

ТЦО-ДОКУМЕНТАЦИЯ: раздел I – информация о группе⁽¹⁾

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

В Украине есть два документа, описывающих трансфертное ценообразование (далее – ТЦО). Первый – Налоговый Кодекс Украины (далее – НКУ). Второй – Руководство ОЭСР «Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations» (Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб⁽²⁾) 2010 г. (далее – **Руководство ОЭСР**).

Несмотря на то, что Украина не является членом ОЭСР (а значит, использование Руководства ОЭСР для нас необязательно) – все же будем рекомендовать его учитывать по двум причинам.

Во-первых, «Украина – это Европа»! И поскольку ее путь лежит в Евросоюз, целесообразно максимально приближаться к европейским (и общемировым) правовым нормам, европейскому законодательству. Мы должны **привыкать жить цивилизованно**.

Во-вторых, необходимо учитывать нормы **Руководства ОЭСР** уже потому, что национальное налоговое законодательство по ТЦО (НКУ) чрезвычайно куцое и практически не дает ответов на множество вопросов. Это, конечно, минус. Но...

Как говорил индийский философ Свами Вивекананда: «дуалистическое понятие, что добро и зло – две особые, вечно различные сущности, при ближайшем его рассмотрении, оказывается нелепостью. Это разные проявления одного и того же факта, являющегося сегодня как зло, а завтра – как добро»⁽³⁾. Соответственно, краткость украинского ТЦО-законодательства имеет и свою сильную сторону. А именно, налогоплательщик может продумать различные варианты своих действий и выбрать наиболее благоприятный, лишь бы не нарушить закон. И этот вышеприведенный принцип ярко виден при рассмотрении нюансов составления ТЦО-документации.

Бремя ответственности и затратности

В **Руководстве ОЭСР** рекомендации налоговым органам по разработке правил и процедур получения документации приведены в разделе V «Документация». В соответствии с п.5.2 этого раздела: «на

содержание обязанностей по представлению документации могут влиять правила, регулирующие бремя доказывания в соответствующей юрисдикции. В большинстве юрисдикций **бремя доказывания возлагается на налоговые службы**».

В Украине ситуация иная. Наше законодательство совсем недавно пополнилось ТЦО-нормами, наши налоговики не имеют достаточного опыта работы с ТЦО, они учатся параллельно с нами. Вероятно, это является одной из причин, по которой в Украине был принят другой подход – **бремя доказывания лежит на налогоплательщике**. Именно налогоплательщик должен рассчитать цену, соответствующую принципу вытянутой руки, составить соответствующую документацию, предоставить ее по запросу налогового органа и убедить налоговиков, что применяемая цена – «правильная». И несмотря на то, что в момент представления декларации (отчета по ТЦО) наш налогоплательщик может не представлять документацию, она должна у него присутствовать.

Действительно, если бремя доказывания лежит на налоговом органе, то ситуация выглядит следующим образом: налогоплательщик представил декларацию, налоговики ее обработали, провели мониторинг цен, подсчитали цену по принципу вытянутой руки, выявили существенное расхождение, отправили налогоплательщику запрос. Запрос налоговиков, по сути, выглядит следующим образом: «Ваша цена, указанная в декларации, составила N единиц. По нашим данным (расчеты, мониторинг рынка и т.п.), цена должна быть в 2 раза выше. Пожалуйста, поясните принцип формирования цены в вашей компании – почему ваша цена отличается?».

Ситуация украинская: налогоплательщик представил декларацию, налоговики отправили запрос: докажите, что применяемая вашей компанией цена соответствует правилу вытянутой руки. У нас даже нет понятия «существенности», поэтому украинский налогоплательщик должен высчитать трансфертную

⁽¹⁾См. также: Жукова Е. Документация – первый шаг к трансфертному ценообразованию // Бухгалтерия. – 2015. – № 45. – С.37–38 (прим. ред.).

⁽²⁾См.: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf (прим. ред.).

⁽³⁾«Философия йоги. В поисках свободы», Москва, изд-во «Эксмо», 2007 г., с.457 (прим. ред.).

