

ТЦО-ДОКУМЕНТАЦИЯ:

раздел 3 – экономический анализ

(выбор метода)

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

В предыдущих статьях уже были рассмотрены некоторые аспекты составления ТЦО-документации на примере условного предприятия ООО «Зирка степу» — продавца сырого подсолнечного масла связанному лицу — швейцарской компании «Zirka stepu GMBH»⁽¹⁾. В этой статье о самом-самом — о выборе метода при проведении экономического анализа. Для того чтобы определить, является ли договорная цена соответствующей правилу «вытянутой руки», следует сравнить ее с ценами в сопоставимых сделках. Такие сделки могут быть двух типов: внутренними или внешними.

Внутренние и внешние операции

Внутренние сопоставимые сделки — это сделки, осуществляемые анализируемой стороной договора с несвязанным лицом на тех же условиях, что и анализируемые договоры. В рассматриваемой ситуации — сделки, осуществляемые самим ООО «Зирка степу», когда он отгружает несвязанному лицу такую же продукцию и приблизительно такого же объема, на том же рынке и на тех же условиях договора, что и в контракте с «Zirka stepu GMBH». Однако при описании группы и построении бизнеса в группе был отмечен один важный факт: вся продукция, идущая на экспорт, реализуется исключительно через швейцарскую компанию «Zirka stepu GMBH»; объем экспорта составляет 81% произведенной продукции⁽²⁾; на внутреннем рынке оставшийся товар (в основ-

ном в розницу) реализуется через ООО «Зирка степу», которое также является связанным лицом.

Таким образом, в рассматриваемом случае не существует внутренних сопоставимых операций, поскольку нет аналогичных сделок ни по одному из критериев сопоставимости сделки, а именно:

- ♦ рынок, поскольку все ВЭД-операции проводятся через связанное лицо «Zirka stepu GMBH»;
- ♦ объем (операции со швейцарской компанией забирают почти 80% произведенной продукции);
- ♦ основные характеристики продаж (оптовая продажа весьма отличается от продажи в розницу).

Следовательно, необходимо искать сделки второго типа — внешние. Внешние сопоставимые сделки — это аналогичные (очень похожие) операции, осуществленные предприятием-конкурентом.

О методах

В пункте 39.3 ст.39 **НКУ** перечислены методы, применяемые для определения соответствия условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки». Это:

- ♦ метод сравнительной неконтролируемой цены;
- ♦ метод цены перепродажи;
- ♦ метод «затраты плюс»;
- ♦ метод чистой прибыли;
- ♦ метод распределения прибыли.

В принципе аналогичные методы рекомендует и **Руководство ОЭСР**⁽³⁾. В **НКУ** (пп.39.3.2.1 ст.39) выбор метода обусловлен наличием фактов и обстоятельствами случая. При этом учитываются такие критерии, как целесообразность метода (на основе функционального анализа), наличие полной и достоверной информации, степень сопоставимости между контролируемыми и неконтролируемыми операциями.

Среди методов существует и приоритетность. Как и в большинстве стран, наивысший приоритет в Украине имеет метод сравнительной неконтролируемой цены (CUP). Он довольно часто применяется при анализе разного типа сделок и широко используется в мире. В частности, согласно исследованиям деятельности транснациональных компаний, проводимым «большой четверкой» аудиторов, при продаже готовых товаров этот метод использован в каждом четвертом случае! Это логично, особенно если налогоплательщики имеют дело с биржевым товаром.

Однако в Украине все несколько не так, частота ►

⁽¹⁾Представленный вниманию читателей материал — продолжение цикла статей, посвященных составлению документации в области трансфертного ценообразования. Предыдущие публикации см.: 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: раздел 2 — функциональный анализ // Бухгалтерия. — 2015. — № 48. — С.25 (прим. ред.).

⁽²⁾Подробнее см.: Жукова Е. ТЦО-документация: раздел 1 — информация о группе [Образец. Описание структуры группы] // Бухгалтерия. — 2015. — № 47. — С.28 (прим. ред.).

⁽³⁾Руководство ОЭСР «Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations» (Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб) 2010 г. См.: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf (прим. ред.).

применения первого метода значительно меньше, нежели в большинстве стран. Почему? Ответ на этот вопрос мы получим в процессе анализа целесообразности применения первого метода (CUP). В принципе, налогоплательщик должен проверить все предлагаемые **НКУ** методы и выбрать наиболее подходящий. Но начать следует с первого — с самого приоритетного.

Метод сравнительной неконтролируемой цены

В соответствии с пп.39.2.1.3 ст.39 **НКУ** метод сравнительной неконтролируемой цены применяется для контролируемых операций (экспорт-импорт) с использованием товаров, имеющих биржевые котировки. При этом используется диапазон цен на такие товары, сложившихся на товарных биржах.

