

Функциональный анализ в ТЦО

Математики говорят, что функциональный анализ – это раздел анализа, в котором изучаются бесконечные пространства. Однако, речь в статье пойдет вовсе не о царице наук, а о трансфертное ценообразовании (хотя, математические расчеты и экономико-математические модели в ТЦО постоянно применяются).

Что такое функциональный анализ?

Согласно указаниям ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), функциональный анализ (Functions, Assets and Risk ('FAR') analysis) определяется как анализ выполненных функций (с учетом привлеченных активов и принятых на себя рисков) ассоциированными (связанными) предприятиями в контролируемых операциях и независимыми предприятиями в сравниваемых неконтролируемых операциях.

Согласно пп. 39.2.2.2 статьи 39 Налогового кодекса Украины (далее – НКУ), «При определении сопоставимости сделок анализируются такие элементы контролируемой и сопоставимой операций ... функции, выполняемые сторонами сделки; активы, которые используются; условия распределения между сторонами сделки рисков и выгод; распределение ответственности между сторонами сделки и другие условия сделки (далее – функциональный анализ)».

Какие бывают функции?

Примерный список функций приведен в пп. 39.2.2.4 статьи 39 НКУ. «В частности, но не исключительно» к таким функциям относят: разработку товаров, производство, монтаж, ремонт, маркетинг, хранение, транспортировка, сбыт товаров, определение ценовой политики, стратегия производства и др.

Возможные риски могут быть связаны с изменениями затрат, цен, курсов валют, исходя из условий предоставления кредитов.

Анализ изучает такие **активы**, как оборудование, нематериальные активы, ценные бумаги и финансовые инструменты, которые являются

важными с точки зрения выполнения конкретных соглашений. Перечни функций, рисков и активов, которые приведены в НКУ, указаниях ОЭСР или в Руководстве ООН, не являются исчерпывающими и могут быть дополнены с учетом положений контрактов, особенностей хозяйственной операции и ее сторон.

Для чего нужен функциональный анализ?

Цель такого анализа – идентифицировать роль каждого участника в операции, которая попала под ТЦО-контроль.

Согласно пп. 39.3.2.7 статьи 39 НКУ исследуемой стороной избирается сторона:

- по которой применение такого метода (комбинации методов) является наиболее обоснованным;
- для которой можно найти наиболее сопоставимые операции и/или сопоставимые лица;
- которая:
 - выполняет наименее сложные функции относительно контролируемой операции;
 - принимает самые экономические (коммерческие) риски относительно контролируемой операции;
 - не обладает объектами нематериальных активов, имеющих значительное влияние на уровень рентабельности.

Результатом функционального анализа является определение более простой, «легкой» стороны, то есть стороны, которая меньше нагружена функциями, рисками и активами, которые используются в контролируемой операции. Подходить к определению трансфертной цены можно с двух сторон операций. И от выбора этой стороны зависит, в том числе, какой метод при анализе сделки может быть применен. То есть, функциональный анализ является основой предварительного выбора метода установления соответствия условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки» (окончательно выбрать метод можно после анализа доступных источников информации).

Так, метод сравнительной неконтролируемой цены требует наибольшего сопоставимости предмета операций. В то же время, в Руководстве ОЭСР подчеркивается, что иногда различия в товарах менее значимыми, чем различия в функциях, которые выполняют компании при осуществлении операций. В таких случаях часто применяется метод цены перепродажи и метод «затраты плюс», так как эти методы, в первую очередь, зависят от сопоставимости функций, активов и рисков.

Метод «затраты плюс» является уместным в случаях, когда производитель-продавец товаров или поставщик услуг не вносит уникальных нематериальных активов или не принимает на себя необычные риски.

При **методе чистой прибыли** также степень сопоставимости в функциональном анализе является более важным, чем сопоставимость товаров. При этом, если каждая сторона осуществляет уникальные взносы, то такой метод не является достаточно надежным. Уместным при осуществлении уникальных взносов является **метод распределения прибыли**.

При осуществлении функционального анализа важно также правильно определиться с перечнем сопоставимых компаний. Условием для выбора сопоставимой компании является поиск сопоставимой деятельности и сопоставимых функций. Если несоответствия между условиями операций (той, которая тестируется, и сопоставимой) не влияют существенно на их результаты или если эти несоответствия можно откорректировать, то такие операции считаются сравнительными с той, что тестируется. В то же время необходимо отметить, что на сегодня украинское законодательство не содержит четкого порядка проведения и четкой методики функционального анализа, алгоритма проведения тех или иных корректировок.