цену «до копейки» (при этом общеизвестно, что уровень нечеткости определения трансфертной цены — очень высокий). Вспомним также о «драконовских» штрафах за непредставление документации по ТЦО (задержку представления документации, неполную документацию и т.п.) в Украине.

Отсюда вывод: «железобетонная» документация по ТЦО должна быть готова у налогоплательщика уже на момент представления ТЦО-отчетности. Вместе с тем, один из принципов, изложенных в **Руководстве ОЭСР**, — целесообразность/ограничение затрат налогоплательщика на составление ТЦО-документации. В пункте 5.7 Раздела V «Документация» говорится: «поскольку некоторые документы, которые могут использоваться при определении трансфертного ценообразования по принципу вытянутой руки для налоговых целей, могут принадлежать к документам, которые готовят или получают только для налоговых целей, **ожидается, что налогоплательщик будет готовить или получать указанные документы, только если они действительно необходимы для проведения оценки того, соответствуют ли трансфертные цены принципу вытянутой руки, и если подготовка или получение таких материалов не будут связаны с неоправданно высокими расходами налогоплательщика. Налогоплательщик не обязан готовить или получать документы свыше минимального количества документов, необходимых для оптимальной оценки соответствия трансфертных цен принципу вытянутой руки.**»

Зачем делать сложно?

Допускаю, что эта часть статьи вызовет резкую критику. Но... Зачем делать много работы, если необходимого результата можно добиться меньшими усилиями? Автор твердо убежден в справедливости утверждения: «лень — двигатель прогресса».

Итак, многие специалисты по трансфертному ценообразованию рекомендуют трехуровневую структуру ТЦО-документации, которая состоит из:

- ♦ «главного файла (мастер-файл), содержащего стандартизированную информацию, имеющую отношение ко всем организациям, являющихся членами группы многонациональных корпораций (МНК — далее по тексту);»

- ♦ «файла локального уровня (локальный файл), содержащий, как правило, информацию о крупных сделках резидентного налогоплательщика;»

- ♦ «отчет с разбивкой по странам (отчет о странах), содержащий определенную информацию, относящуюся к мировому распределению дохода МНК, а также уплаченных ими налогов совместно с определенными показателями экономической активности внутри группы МНК»⁽⁴⁾.

Однако украинское законодательство (в настоя-

щее время) не содержит требование по столь широкому раскрытию информации в ТЦО-документации. Как уже отмечалось, **Руководство ОЭСР** также призывает воздержаться от излишнего усердия (излишних расходов) при сборе информации и подготовке ТЦО-документации. Кстати, в п.5.12 Раздела V «Документация» говорится: «*вряд ли необходимо охватывать информационным запросом все ассоциированные предприятия, которые принимают участие в контролируемых операциях, подлежащих рассмотрению. Например, при установлении трансфертной цены для дистрибьюторской компании, выполняющей ограниченные функции, целесообразно получить информацию про эти функции, не направляя информационные запросы другим членам группы ТНК.*»

По мнению автора, для украинского налогоплательщика делать документацию в соответствии с трехуровневой структурой целесообразно лишь в том случае, если национальное законодательство входящих в группу компаний этого требует (то есть если мастер-файл и отчет о странах **уже подготовлен** другими участниками группы и, соответственно, легко может быть получен украинским налогоплательщиком от «связанного» лица — участника группы). Если же такого требования (следующего из законодательства других налоговых юрисдикций) нет, то целесообразно выполнять лишь то, что от нас требует **НКУ** (пп.39.4.6 ст.39 **НКУ**).

Рынок и описание группы

К сожалению, украинские налоговики еще не разъяснили, каким образом налогоплательщики должны готовить документацию по ТЦО. Однако в сети Интернет имеется достаточно информации⁽⁵⁾, в которой можно найти полезные подсказки при составлении документации. Рассмотрим процесс создания ТЦО-документации, используя их также.