Перечень товарных бирж для каждой группы товаров должен быть утвержден КМУ, но пока существует лишь проект от 02.11.2015 г. постановления КМУ «Об утверждении перечня товаров, имеющих биржевые котировки, и мировых товарных бирж для установления соответствия условий контролируемых операций принципу «вытянутой руки». Безусловно, ссылаться на еще не утвержденный нормативный акт — моветон. Но такова уж участь украинского бухгалтера. Ему приходится использовать «все, что под рукой» в силу отсутствия иной, более достоверной информации.

Впрочем, налогоплательщику нужны источники информации о цене. А мировые товарные биржи — что может быть стабильнее? В принципе, само их существование, а также биржевые котировки абсолютно не зависят от того, утвержден их перечень украинским Кабмином или нет. Опять же, к моменту, когда нужно будет составлять ТЦО-документацию за 2015 год, вероятно, соответствующее постановление уже будет утверждено... В общем, решено: пользуемся информацией из проекта⁽⁴⁾.

Итак, для экспорта сырого подсолнечного масла (код УКТВЭД 1512⁽⁵⁾) можно взять информацию со следующих бирж: Чикагская товарная биржа (США), Лондонская товарная биржа (Великобритания), Нью-Йоркская товарная биржа (США). На эти биржи

можно направить запрос или, например, найти информацию о ценах на биржах в сети Интернет.

Естественно, руководство предприятия-производителя (ООО «Зирка степу») хорошо ориентируется в колебаниях мировых/биржевых цен на выпускаемую продукцию. И если цена продажи товара в контролируемой операции приблизительно соответствует уровню биржевых цен, целесообразно такую информацию получить. Это будет очень весомым аргументом (хотя и не 100%-м).

Однако зачастую цена контролируемой операции «несколько отличается». А это означает, что нужно продолжать поиски информации.

В этот раз придется обратиться к уже отмененному 4 ноября 2015 году документу — распоряжению КМУ от 23.10.2013 г. № 866-р «Об утверждении перечня источников информации о рыночных ценах для целей трансфертного ценообразования». В данном перечне содержится список предприятий и организаций — поставщиков информации, например, ГП «Держзовнішінформ», ГП «Укрпромзовнішекспертиза», Аграрная биржа. Насколько статус этих предприятий как поставщиков информации изменился в связи с отменой вышеуказанного распоряжения КМУ? На мой взгляд, не очень. А ведь налогоплательщику нужно собрать любую достоверную информацию о ценах. В общем, имеет смысл получить информацию и из этих источников.

Также в целях поиска информации целесообразно собрать информацию от профессиональных ассоциаций и СМИ (в частности, ООО «Зирка степу» может получить некоторую информацию из специализированного журнала «Масложировой комплекс», от Ассоциации «Укроліапрот», от украинского НИИ масел и жиров НААН и т.п.)⁽⁶⁾.

Итак, на данном этапе многое уже проработано. Оптимистичный вариант: у налогоплательщика есть данные по ценам, полученные из вышеуказанных источников. Пессимистичный вариант: ему не удалось получить информацию.

Что делать дальше? Начнем с пессимистичного варианта. В этом случае в ТЦО-документации отражаются результаты неудачных поисков и делается вывод, что первый метод не подходит, поскольку нет достоверной информации. Далее налогоплательщик переходит к анализу возможности применения следующих (второго, третьего и т.д.) методов. Ведь нужно найти наиболее целесообразный метод.

Оптимистичный вариант — достоверной информации полно. Каковы дальнейшие шаги? Вспомним, что первый метод (метод сравнительной неконтролируемой цены) является приоритетным. Но вот выполнены ли остальные условия? Напомним, что критериями выбора метода являются: целесообразность метода (на основе функционального анализа), наличие полной и достоверной информации, степень

⁽⁴⁾См. письмо ГФС от 18.06.2015г. № 12823/6/99-99-19-02-02-15, в котором ГФС разъясняет, что для определения сопоставимой цены по принципу «вытянутой руки» должна использоваться цена таких товаров, сложившаяся на товарной бирже за декаду, предшествующую дате контролируемой операции. Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 33. — С.30 (прим. авт.).

⁽⁵⁾Код УКТ ВЭД 1501-1522 — жиры и масла товарного или растительного происхождения; продукты их расщепления; готовые пищевые жиры; воски животного или растительного происхождения (прим. ред.).

⁽⁶⁾Подробнее о поиске источников информации см.: Жукова Е.В., Дубницкий В.И., Вареня В.А., Косовский М.В., Задорожный Р.Г., Борисов М.П. Трансфертне ціноутворення: український варіант. — К.: Юстиніан, 2014. —184 с. (прим. ред.).

сопоставимости между контролируемыми и неконтролируемыми операциями.

