

Методы трансфертных цен – выбор и применение с 2018 года



Старший менеджер проектов отдела трансфертного ценообразования, PwC Латвия

Zane Smutova

Принято

Пока законодатель оценивает закон «О налогах и пошлинах» и расширяет его новыми терминами относительно связанных лиц и сделках между ними, думая о контролируемой сделке или о пороге материальности суммы этой категории, в зависимости от которого связанным лицам надо будет подавать глобальную и/или местную часть документации трансфертных цен (ТЦ), тем временем уже сейчас ясно, какие методы определения трансфертных цен плательщики ПНП будут иметь право выбирать, чтобы определить, отвечают ли установленные условия финансовых или коммерческих отношений между связанными лицами принципам несвязанных сторон. В этой статье – о методах определения рыночной цены (стоимости) сделки, устанавливаемых правилами КМ № 677 от 14 ноября 2017 года «Правила применения норм закона о подоходном налоге с предприятия» (вступают в силу с 1 января 2018 года), их выборе и порядке применения.

Методы определения рыночной цены (стоимости).

13 – 17 пункты упомянутых правил КМ дают определение методам, которые плательщики ПНП смогут использовать, чтобы применить принцип сделки несвязанных предприятий.

По-прежнему, методов определения рыночной цены (стоимости) сделки насчитывается пять, из которых

- четыре (метод сравнимых неконтролируемых цен, метод цены перепродажи, метод суммирования расходов, метод чистой прибыли сделки) считаются односторонними, поскольку финансовые показатели сделки проверяет только одно из привлечённых к сделке лиц,
- один (метод разделения прибыли) считается комбинированным, так как согласно анализу инвестиций, комбинированную прибыль делят между несколькими связанными в сделке лицами.

Существенно указать, что цель выбора метода определения ТЦ всегда – найти наиболее приемлемый метод для конкретного случая, и его выбор зависит от конкретных фактов и обстоятельств.

Метод сравнимых неконтролируемых цен

Согласно 13 пункту упомянутых правил КМ этот метод применяют, совершая сделки с товарами и услугами, цены которых поддаются сравнению.

В соответствии с общепринятыми принципами в рамках этого метода, применяемая в сделке

между связанными лицами цена подлежит сравнению -

- с ценой сравнимой сделки между связанным лицом и не связанным с ним лицом (внутренняя цена); или
- с ценой сравнимой сделки с другим несвязанным лицом (внешняя цена) или также, если они достаточно сравнимы, тогда
- с обобщённой публично доступной информацией о цене сравнимой сделки, произведенной между несвязанными лицами (обобщённая информация о внешних ценах).

В пункте 1 приложения 2 к правилам КМ дан пример применения метода сравнимых неконтролируемых цен.

Метод цены перепродажи

Согласно пункту 14 правил КМ этот метод применяют в сделке приобретения товаров у связанного лица для перепродажи, если перепродавец продаёт товар несвязанному лицу.

При применении этого метода назначенная цена перепродажи несвязанному лицу уменьшается на брутто прибыль, с которой перепродавцу надо будет покрывать расходы продажи и администрирования, получая соответствующую прибыль или норму прибыли, принимая во внимание производимые им функции для обеспечения сделки, связанные с ними риски, используемые активы и другие факторы, влияющие на стоимость сделки.

В соответствии с общепринятыми принципами, полученная перепродавцом в рамках этого метода в сделке между связанными лицами разность цен перепродажи и покупки (брутто норма прибыли) сравнивается -

- с разностью цен перепродажи (брутто нормой прибыли), которую перепродавец заработал за товары, которые он приобрёл и продал в сравнимых неконтролируемых сделках (внутреннее сравнение);
- или с разностью цен перепродажи (брутто нормой прибыли), которую получают несвязанные лица в сравнимых неконтролируемых сделках (внешнее сравнение).

Разность цен перепродажи (брутто норму прибыли) определяют так:

$$\text{Брутто норма прибыли} = \frac{\text{Брутто прибыль}}{\text{Нетто оборот}} \times 100$$

В пункте 2 приложения 2 к правилам КМ дан пример применения метода цены перепродажи.

Метод суммирования расходов

Согласно пункту 15 правил КМ этот метод применяют в сделках продавца (производителя) товара (продукта) или поставщика услуги в сделках, если товар продаётся или услуга оказывается связанному лицу.

При применении этого метода расходы продавца продукции или поставщика услуги, прямые или косвенные на проданную продукцию или оказанную услугу, связанные с контролируемой сделкой,

суммируются в соответствии с наценкой на расходы, принимая во внимание функции, выполненные для обеспечения сделки, связанные с ними риски, используемые активы и другие факторы, влияющие на стоимость сделки.

В соответствии с общепринятыми принципами, в рамках этого метода в сделке между связанными лицами наценка на суммируемые продавцом расходы подлежит сравнению -

- с наценкой на расходы, которые продавец применяет в сравнимой неконтролируемой сделке (внутреннее сравнение); или
- с наценкой на расходы, которые применяют несвязанные лица в сравнимой неконтролируемой сделке (внешнее сравнение).