Предположим, что существует ООО «Зирка степу» (производитель и экспортер сырого подсолнечного масла), которым в 2015 году совершена контролируемая операция (отгрузка товара связанному лицу — «Zirka stepu GmbH» (Швейцария)).

В самом начале ТЦО-документации целесообразно кратко описать налогоплательщика, дать общее представление о рынке товара. Для рассматриваемого ООО «Зирка степу» в весьма лаконичном виде информация может выглядеть следующим образом (все данные условные). ▶

⁽⁴⁾Подробнее см.: Котцова К.В. Актуальные проблемы трансфертного ценообразования в торговой деятельности многонациональных корпораций // <http://i-offshore.ru/info/statij/problemy-transfertnogo-tsenoobrazovanija.html#ixzz3pfkhdwdb> (прим. ред.).

⁽⁵⁾См., например, письмо ФНС Российской Федерации от 30.08.2012 г. № ОА-4-13/14433 (прим. авт.).

Описание рынка и группы в документации ООО «Зирка степу»

ООО «Зирка степу» является производителем и экспортером сырого подсолнечного масла.

Подсолнечное масло является одним из самых экспортируемых украинских товаров. На протяжении ряда лет происходит стабильный рост экспорта данного товара, увеличивается доля рынка украинского подсолнечного масла. Так, доля рынка в 2001/2002 маркетинговых годах составляла: Украина – 16% (лидер – Аргентина (60% рынка)), в 2013/2014 годах: лидер – Украина (57% рынка), (доля Аргентины сократилась до 12%). В 2013/2014 маркетинговых годах экспорт подсолнечного масла из Украины составил 4,2 млн тонн.

В последние годы происходит явно выраженное смещение географии экспорта: если ранее большая часть подсолнечного масла реализовывалась в европейские страны, то сейчас основными покупателями являются Индия (29%), Китай (9%), Египет (14%), Турция (9%), страны юго-восточной Азии и проч. В ближайшие годы мировой экспорт подсолнечного масла сохранится на высоком уровне. Мировой экспорт подсолнечного масла развивается: за последние 10 лет он возрос более чем в 2,5 раза. В то же время необходимо отметить следующее: в настоящее время стоит проблема поиска новых рынков взамен сократившегося рынка России и стран бывшего СССР.

Основными экспортерами подсолнечного масла (конкурентами) являются следующие компании:

Таблица. Экспорт подсолнечного масла в 2015 году⁽⁶⁾

Название компании экспортера	«КТ»	«КА»	«МА»	«КР»	«МЗ»	«ЮГ»	«СЕ»	«ВИ»	«БУ»	«ХЖ»
Объем экспорта, тыс. тонн	534	327	212	153	136	129	104	91	90	78

ООО «Зирка степу» не является лидером отрасли (производителем и экспортером сырого подсолнечного масла), но входит в ТОП-10 экспортеров масла.

Безусловно, описание рынка должно быть более подробным. Так, в доступных источниках специалисты рекомендуют отражать в данном разделе документации следующую информацию:

- ♦ описание товаров (работ, услуг), являющихся предметом контролируемой сделки (группы однородных сделок), их классификация, определение характерных свойств предмета сделки, с целью оценки возможности потенциального сопоставления с однородными (идентичными) товарами (работами, услугами);

- ♦ существующий уровень конкуренции на рынке в соответствующей сфере деятельности налогоплательщика (основные конкуренты, потребители производимой продукции, поставщики сырья и ма-

териалов) и оценка влияния особенностей конкурентной среды на процессы ценообразования;

- ♦ возможные заменители производимых товаров (работ, услуг) или иные товары, влияющие на процессы ценообразования в данной сфере деятельности;

- ♦ уровень государственного регулирования в сфере деятельности налогоплательщика и влияние такого регулирования на процессы ценообразования;

- ♦ выводы относительно вышеуказанных и иных существенных обстоятельств и причин, оказывающих влияние на ценообразование (факторы ценообразования).

После описания рынка переходим к описанию контролируемой операции.