И вот здесь часто начинаются сложности. Действительно, когда проводится функциональный (и рисковый) анализ контролируемой операции, видно, какие функции и риски принимает на себя каждая сторона сделки. Но даже после получения большого объема информации из вышеперечисленных источников, как правило, невозможно быть уверенными в сопоставимости операций. Ведь у налогоплательщика обычно нет полных данных о биржевом контракте. Он не может судить о наборе функций и рисков для каждой стороны такого контракта.

Вот в чем заключается ответ на вопрос, почему в Украине метод сравнительной неконтролируемой цены применяется значительно реже, нежели в других странах. Данный метод не может быть применен для многих случаев, поскольку нельзя выполнить требования сопоставимости операций — просто нет полной информации.

Методы цены перепродажи и «затраты плюс»

НКУ выделяет среди прочих только первый метод. Но есть еще и «дополнительная» приоритетность среди оставшихся четырех методов. В абзаце седьмом пп.39.3.2.1 ст.39 говорится, что в случае, если метод цены перепродажи или метод «затраты плюс» и метод чистой прибыли или распределения прибыли могут применяться налогоплательщиком с одинаковой надежностью, следует применять либо метод цены перепродажи, либо метод «затраты плюс». А значит, методы, основанные на прибыли, имеют самый низкий приоритет.

В **Руководстве ОЭСР** не только приведено подробное описание методов цены перепродажи и «затраты плюс», но и даны рекомендации, в каких ситуациях их применение более целесообразно. Что касается метода цены перепродажи, то в **Руководстве ОЭСР** (пп.2.21 раздела С) сказано следующее: «этот метод наиболее приемлем к использованию для сбытовых (торговых) операций». Следовательно, в рассматриваемой ситуации он применяется, если анализируется покупатель — Швейцарская компания «Zirka stepu GmbH» (в контролируемой операции между связанными сторонами).

Метод «затраты плюс», как сказано в **Руководстве ОЭСР** (пп.2.39 раздела D), «считается наиболее целесообразным для использования в тех случаях... если ассоциированные стороны заключили между собой договоры о совместном использовании производственных мощностей или долгосрочные договоры купли-продажи или если предметом

контролируемой операции является предоставление услуг». Таким образом, он применяется в случае, если в той же контролируемой операции анализируется продавец — ООО «Зирка степу».

Вспомним, что основная цель функционального анализа — сделать выбор наиболее «простой» стороны, которую и следует подвергнуть анализу в дальнейшем во избежание большого количества корректировок, дающих существенную погрешность расчетов. В предыдущей статье⁷⁾ была определена «простая» сторона, ею является ООО «Зирка степу» — продавец в контролируемой операции. Поскольку анализируемой стороной является продавец по контракту, то выбор возможного метода предопределен — это метод «затраты плюс» (а метод цены перепродажи уже не подходит).

Как сказано в пп.39.3.5.1 ст.39 **НКУ**, в этом методе сравнивают надбавки на расходы, осуществленные прямо или опосредованно при поставке товаров (работ, услуг) в контролируемой операции с надбавкой на расходы, осуществленные прямо или опосредованно при поставке товаров (работ, услуг) в сопоставимой контролируемой операции. На этом этапе также нужно определить сопоставимые операции, с которыми будет проводиться сравнение. Как ранее упоминалось, внутренних сопоставимых операций у нас нет. Нужно искать внешние. Где искать?

Базы данных как источник информации

В **НКУ** (пп.39.5.3.1 ст.39) говорится об источниках информации предельно кратко, в частности, это «любые информационные источники, которые являются общедоступными и предоставляют информацию о сопоставимых операциях и лицах».

Зачастую на помощь налогоплательщикам приходят специальные базы данных. Как правило, используют информационные программы, широко известные в Европе: Amadeus, Orbis; в России часто применяются «Руслана» и «Спарк». К сожалению, доступ к этим базам данных платный и очень дорогой. Но зато предлагается удобный поиск, содержащий возможности многократного «просеивания» и отбора информации. В результате в базе данных можно получить список компаний, финансовая отчетность которых также представлена здесь же. На основании данных этой финансовой отчетности предлагаем проводить анализ трансфертных цен.

Как проводить отбор информации? В своей презентации BUREAU VAN DIJK предлагает определенную последовательность просеивания информации в Amadeus, с ее помощью из информации о десятках-сотнях тысяч компаний в выборку попадет всего несколько сопоставимых компаний. Их данные и следует анализировать. При этом необходимо обратить внимание на следующее.

⁷⁾См. Жукова Е. ТЦО-документация: раздел 2 — функциональный анализ//Бухгалтерия. — 2015. — № 48. — С.25 (прим. ред.).

