

Функціональний аналіз в ТЦУ

Математики говорять, що функціональний аналіз – це розділ аналізу, в якому вивчаються нескінченновимірні простори. Однак, мова в статті піде зовсім не про царицю наук, а про трансфертне ціноутворення (хоча, математичні розрахунки і економіко-математичні моделі в ТЦЕ постійно застосовуються).

Що таке функціональний аналіз?

Згідно з Настановами ОЕСР з трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), функціональний аналіз (Functions, Assets and Risk ('FAR') analysis) визначається як аналіз виконаних **функцій** (з урахуванням залучених **активів** і прийнятих на себе **ризиків**) асоційованими (пов'язаними) підприємствами в контрольованих операціях та незалежними підприємствами в порівнюваних неконтрольованих операціях. Згідно з пп. 39.2.2.2 статті 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), «Під час визначення зіставності операцій аналізуються такі елементи контрольованої та зіставних операцій:...**функції**, які виконуються сторонами операції; **активи**, що ними використовуються; умови розподілу між сторонами операції **ризиків** та вигод; розподіл відповідальності між сторонами операції та інші умови операції (далі – функціональний аналіз)».

Які бувають функції?

Приблизний список функцій наведено в пп. 39.2.2.4 статті 39 ПКУ. «Зокрема, але не виключно» до таких функцій відносять: розробку товарів, виробництво, монтаж, ремонт, маркетинг, зберігання, транспортування, збут товарів, визначення цінової політики, стратегії виробництва та ін.

Вірогідні ризики можуть бути пов'язані з змінами витрат, цін, курсів валют, з умов надання кредитів.

Аналіз вивчає такі **активи**, як обладнання, нематеріальні активи, цінні папери та фінансові інструменти, що є важливими з точки зору виконання конкретних угод. Переліки функцій, ризиків та активів, що наведені в ПКУ, настановах ОЕСР чи в Керівництві ООН, не є вичерпними і можуть бути

доповнені з урахуванням положень контрактів, особливостей господарської операції та її сторін.

Для чого потрібен функціональний аналіз?

Мета такого аналізу – ідентифікувати роль кожного учасника в операції, яка потрапила під ТЦУ-контроль.

Згідно з пп. 39.3.2.7 статті 39 ПКУ стороною, що досліджується, обирається сторона:

- щодо якої застосування такого методу (комбінації методів) є найбільш обґрунтованим;
- для якої можна знайти найбільш зіставні операції та/або зіставні особи;
- яка:
 - виконує найменш складні функції щодо контрольованої операції;
 - приймає найменші економічні (комерційні) ризики стосовно контрольованої операції;
 - не володіє об'єктами нематеріальних активів, що мають значний вплив на рівень рентабельності.

Результатом функціонального аналізу є визначення більш простої, «легкої» сторони, тобто сторони, яка менше навантажена функціями, ризиками і активами, що використовуються в контрольованій операції. Підходити до визначення трансфертної ціни можна з двох сторін операцій. І від вибору цієї сторони залежить, у тому числі, який метод при аналізі угоди можна буде застосувати. Тобто, функціональний аналіз є основою попереднього вибору методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» (остаточно вибрати метод можна після аналізу доступних джерел інформації).

Так, метод порівняльної неконтрольованої ціни потребує найбільшої зіставності предмету операцій. В той же час, у Настановах ОЕСР підкреслюється, що іноді відмінності в товарах є менш значущими, ніж відмінності в функціях, які виконують компанії під час здійснення операцій. У

таких випадках часто застосовується метод ціни перепродажу та метод «витрати плюс», тому що ці методи, в першу чергу, залежать від порівнянності функцій, активів и ризиків.

Метод «витрати плюс» є доречним у випадках, коли виробник-продавець товарів або постачальник послуг не вносить унікальних нематеріальних активів або не бере на себе незвичайні ризики.

При методі чистого прибутку також ступінь порівнянності в функціональному аналізі є більш важливим, ніж порівнянність товарів. При цьому, якщо кожна сторона здійснює унікальні внески, то такий метод не є достатньо надійним.

Доречним при здійсненні унікальних внесків є **метод розподілення прибутку**.

При здійсненні функціонального аналізу важливо також вірно визначитися з переліком зіставних компаній. Умовою для вибору зіставної компанії є пошук зіставної діяльності і зіставних функцій. Якщо невідповідності між умовами операцій (тої, яка тестується, і зіставної) не впливають істотно на їх результати або якщо ці невідповідності можна відкоригувати, то такі операції вважаються порівнювальними з тою, що тестується. В той же час необхідно зазначити, що на сьогодні українське законодавство не містить чіткого порядку проведення та чіткої методики функціонального аналізу, алгоритму проведення тих чи інших коригувань.

Як організувати функціональний аналіз на практиці?

