

Подготовка финансового отчета о трансфертном ценообразовании: схемы аналитической сегментации 1/10/23



Руководитель проектов по трансфертному ценообразованию, PwC Латвия

Līga Dobre-Jakubone



Старший руководитель проектов по трансфертному ценообразованию, PwC Латвия

Zane Smutova

В своей повседневной работе мы заметили, что включенная в пункт 3.3.2 правил КМ № 802 «Документация трансфертного ценообразования и порядок заключения налогоплательщиком и налоговой администрацией предварительного соглашения об определении рыночной цены (стоимости) для сделки или рода сделок» формулировка вносимой в документацию трансфертного ценообразования (ТЦ) *финансовой информации и таблиц, отражающих связь финансовых данных, использованных в примененном методе определения рыночной цены (стоимости) сделки, с финансовой отчетностью*, вызывает у налогоплательщиков (НП) недоумение как лабиринт интерпретации правовых норм.

Между тем все оказалось очень просто. Указанная формулировка относится к обобщенным НП финансовым данным за отчетный год и необходимости подготовить финансовую отчетность ТЦ, а именно, для нужд анализа сопоставимости выполнить соответствующую сегментацию данных расчета прибыли или убытков, отдельно указав финансовую информацию, относящуюся к контролируемым¹ сделкам.

В данной статье мы расскажем об упрощенной сегментации финансовых данных и новой тенденции – необходимости подготавливать детальную сегментацию финансовых данных, которая:

- дает возможность уменьшить риск коррекции ТЦ;
- может оказаться для НП полезным инструментом при оценке сотрудничества с конкретными партнерами по сделке и принятии решения о последовательном продолжении сотрудничества или необходимости пересмотреть отдельные условия сделки.

Указания на риск сегментации финансовых данных

Как мы уже писали, СГД указала на существенный риск, связанный с предоставлением неполной информации. В частности, подготовленной НП документации ТЦ, в которой излагается информация о соответствии ТЦ проведенных контролируемых сделок рыночной цене, присущи две существенные ошибки:

- отсутствие сегментации финансовых данных в случаях, когда местный НП выбран в качестве проверяемой стороны²;
- отсутствие финансовой отчетности, когда проверяемой стороной является связанное зарубежное предприятие.

Важно отметить, что частью четырнадцатой статьи 15² закона «О налогах и пошлинах»

предусматривается право СГД наложить на НП штраф (до 100 000 евро за каждую контролируруемую сделку), в случае если в документации ТЦ не приведена необходимая информация. Это непосредственно относится и к недостатку финансовой информации.

Достаточно ли упрощенной сегментации финансовых данных?

Практические наблюдения показывают, что все больше НП осознают требования законодательства и учитывают указания СГД о существенных ошибках. Соответственно документация ТЦ включает соотносимые с контролируруемыми сделками финансовые данные (финансовую отчетность ТЦ), в т.ч. сегментацию финансовых данных, которая отражает общую рентабельность, полученную в сделке со связанными и несвязанными лицами (упрощенная сегментация финансовых данных).

Однако с учетом мировых событий, особенно за последние три года, и сложностей, вызванных последствиями пандемии COVID-19, которые отрицательно сказались на экономической ситуации разных стран в различных отраслях и соответственно на полученной НП рентабельности в сделках с деловыми партнерами, в т.ч. со связанными лицами, возникает вопрос: достаточно ли подготовки упрощенной сегментации финансовых данных только для выполнения требований регулирования и не подвергает ли она НП риску коррекции ТЦ?

Рассмотрим теоретический пример. НП оказывает сопоставимые (схожие) строительные услуги связанным и несвязанным лицам. Чтобы определить рентабельность, полученную в контролируемых сделках (наценку прибыли от основной деятельности) и провести анализ сопоставимости, НП подготовил упрощенную сегментацию финансовых данных:

Финансовый показатель	Итого (в евро)	Услуга оказана (в евро):	
		связанным лицам	несвязанным лицам
Нетто-оборот	10 000	6500	3500
Издержки производства проданной продукции	8000	5300	2700
Брутто-прибыль	2000	1200	800
Издержки продаж	1200	780	420
Административные расходы	700	455	245
Совокупные издержки на услугу (издержки оперативной деятельности)	9900	6535	3365
Результат оказания услуги	100	-35	135
Наценка прибыли от основной деятельности (результат оказания услуги: совокупные издержки на услугу)	1,01%	-0,54%	4,01%

Из упрощенной сегментации финансовых данных следует, что у НП возникает риск коррекции ТЦ при оценке результата сделок со связанными и несвязанными лицами (наценки прибыли от основной деятельности), поскольку при оказании услуги связанным лицам НП не получил доходы, соответствующие сделке с несвязанными лицами (рыночной стоимости), и разницу³ необходимо включить в облагаемую базу согласно подпункту «е» пункта 2 части второй статьи 4 закона «О подоходном налоге с предприятий».