Во-первых, **НКУ** не содержит требования, чтобы анализ отчетности проводился за последние три года. Но многие налогоплательщики как раз так и поступают, исходя из опыта соседних налоговых юрисдикций, имеющих более длительный опыт работы с ТЦО. Кроме того, вероятно, в ближайшее время в этой части **НКУ** произойдут изменения⁽⁸⁾.

Во-вторых, осенью этого года ГФС приобрела программное обеспечение AMADEUS. Это означает, что с большой долей вероятности проверять наших налогоплательщиков будут именно по этой базе данных. В связи с чем (во избежание неожиданностей) автор рекомендует при подготовке документации обратить внимание именно на эту базу данных.

В-третьих, по итогам «сортировки» в Amadeus получаем финансовую информацию (данные баланса, отчета о финансовых результатах) сопоставимых компаний. Но чего однозначно не дает ни одна база данных, в том числе и названная, так это информации о сопоставимых сделках.

В-четвертых, Amadeus — достаточно дорогое удовольствие (строго говоря, у автора вообще есть сомнение, можно ли считать такую дорогую базу данных «общедоступной»⁽⁹⁾), позволить себе приобрести ее могут далеко не все налогоплательщики. Где еще можно найти финансовую отчетность конкурентов? Как известно, многие предприятия Украины обязаны публиковать свою финансовую отчетность, в частности, такое требование распространяется на акционерные общества. Найти финансовую отчетность таких предприятий можно в информационной базе «Эмитенты» на сайте smida.gov.ua, тем более она бесплатная.

Кажется, мы немножко отвлеклись на источники. Вернемся к методам, а точнее, к методу «затраты плюс». Собственно, описание поиска информации в базах данных именно в этой части статьи было необходимо лишь для того, чтобы сделать следующий вывод: к сожалению, налогоплательщику, скорее всего, не удастся найти необходимую информацию о сопоставимой операции даже в вышеуказанных базах данных.

Именно поэтому большинство экспертов признают: в настоящее время существует ограниченная возможность для практического и эффективного применения метода «затраты плюс» в целях ТЦО. Итак, в ТЦО-документации следует зафиксировать обоснованный отказ от выбора метода «затраты плюс» и перейти к рассмотрению четвертого метода.

Метод чистой прибыли

Предыдущие три метода «забракованы» из-за отсутствия необходимой информации. С четвертым методом легче. Неслучайно именно его рекомендуют большинство экспертов по ТЦО для практического применения. Кстати, по результатам сданной в Украине ТЦО-отчетности и ТЦО-документации применение метода чистой прибыли выбрали очень многие налогоплательщики. Здесь можно найти информацию! И это, пожалуй, главная причина, почему данный метод так широко применяется.

На что нужно обратить внимание. К большому сожалению, описание данного метода в **НКУ** чрезвычайно краткое. Но, обратившись к практике применения этого метода, приходим к выводу, что с выбором этого метода происходит переход от анализа сопоставимых операций к анализу сопоставимой деятельности или же сопоставимым компаниям. К счастью, информацию о сопоставимых компаниях найти вполне возможно (хоть и сложно), в том числе и в вышеупомянутых базах данных. Значит, налогоплательщик может выбрать четвертый метод! Именно он удовлетворяет вышеописанным критериям: целесообразность метода на основе функционального анализа, наличие полной и достоверной информации, степень сопоставимости между контролируемыми и неконтролируемыми операциями.

Впрочем, нужно оценить еще и пятый (последний) метод распределения прибыли. Честно говоря, применение пятого метода специалисты обычно не рекомендуют. Здесь две причины: отсутствие информации и сложность расчетов.

Итак, можно подвести промежуточный итог. Выбор метода, с использованием которого будет рассчитана цена, соответствующая правилу «вытянутой руки» для контролируемой сделки — для реализации продавцом ООО «Зирка степу» сырого подсолнечного масла связанному лицу швейцарской компании «Zirka stepu GMBH». Это метод чистой прибыли. В следующей статье более подробно рассмотрим выбранный метод, поговорим о различных видах рентабельности, проведем все необходимые расчеты и, наконец, определимся как с трансфертной ценой, так и с налоговыми последствиями ее применения (доначислениями налога). ■

⁽⁸⁾В ВРУ зарегистрирован законопроект от 26.10.2015 г. № 3357 http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874. Подробнее об этом законопроекте см.: Михайленко Д. Почему нужно поддержать налоговую реформу в редакции парламентского комитета Южаниной? // Бухгалтерия. — 2015. — № 43. — С.21; Подробнее см.: Сушальская Т. Блиц-обзор перспективного законодательства // Бухгалтерия. — 2015. — № 45. — С.12–13 (прим. ред.).

⁽⁹⁾См. также письмо ГФС от 29.10.2015 г. № 22908/6/99-99-19-02-02-05, опубликованное на с.69 (прим. ред.).

Все новые документы — на сайте

www.buhgalteria.com.ua