Процес функціонального аналізу умовно можна розділити на три етапи.

1. Планування функціонального аналізу, що включає в себе:

- визначення відповідних угод і операцій.
- визначення галузевих і групових передумов. При цьому необхідно вивчити особливості даної галузі, специфіку сторін (з метою отримання знань про методи роботи в даній сфері), відносної вартості активів, що використовуються в угоді та функції, що виконуються сторонами.

- перегляд доступних внутрішніх/зовнішніх документів, іншої інформації. Для отримання достатнього уявлення про умови та обставини укладання угоди, необхідно зібрати інформацію з різних джерел.

2. Інтерв'ю – підготовка детального опитувальника, проведення інтерв'ю.

Хорошим рішенням може стати створення опитувальника персоналу з метою отримання потрібної інформації про бізнес-процеси, пов'язані з виконанням даного контракту. Завдяки цьому можна отримати необхідну інформацію для подальшого аналізу функцій, ризиків і активів сторін. Не варто забувати, що працівники ДФС теж можуть проводити опитування співробітників платника податків і перевіряти інформацію з приводу виконуваних функцій.

3. Документування функціонального аналізу.

Документація з трансфертного ціноутворення повинна, серед іншого, містити розділ «Функціональний аналіз». Цей розділ включає в себе (окремо для кожного виду контрольованих операцій):

- ✓ аналіз функцій сторін
- ✓ аналіз ризиків сторін
- ✓ аналіз активів сторін
- ✓ висновок за результатами функціонального аналізу

Акцент слід робити на визначенні фактичних дій в порівнянні з тим, як функції і ризики сторін закріплені в договорах, тобто сутність має превалювати над формою. Якщо в ході функціонального аналізу буде виявлено невідповідність дій сторін умов контракту, то ці договірні умови не будуть враховуватися. Але і повна аналогія функцій необов'язково призведе до зіставності операцій.

При проведенні функціонального аналізу корисно провести **аналіз ланцюга доданої вартості (Value Chain Analysis)**, суть якого полягає в тому, щоб визначити, яким чином розподіляється додана вартість в групі компаній. У такий аналіз входить весь цикл – від початку створення продукту або послуги

до поставки кінцевим споживачам. Він спрямований на дослідження послідовності операцій, в результаті яких відбувається приріст вартості продукції або послуг. Облік відмінностей в аналізі дозволить внести в бізнес-модель коригування, непроведення яких може призвести до викривлення опису і аналізу операції, що тестується.

Поширеним є коригування на строки оплати, на умови поставки, валюту тощо. Цікавою з точки зору функціонального аналізу і коригувань є справа №А-55-1621/2018 Арбітражного суду Самарської області (Російська Федерація) за позовом податкової служби до ПАТ «Тольяттіазот». За результатами функціонального аналізу, проведеного ПАТ «Тольяттіазот», найбільш надійним методом було визначено метод чистого прибутку (метод зіставної рентабельності).

Платник податків вказує, що контрольовані операції є несумісними з внутрішніми операціями з огляду на непорівнянність умов поставок. При цьому податковий орган при перевірці платника податків застосував метод порівняльної неконтрольованої ціни з використанням даних інформаційного агентства, а суд його в цьому підтримав.

Податковий орган прийшов до висновку про те, що при застосуванні методу порівняльних ринкових цін виконання деяких функцій (виробництво, придбання товарно-матеріальних цінностей, зберігання, контроль якості тощо), визначених платником податків, не впливає на ціну, але в той же час ці функції можуть бути необхідні при застосуванні методів, заснованих на розрахунку рентабельності. В результаті функціонального аналізу податковим органом (і судом) було відхилене частину ризиків, на які звертав увагу платник податків. За результатами аналізу податкової службою були проведені коригування суми транспортних витрат, вартості перевалки. У підсумку ПАТ «Тольяттіазот» зобов'язали виплатити значні донарахування податків і штрафи.

З цього випливає, що фокус треба роботи на ключові функції і ризики. Після визначення бізнес-процесів, пов'язаних з виконанням угоди, визначаються відповідні ключові функції і ризики. Після цього (з урахуванням доступності інформації) обирається метод. І тільки тоді можливо проведення

коригування функцій – з метою залишити найбільш важливі і доречні для цього методу функції.

Таким чином, **мета функціонального аналізу** – знайти і впорядкувати дані про контрольовані операції з точки зору виконаних функцій, прийнятих ризиків та використовуваних активів. Ціна, що застосовується в будь-якій операції, повинна відображати функції, а також враховувати прийняті ризики і активи, що використовуються. Якісний функціональний аналіз є запорукою правильного визначення сторони, що досліджується, та методів, які треба використовувати для цілей трансфертного ціноутворення. Також такий аналіз допоможе посилити позицію платника податків у можливих спорах з податковими органами.