Описание связанности лиц и контролируемой операции

В 2015 году ООО «Зирка степу» осуществило контролируемую операцию – внешнеэкономическую сделку купли-продажи сырого подсолнечного масла связанному лицу – «Zirka stepu GmbH» (торговая компания, Швейцария). Компания «Zirka stepu GmbH» является связанной с ООО «Зирка степу» по критерию, описанному в пп.«а» пп.14.1.159 ст.14 НКУ. А именно, собственником «ООО «Зирка степу» и «Zirka stepu GmbH» (доля владения в обоих случаях составляет 100%) является Компания «Zirka stepu Limited» (резидент Кипра).

Числовые критерии контролируемой операции выполнены: объем дохода ООО «Зирка степу» за 2015 г. превышает 50 млн грн., объем контролируемой операции с покупателем «Zirka stepu GmbH» превышает 5 млн грн.

В следующем разделе ТЦО-документации описывается структура группы. ►

⁽⁶⁾Приведенные данные и названия компаний – условные (прим. авт.).

Описание структуры группы

Компании группы занимаются производством и реализацией подсолнечного масла.

ООО «Зирка степу» (реквизиты...) является производителем и экспортером сырого подсолнечного масла. 100%-м собственником ООО «Зирка степу» является компания «Zirka stepu Limited», резидент Кипра (реквизиты...).

Реализацию масла на территории Европы, Индии, Турции, Египта и стран юго-восточной Азии осуществляет торговая компания «Zirka stepu GmbH», Швейцария (реквизиты...), 100%-м собственником которой также является компания «Zirka stepu Limited». Растительное масло экспортируется ООО «Зирка степу» исключительно через «Zirka stepu GmbH». Приблизительный объем экспорта составляет 81% общего объема производства растительного масла.

Кроме того в группу входят два украинских предприятия:

- ♦ **транспортно-логистическое предприятие** ООО «Зирка степу-логистик» (100%-й собственник – ООО «Зирка степу»; реквизиты ООО...);

- ♦ **торговая фирма**, осуществляющая торговлю на территории Украины ООО «Зирка степу – Украина» (находится в собственности: ООО «Зирка степу», доля в собственности 50%; гр-н Иващенко Александр Ильич (персональные данные...), также владеет 50% вышеуказанного ООО «Зирка степу – Украина»). Реквизиты ООО «Зирка степу – Украина» следующие: внутриукраинские продажи составляют около 19% объема произведенного масла. Полученный в результате переработки подсолнечника шрот полностью реализуется на внутреннем рынке с помощью ООО «Зирка степу – Украина».

Собственником товарного знака «Зирка степу» является компания «Zirka stepu Limited» (Кипр).

Это – краткое описание группы. Безусловно, в самой документации такая информация должна быть отражена более полно. В частности, в этом разделе рекомендуется указывать следующие сведения:

- ♦ описание основных характеристик группы компаний, в которую входит налогоплательщик (лица), совершивший контролируруемую сделку (группу однородных сделок);

- ♦ структура собственности группы компаний (схема с указанием долей владения, осуществляемых функций и указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются) или часть такой структуры, включающая лиц, оказывающих влияние на ценообразование в контролируемой сделке;

- ♦ перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка (абзац 2 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 Кодекса);

- ♦ основные конкурентные преимущества группы компаний (включая перечень материальных и нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на ценообразование);

- ♦ общая характеристика места группы компаний на рынке в соответствующей сфере деятельности (лидер, крупнейшая компания, одна из многих и т.п.);

- ♦ выводы относительно основных характеристик группы компаний в целом и отдельных сторон контролируемой сделки.

В этой статье рассмотрен раздел 1 ТЦО-документации – **информация о группе**. Как правило, на этом этапе возникает незначительное количество вопросов (хотя, безусловно, структура группы может быть очень «навороченной»). Случается, что собственники неохотно предоставляют полную информацию о структуре группы. Что ж, нужно убедить их в необходимости такого раскрытия, ведь, как уже отмечалось, штрафы за неполное представление информации в документации – весьма существенны. ■

