

Абдуманова Юлия,

Директор аудиторской компании «Baker Tilly Bishkek»

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА. Часть 3

В предыдущих выпусках (журналы №2, №5 2013г.) мы говорили об основных принципах, заложенных в законодательство о трансфертном ценообразовании в Кыргызстане, рассмотрели несколько примеров проблем, с которыми могут столкнуться налогоплательщики. И сейчас мы подошли к вопросу о том, каким же образом налогоплательщик может защитить свои интересы в спорах с налоговыми органами по ценообразованию.

К сожалению, практика, в том числе и международная, показывает, что, зачастую, налоговые органы рассматривают трансфертное ценообразование как один из легких способов увеличения налоговых обязательств ввиду того, что не существует каких-то единых правил для определения «корректной», с точки зрения налогообложения, цены сделки. Многообразие операций с зависимыми сторонами, международными контрагентами, типами товаров, услуг дает возможность налоговым органам расширять диапазон цен, до которых может быть скорректирована фактическая цена сделки. И, как мы ранее уже говорили, в случае, если цена корректируется у одного контрагента, то это не обязательно приводит к аналогичной корректировке у второй стороны сделки, что может привести фактически к двойному налогообложению. Но, риски, связанные с трансфертным ценообразованием, не ограничиваются только дополнительными налоговыми расходами в виде доначислений налогов, процентов и штрафов. Вторичные последствия в виде увеличения расходов, связанных с корректировкой цены, судебных издержек по разбирательствам с налоговыми органами, репутационных рисков - все это может существенно повлиять на финансовое положение как отдельной компании, так и всей группы в целом.

Как противостоять этим рискам? Какие меры необходимо принять, чтобы избежать возможных негативных последствий? Конечно, в первую очередь, это политика трансфертного ценообразования (далее ТЦ) группы. Однако, задачи, которые должна решать данная политика, не должны ограничиваться только описанием методов определения цен на внутрикорпоративные поставки промежуточных и готовых продуктов, а также различного рода услуг с целью налоговой оптимизации. Политика ТЦ должна преследовать более широкие цели, в частности, служить инструментом для принятия согласованных и оптимальных бизнес-решений, что позволит эффективно влиять на финансовые потоки и, в конечном итоге, будет влиять на определение и распределение чистой прибыли.

При определении политики ТЦ компания должна принять во внимание различные факторы, среди которых законодательство стран, участвующих в контролируемых сделках, в области налогообложения, таможенного и валютного регулирования, экономическую и политическую ситуацию, адекватность рынка и многое другое.

Таким образом, если попытаться в двух словах сформулировать основную задачу политики ТЦ с точки зрения корпоративных интересов, то она должна заключаться в определении оптимальных показателей деятельности всех подразделений группы в целях максимизации прибыли всей группы.

Конечно, многие компании используют различные механизмы манипуляции трансфертными ценами путем установления необоснованно низких или высоких цен на товары или услуги, поставляемые или оказываемые компаниями внутри группы. Примером могут служить управленческие услуги, которые оказываются материнской компанией своим дочерним компаниям. Очень часто платежи за данные услуги являются скрытыми дивидендами, не облагаемыми налогом в нашей стране, так как практически невозможно определить рыночную цену на подобные услуги.