Наценку на расходы рассчитывают так:

$$\text{Наценка на расходы} = \frac{\text{Брутто прибыль}}{\text{Прямые и косвенные расходы на проданную продукцию}} \times 100$$

В пункте 3 приложения 2 к правилам КМ дан пример применения метода суммирования расходов.

Метод чистой прибыли сделок

Согласно пункту 16 правил КМ № 677 этот метод применяют аналогично методу цены перепродажи или методу суммирования расходов, если в контролируемой сделке сравнение норм брутто прибыли или норм наценки на прямые и косвенные расходы с соответствующими финансовыми показателями несвязанных лиц не даёт достоверного и обоснованного результата по факторам, влияющим на цену сделки.

В соответствии с общепринятыми принципами, в рамках этого метода в контролируемой сделке налогоплательщика показатели полученной чистой прибыли сравнивают -

- с показателями чистой прибыли, которую он получает в сравнимой неконтролируемой сделке (внутреннее сравнение), или
- с показателями чистой прибыли, которую получают несвязанные лица в сравнимой неконтролируемой сделке (внешнее сравнение).

При покупке товара или получении услуг от связанного лица, норму чистой прибыли рассчитывают так:

$$\text{Норма чистой прибыли} = \frac{\text{Прибыль или убытки до налогов}}{\text{Нетто оборот}} \times 100$$

При продаже товара или оказании услуг связанному лицу, наценку чистой прибыли рассчитывают так:

$$\begin{aligned} \text{Наценка чистой прибыли} &= \\ &= \frac{\text{Прибыль или убытки до налогов}}{\text{Общие расходы на продаваемый продукт (расходы на оперативную деятельность)}} \times 100 \end{aligned}$$

В пункте 4 приложения 2 к правилам КМ дан пример применения метода чистой прибыли.

Метод разделения прибыли

Согласно пункту 17 правил КМ № 677 этот метод применяют к взаимозависимым сделкам, если нет возможности констатировать сравнимые сделки несвязанных лиц, а также к сделкам, в которых участвует несколько связанных лиц.

В соответствии с общепринятыми принципами, в рамках этого метода прежде всего определяют общую прибыль, получаемую в результате сделки взаимосвязанных лиц, которую экономически обоснованно разделяют между связанными лицами в соответствии с удельным весом каждого участника сделки в образовании стоимости.

В пункте 5 приложения 2 к правилам КМ дан пример применения метода разделения прибыли.

Выбор метода

В соответствии с нормами правил КМ метод определения рыночной цены (стоимости) сделки выбирают в зависимости от таких факторов:

- экономическая сущность контролируемой сделки (таким образом, следует идентифицировать истинно проводимую сделку), которую определяют, производя функциональный анализ (подпункт 8.1, пункт 10);
- доступность достоверной информации – в особенности относительно сделок несвязанных лиц или финансовых показателей (подпункт 8.2);
- степень сравнимости между контролируемой и неконтролируемой сделками или финансовыми показателями несвязанных лиц, включая производимую коррекцию сравнимости, чтобы исключить существенные различия (подпункт 8.3).

Применение методов

Важно помнить, что в соответствии с правилами -

- рыночную цену контролируемой сделки (стоимость) определяют, применяя один из методов, упомянутых в правилах КМ (пункт 9);
- в рамках метода можно применять экономический анализ сделки (например, анализ дисконтированного денежного потока), если это позволяют нормативные акты страны резиденции связанного лица (пункт 9);
- для сравнения надо использовать публично доступную информацию (пункт 13.1);
- для уточнённого определения рыночной цены (стоимости) сделки методы определения можно комбинировать (пункт 18);
- как вспомогательный источник можно использовать «Руководящие материалы по определению трансфертных цен для многонациональных коммерсантов и налоговых администраций» ОЭСР (пункт 19).

Определяя время сбора информации о неконтролируемых сделках, можно выбирать -

- подход *ex ante*, при котором налогоплательщик базируется на информации, которая обоснованно была доступна во время заключения сделки;
- подход *ex post*, при котором налогоплательщик тестирует фактические результаты своих контролируемых сделок, что обычно происходит при подготовке декларации ПНП во время подготовки годового отчёта.

Анализ сравнимости

Применяя эти методы, следует проводить анализ сравнимости сделок (пункты 11, 12), при котором учитываются результаты функционального анализа и следующие факторы сравнимости:

- отрасль коммерческой деятельности;
- аналогичный географический рынок;
- имеющийся независимый производитель хозяйственной деятельности;
- функционально аналогичная сделка;
- предмет сделки;
- другие факторы, влияющие на цену (стоимость) сделки.

В анализе сравнимости надо составить список экономически важных действий (функций) и в зависимости от производимой функции установить соответствующие риски, которые надо сравнить с сравнимыми неконтролируемыми сделками или сравнимым несвязанным лицом. Констатируя существенные различия контролируемой сделки со сравниваемыми сделками или коммерсантами, можно произвести математические расчёты или приемлемо точные коррекции финансовых данных, чтобы устранить существенное влияние на сравнимость.

Приглашаем учитывать эти ссылки на новые правовые нормы, которые вступят в силу с 2018 года, и надеемся, что это поможет представляемому Вами предприятию сформировать коммерческое решение по применению принципа несвязанных лиц и использованию анализа определения трансфертных цен.