Нередко в таких ситуациях НП пытается включить в документацию ТЦ комментарий, что отрицательный показатель является результатом экономических условий на рынке. Однако здесь необходимо отметить, что, если СГД будет оценивать соответствие контролируемой сделки принципу рыночной цены, такого общего обоснования окажется недостаточно. Выход: подробное, аргументированное разъяснение конкретных факторов, оказавших влияние на сделки НП со связанными лицами, а также детальная сегментация финансовых данных, оправдывающая эти

факторы.

В чем выгода детальной сегментации финансовых данных?

На финансовый результат НП от сделок со связанными и несвязанными лицами могут повлиять различные внутренние и внешние факторы. В каждом отдельном случае данное влияние будет отличаться в зависимости от фактов и обстоятельств сделки – вида, места выполнения и стратегии НП на конкретном рынке (например, вложения в реализацию стратегии освоения рынка или привлечения/удержания клиента).

Как указывалось выше, влияние различных факторов стало особенно существенным в последние три года, когда на хозяйственную деятельность НП оказывали воздействие:

- ограничения, введенные с целью сократить распространение COVID-19, которые в свою очередь вызвали:
 - полную или частичную невозможность торговли/обслуживания в очном порядке или дополнительные затраты на простой из-за карантинных ограничений, которые нужно было соблюдать до начала оказания услуги в соответствующей стране, и др.;
 - транспортные расходы, на которые повлияло как повышение цен на топливо, так и нарушения поставок;
 - колебания курса валюты USD и др.;
- вторжение России на Украину и последовавшие за этим санкции, повлекшие за собой существенную нестабильность мировой экономики.

При оценке общей рентабельности контролируемых сделок невозможно отобразить факторы, повлиявшие на конкретные сделки, поэтому рекомендуется провести детальную сегментацию финансовых данных, например, оценивая сделки с каждым связанным лицом, по каждому проекту или отдельно по географическим рынкам.

Рассмотрим теоретический пример. Ситуация НП – та же, что и раньше, но для определения рентабельности контролируемых сделок НП подготовил детальную сегментацию финансовых данных для сделок со связанными лицами:

Финансовый показатель	Итого (в евро)	Услуга оказана (в евро): связанным лицам			несвязанным лицам
		№ 1	№ 2	№ 3	
Нетто-оборот	10 000	1200	2700	2600	3500
Издержки производства проданной продукции	8000	1250	2050	2000	2700
Брутто-прибыль	2000	-50	650	600	800
Издержки продаж	1200	150	200	430	420
Административные расходы	700	84	189	182	245
Совокупные издержки на услугу (издержки оперативной деятельности)	9900	1484	2439	2612	3365
Результат оказания услуги	100	-284	261	-12	135
Наценка прибыли от основной деятельности (результат оказания услуги: совокупные издержки на услугу)	1,01%	-19,14%	10,70%	-0,46%	4,01%

Из детальной сегментации финансовых данных следует, что не во всех случаях для связанных лиц наценка на прибыль от основной деятельности добавляется в меньшем размере, чем в сделках с несвязанными лицами. При этом детальная сегментация финансовых данных для сделок со связанными лицами № 1 и № 3 показывает, какие позиции затрат в основном оказывают влияние на конечный результат, поэтому можно детально оценить факторы, влияющие на увеличение издержек. Например, в случае № 1 это могут быть затраты на простой, обусловленные ограничениями COVID-19, а в случае № 3 – активная маркетинговая стратегия освоения/удержания рынка.

Выводы

Детальная сегментация финансовых данных яснее показывает фактические результаты деятельности в сделках со связанными лицами и позволяет уменьшить риск коррекции ТЦ. Это особенно важно в случаях, когда общие показатели рентабельности являются отрицательными или существуют легитимные причины несоответствия отдельных контролируемых сделок, которые не настолько понятны при общей оценке СГД финансовых данных НП за отчетный год.

На наш взгляд, результаты детальной сегментации финансовых данных вряд ли позволят СГД поставить под сомнение соответствие стоимости проведенной в отчетном году контролируемой сделки (услуги в приведенном теоретическом примере) принципу рыночной цены (стоимости), тем самым устраняя риск коррекции ТЦ.

При этом, как указывалось ранее, детальная сегментация финансовых данных позволяет самому НП получить более полное представление о сотрудничестве с отдельными деловыми партнерами, согласовать дополнительную компенсацию для покрытия убытков, пересмотреть механизм возмещения за сделку или принять решение о возможности продолжения сотрудничества.

Приглашаем вас на вебинары PwC's Academy 11 апреля «Внутригрупповые услуги – потенциально дорогостоящий риск трансфертного ценообразования» и 18 апреля «Трансфертное ценообразование в кредитных операциях и их подводные камни».

¹ Сделки со связанным лицом.

² Сторона сделки, чьи финансовые показатели подвергаются оценке для обоснования соответствия контролируемой сделки принципу рыночной цены.

³ Разница в доходах рассчитана с учетом рентабельности, полученной в сделке с несвязанными лицами.