Обычной бизнес-структурой на сегодняшний день является не одна компания, а целый ряд отдельных компаний с различным уровнем интеграции и диверсификации. Но у всех компаний, входящих в группу/холдинг есть один единоличный или мажоритарный собственник. И, очевидно, что при осуществлении коммерческих операций, будут приниматься во внимание интересы собственника, а не отдельных компаний или миноритарных собственников. И, как правило, эти интересы реализуются посредством трансфертного ценообразования. Большинство крупных холдингов представлено в виде совокупности центров ответственности с различными уровнями полномочий руководителей этих центров. К примеру *cost center* или центр затрат – это подразделение, которое несет как производственные расходы, так и выполняет различные услуги для других подразделений (административные подразделения). Менеджер производственных центров затрат обычно ответственен за выполнение запланированного уровня затрат. Менеджер административных центров затрат ответственен за оказание внутригрупповых услуг в рамках утвержденных бюджетов. *Revenue center* или центр дохода и *profit center* или центр прибыли – это подразделения, которые генерируют прибыль. Принципиальная разница между центром дохода и центром прибыли только в степени полномочий менеджера в принятии решений по расходованию средств, направленных на получение прибыли. Классическим примером является подразделение сбыта. С целью оптимизации налоговых расходов центры прибыли обычно открывают в офшорах или странах с низким уровнем налогообложения. Производственное подразделение реализует свою продукцию по трансфертной цене ниже рыночной подразделению сбыта, зарегистрированному в офшоре, которое в дальнейшем реализует продукцию по рыночной цене, получая при этом прибыль, свободную от налогообложения.

Таким образом, структура группы подразумевает под собой перемещение товаров, услуг, капитала между подразделениями. Нужно ли производить промежуточные продукты или выгоднее покупать их на стороне? По каким ценам должно проходить перемещение внутри группы? Будет ли такое перемещение производиться по рыночным ценам или по себестоимости или по себестоимости с добавлением маржи? Какой размер маржи является оптимальным, чтобы максимизировать свою прибыль с одной стороны и избежать дополнительных налоговых расходов и разногласий с налоговыми органами с другой? На все эти вопросы и должна отвечать политика по ТЦ.

Трансфертная цена (цена, применяемая при перемещении внутри группы) может устанавливаться на сырье, материалы, готовую продукцию, а также на различного рода услуги, оказываемые компаниями одной группы друг другу, включая консультационные и управленческие услуги. Используя трансфертные цены можно влиять на конкурентоспособность компании, а в результате и на финансовые показатели. Поэтому информация о трансфертных ценах в компаниях является конфиденциальной и доступна ограниченному кругу лиц.

Согласно Руководству Организации Экономического Сотрудничества и Развития (далее, ОЭСР) по трансфертному ценообразованию методы определения трансфертных цен можно разделить на две основных группы:

- методы, основанные на анализе сделки, и
- методы, основанные на анализе прибыли.

К наиболее часто используемым методам, основанным на анализе сделки, можно отнести метод на основе рыночных цен и метод издержек либо затратные методы.

Метод на основе рыночной цены заключается в том, что рыночная цена на аналогичный товар на рынке применяется в качестве максимального предела цены спроса на промежуточный товар, производимый одним подразделением и передаваемый другому. Преимущество данного метода в отсутствии субъективных факторов, которые могут влиять на определение цены, в частности, интересы менеджеров центров ответственности. Однако, данный метод может быть применим только в случае наличия аналога промежуточного товара на рынке. Также необходимо принять во внимание, что рыночная цена должна быть скорректирована с учетом аспектов, которые могут повлиять на сопоставимость сделок, в частности договорные условия и обязательства. Поэтому рыночная цена должна быть скорректирована на сумму расходов, связанных с реализацией аналогичного товара с учетом различного рода корректировок, включая корректировки по объемам, срокам и условиям поставок, валютные корректировки.

Метод издержек основан на определении цены на уровне фактических затрат, в частности, трансфертная цена может определяться по переменным затратам на единицу товара, по общим затратам (включая постоянные затраты) и по нормативным затратам.

При использовании метода переменных затрат трансфертная цена не включает, так называемые, постоянные затраты. Метод общих затрат предусматривает определение трансфертной цены на основе переменных и постоянных затрат, связанных с реализацией. Метод нормативных затрат предусматривает, что трансфертная цена будет определяться в соответствии с ранее смоделированной/запланированной ценой. Часто к сумме издержек добавляется определенная маржа, которая отражает норму прибыли, характерную для данной отрасли. Но такая отраслевая рентабельность должна иметь под собой обоснованные расчеты.

