти данные будут отражены не только в документации по ТЦО, но и в отчете о контролируемых операциях (который сдается до 1 мая года, следующего за отчетным). Кроме того, в декларации по налогу на прибыль предпринятый сумма налоговых обязательств также будет отражена с учетом ТЦО-нюансов. ■