

Бухгалтерский, управленческий учет и аудит

Черникова Е.Г.

*ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Донецкого национального технического университета
г. Донецк, Украина*

МЕТОДЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

В Украине с 1 сентября 2013 г. вступает в силу закон № 408-VII от 4 июля 2013 г. «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно трансфертного ценообразования» [1]. Закон предусматривает налоговый контроль за трансфертным ценообразованием и предполагает применение центральным органом государственной налоговой службы системы мероприятий по установлению соответствия цен в операциях между связанными лицами уровню рыночных цен.

Для контроля за трансфертным ценообразованием могут использоваться 5 методов с последующей приоритетностью их применения [2, 3]:

1. сравнительной неконтролируемой цены (аналогов продаж);
2. цены перепродажи;
3. «затраты плюс»;
4. чистой прибыли;
5. распределения прибыли.

Приоритетным является метод сравнительной неконтролируемой цены. Допускается использование двух и более методов. Порядок расчета рыночного диапазона цен и рентабельности утверждается Кабинетом Министров Украины.

Метод **сравнительной неконтролируемой цены** базируется на сравнении цены товаров (работу, услуг), примененной в контролируемой операции, с рыночным диапазоном цен на идентичные (а при отсутствии - однородные) товары (работы, услуги) в сопоставимых операциях.

Для определения рыночного диапазона цен используется информация о заключенных налогоплательщиком или другими лицами соглашениях о продаже идентичных (а при отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых условиях на соответствующем рынке.

Учитываются следующие особенности договоров:

- характеристика товаров (работ, услуг);
- количество (объем) товаров (работ, услуг);
- объем выполняемых функций сторонами;
- условия распределения между сторонами рисков и выгод;
- сроки выполнения обязательств;
- условия осуществления платежей, обычных для такой операции;
- характеристика рынка товаров (работ, услуг), на котором осуществлена операция;
- бизнес-стратегия предприятия;
- другие объективные условия, которые могут повлиять на цену.

В случае наличия информации только об одной сопоставимой операции, предметом которой являются идентичные товары, цена такой сопоставимой операции может быть признана одновременно минимальным и максимальным значением рыночного диапазона цен только в том случае:

- когда условия такой операции полностью сопоставимы с условиями контролируемой операции; или
- с помощью корректировки обеспечена полная сопоставимость таких условий;
- а так же при условии, что продавец в сопоставимой операции не является монополистом.

Метод **цены перепродажи** заключается в сопоставлении валовой рентабельности контролируемой операции, полученной в ходе дальнейшей реализации (перепродажи) товаров (работ, услуг), приобретенных в контролируемой операции, третьим лицам, с рыночным диапазоном валовой рентабельности.

Метод так же используется, если при перепродаже товара осуществляются следующие операции:

- подготовка товара к перепродаже и его транспортировке (деление товаров на партии, формирование поставок, сортировка, переупаковка);
- смешивание товаров, если характеристики конечной продукции (полуфабрикатов) существенно не отличаются от характеристик смешиваемых товаров.

Если фактическая валовая рентабельность операции не входит в рыночный диапазон для целей налогообложения используется цена, которая определяется исходя из фактической цены дальнейшей реализации и рыночной валовой рентабельности.

Метод **«затраты плюс»** заключается в сопоставлении валовой рентабельности себестоимости контролируемой операции с рыночным диапазоном валовой рентабельности себестоимости в сопоставимых операциях.

Метод применяется, в частности, при:

- выполнении работ (оказании услуг) лицами, которые являются связанными с получателями результатов таких работ (услуг);
- реализации товаров, сырья или полуфабрикатов;
- реализации товаров (работ, услуг) по долгосрочным договорам.

Если фактическая валовая рентабельность себестоимости операции не входит в рыночный диапазон, для целей налогообложения используется цена, которая определяется исходя из фактической себестоимости и рыночной валовой рентабельности себестоимости.

Метод **чистой прибыли** основывается на сравнении рентабельности контролируемой операции с рыночным диапазоном рентабельности в сопоставимых операциях.

Метод используется в случае отсутствия или недостаточности информации, на основании которой можно обосновано сделать вывод о достаточном уровне сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой и сопоставимых операций.

Определяется рентабельность стороны операции, которая несет меньше рисков, выполняет меньше функций и использует меньше активов. Используется наиболее подходящий показатель рентабельности из перечня показателей рентабельности.

Метод **распределения прибыли** заключается в сопоставлении фактического разделения полученной совокупной прибыли между сторонами контролируемой операции с разделением прибыли, осуществленной на экономически обоснованной основе между несвязанными сторонами.

Для целей применения метода бухгалтерская отчетность связанных лиц должна быть приведена в соответствие с едиными методическими основами бухгалтерского учета.

Метод используется в случае наличия:

- существенной взаимосвязи между контролируемыми операциями и другими операциями, которые осуществляются со связанными с ними лицами;
- в собственности (пользовании) сторон контролируемой операции прав на объекты нематериальных активов, которые существенно влияют на уровень рентабельности.

Если фактически полученная прибыль стороной контролируемой операции меньше расчетного значения прибыли (а в случае убытков – больше расчетного значения убытков), то для целей налогообложения используется расчетное значение.

Основной принцип трансфертного ценообразования (ТЦО) (так называемый принцип «вытянутой руки») – цены в операциях между связанными лицами (СЛ) должны определяться на таком уровне, на каком они были бы установлены между несвязанными лицами (НЛ).

Большинство развитых стран имплементировали законодательство о ТЦО. Однако до сих пор специальные условия трансфертного ценообразования не распространялись на весь мир. Бермуды, Джерси, Доминиканская республика, Кипр, Намибия, о. Мэн, Британские Виргинские острова, Гернси и Панама не поддерживают общих стандартов для резидентов. Что касается прочих

государств, в которых официально не требуется соблюдение правил ТЦО (Ангола, Сьерра Леоне, Гватемала, Мальта, Уганда и др.), то в их отношении применяются особые методы. Если сумма сделки и цена товара, либо услуги представляет определенные сомнения, а компании, проводящие операцию, подпадают под подозрение на связанность, налоговые органы этих стран могут принять ряд мер в отношении компаний: пересмотр, отмена или переквалификация сделки, а также удержание дополнительного налога постфактум [4].

Учитывая финансовые критерии контролируемых операций, можно заметить, что фактически закон не влияет на малый и средний бизнес. Ограничения в отношении операций с юридическими и физическими лицами - нерезидентами в первую очередь нацелены на борьбу с уменьшением оттока денежной массы через оффшоры. При этом в категорию оффшоров и льготных налоговых юрисдикций попадают страны и/или регионы, в которых отсутствует корпоративный налог либо его ставка отличается от украинской на 5% и более. Сегодня в этом перечне более 90 стран, в том числе США, Швейцария, Мальта, Кипр и многие другие. Это задает определенные ограничения, которые нужно учитывать при налоговом структурировании.

Литература

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 року № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
2. Трансфертное ценообразование. – Киев: KPMG, 2013. – 62 с.
3. Новые правила трансфертного ценообразования. – Киев: PwC, 2013. – 54 с.
4. Методы трансфертного ценообразования в Украине [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bakertilly.ua/ru/news/id355>.