Как организовать функциональный анализ на практике?

Процесс функционального анализа условно можно разделить на три этапа.

1. Планирование функционального анализа, включает в себя:

- определение соответствующих соглашений и операций.
- определение отраслевых и групповых предпосылок.

При этом необходимо изучить особенности данной отрасли, специфику сторон (с целью получения знаний о методах работы в данной сфере), относительной стоимости активов, используемых в сделке и функции, выполняемые сторонами.

- просмотр доступных внутренних/внешних документов, иной информации.

Для получения достаточного представления об условиях и обстоятельствах совершения сделки, необходимо собрать информацию из разных источников.

2. Интервью – подготовка детального опросника, проведение интервью.

Хорошим решением может стать создание опросника персонала с целью получения нужной информации о бизнес-процессах, связанных с выполнением данного контракта. Благодаря этому можно получить необходимую информацию для дальнейшего анализа функций, рисков и активов сторон. Не стоит забывать, что работники ГФС тоже могут проводить опрос сотрудников налогоплательщика и проверять информацию по поводу выполняемых функций.

3. Документирование функционального анализа.

Документация по трансфертному ценообразованию должна, среди прочего, содержать раздел «Функциональный анализ». Этот раздел включает в себя (отдельно для каждого вида контролируемых операций):

- ✓ анализ функций сторон
- ✓ анализ рисков сторон
- ✓ анализ активов сторон
- ✓ заключение по результатам функционального анализа

Акцент следует делать на определении фактических действий по сравнению с тем, как функции и риски сторон закреплены в договорах, то есть сущность должен превалировать над формой. Если в ходе функционального анализа будет выявлено несоответствие действий сторон условиям контракта, то эти договорные условия не будут учитываться. Но и полная аналогия функций необязательно приведет к сопоставимости операций.

При проведении функционального анализа полезно провести анализ цепи добавленной стоимости (Value Chain Analysis), суть которого заключается в том, чтобы определить, каким образом распределяется добавленная стоимость в группе компаний. В такой анализ входит весь цикл – от начала создания продукта или услуги до поставки конечным потребителям. Он направлен на исследование последовательности операций, в результате которых происходит прирост стоимости продукции или услуг. Учет различий в анализе позволит внести в бизнес-модель корректировки, неоправданно которых может привести к искажению описания и анализа операции тестируемого.

Распространенным является корректировка на сроки оплаты, условия поставки, валюту и т.д. Интересной с точки зрения функционального анализа и корректировок является дело № А-55-1621/2018 Арбитражного суда Самарской области (Российская Федерация) по иску налоговой службы к ПАО «Тольяттиазот». По результатам функционального анализа, проведенного ПАО «Тольяттиазот», наиболее надежным методом был определен метод чистой прибыли (метод сопоставимой рентабельности).

Налогоплательщик указывает, что контролируемые операции несовместимы с внутренними операциями учитывая несопоставимость условий поставок. При этом налоговый орган при проверке налогоплательщика применил метод сравнительной неконтролируемой цены с использованием данных информационного агентства, а суд его в этом поддержал.

Налоговый орган пришел к выводу о том, что при применении метода сравнительных рыночных цен выполнения некоторых функций (производство, приобретение товарно-материальных ценностей, хранения, контроль качества и т.п.), определенных налогоплательщиком, не влияет на цену, но в то же время эти функции могут быть необходимы при применении методов, основанных на расчете рентабельности. В результате функционального анализа налоговым органом (и судом) было отклонено часть рисков, на которые обращал внимание налогоплательщик. По результатам анализа налоговой службой были проведены корректировки суммы транспортных расходов, стоимости перевалки.

В итоге ПАО «Тольяттиазот» обязали выплатить значительные доначисления налогов и штрафы.

Из этого следует, что фокус надо делать на ключевые функции и риски. После определения бизнес-процессов, связанных с выполнением соглашения, определяются соответствующие ключевые функции и риски. После этого (с учетом доступности информации) избирается метод. И только тогда возможно проведение корректировки функций – с целью оставить наиболее важные и уместные для этого метода функции.

Таким образом, **цель функционального анализа** – найти и упорядочить данные о контролируемых операциях с точки зрения выполненных функций, принимаемых рисков и используемых активов. Цена, применяемая в любой операции, должна отражать функции, а также учитывать принятые риски и используемые активы. Качественный функциональный анализ является залогом правильного определения исследуемой стороны, и методов, которые надо использовать для целей трансфертного ценообразования. Также такой анализ поможет усилить позицию налогоплательщика в возможных спорах с налоговыми органами.