Конечно, каждый из затратных методов имеет свои недостатки, в частности, при использовании методов переменных и полных затрат менеджеры центров ответственности могут быть заинтересованы в завышении издержек, а при методе нормативных затрат необходимо провести сложную работу по расчету реальной себестоимости товара.

Рассмотренные выше методы применяются в большинстве стран, в том числе и в Кыргызстане. Но в отдельных странах возможно использование и других методов, в частности методов, основанных на анализе прибыли:

- метод распределения прибыли и
- метод чистой прибыли.

Метод распределения прибыли заключается в определении совокупной прибыли всех структурных подразделений, которая в дальнейшем распределяется между ними в доле, определенной для каждого подразделения, которая представляет собой степень участия каждого из подразделений в получении этой прибыли. Данный метод может быть использован в компаниях с высокой степенью интеграции и в случае, когда участие подразделений является уникальным и значимым. Степень участия определяется менеджментом холдинга, и одним из инструментов определения может являться функциональный анализ.

К примеру, законодательство России по трансфертному ценообразованию обязывает налогоплательщика готовить и предоставлять в налоговые органы комплект документации для обоснования применяемых цен, и важной составляющей данной документации является функциональный анализ. Согласно определению, данному в Налоговом Кодексе РФ, функциональный анализ представляет собой совокупность *характеристик функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а*

также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки.

Несмотря на то, что действующее законодательство КР не требует предоставления подобной информации, проведение функционального анализа должно являться основой для разработки политики ТЦ. При проведении функционального анализа необходимо принять во внимание множество факторов, которые могут влиять на условия сделки. Среди них можно выделить основные:

- тип и характеристика товаров (работ, услуг), включая объемы и условия сделки (оплата, валюта контракта, обязательства сторон и т.д.);
- функциональная специализация сторон сделки;
- риски (валютные, таможенные, инвестиционные, политические и т.д.);
- состояние рынков сбыта (наличие конкурентных товаров на национальном рынке).

Метод чистой прибыли основан на анализе чистой прибыли (чистой маржи), полученной от сделок, подлежащих контролю, по отношению к какой-либо базе (обычно, к капиталу, активам, обороту, затратам). При определении чистой маржи принимаются во внимание переменные и постоянные издержки за минусом налогов и процентных расходов. Возникает вопрос – что же выбрать за базу? Многие экономисты предпочитают использовать показатель прибыли на капитал ROE (returnequity), однако зачастую капитализация дочерних компаний определяется материнской компанией, а не рынком. Соответственно, будет ли правильным использовать данный показатель в целях определения трансфертных цен? В США достаточно широко используют показатель рентабельности активов ROA (returnonassets). Но можно столкнуться с проблемой адекватной оценки активов. Таким образом, можно прийти к выводу, что данный метод достаточно сложен в применении. ОЭСР рекомендует использовать методы, основанные на анализе прибыли, при невозможности использования стандартных методов, т.е. методов, основанных на анализе сделки.

Также одним из методов, основанных на анализе прибыли, является метод договорной цены. Трансфертная цена устанавливается в результате соглашения между продающим и покупающим подразделениями. Подобный подход наиболее приемлем при перемещении промежуточных товаров.

Нужно подчеркнуть, что какой бы метод определения трансфертных цен не был выбран компанией для осуществления внутрикорпоративных сделок, определяющим фактором в его правильности для налоговых органов будет являться наличие документального подтверждения расчетов. Таким образом, каждое изменение в политике ТЦ должно быть оформлено должным образом.

И в заключение хотелось бы подчеркнуть, что кыргызское законодательство о трансфертном ценообразовании только зарождается, но, очевидно, что в будущем общепринятые нормы и мировая практика будут апробированы и в нашей стране. Учитывая, что в интеграционные процессы, происходящие в мировой экономике, неизбежно вовлекается все большее число кыргызских компаний, вопросы трансфертных цен вскоре станут актуальными и будут являться одним из ключевых элементов экономической политики холдингов, а также инструментом планирования в части достижения запланированной прибыли и сокращения затрат.