

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: РЕГУЛИРОВАНИЕ, ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ, МЕТОДЫ И ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТАЦИИ

21 июля 2012 года были приняты поправки в законе „О налогах и пошлинах”, в соответствии с которыми с 1 января 2013 года были введены обязательные требования к документации трансфертного ценообразования.

Концепция Рыночной стоимости в законе „О подоходном налоге с предприятий” была введена уже в 1995 году, и вопрос трансфертного ценообразования стал еще более актуальным после вступления Латвии в Европейский союз. В большинстве стран-участников ЕС, в большей или меньшей степени, введены требования к документации трансфертного ценообразования, в связи с чем введение таких поправок можно оценивать как позитивный шаг в отношении организации норм трансфертного ценообразования.

Целью этой статьи является рассмотрение основных вопросов трансфертного ценообразования: принципы определения, методы, требования к документации до и после вступления в силу поправок в законе.

ЧТО ТАКОЕ ТРАНСФЕРТНАЯ ЦЕНА И РЫНОЧНАЯ СТОИМОСТЬ?

В контексте сделок между связанными лицами используются различные термины, среди которых „трансфертные цены”, „рыночная стоимость”, „контролируемая сделка” или „принцип вытянутой руки”. Несмотря на то, что законодательные акты сегодня определили эти термины, они часто используются в различных значениях. Трансфертная цена, в соответствии с поправками в законе „О налогах и пошлинах” - это цена товара или услуги (стоимость), которая принимается в сделках между связанными лицами (предприятиями), из которых одно является иностранным предприятием. Значит, понятие „трансфертная цена” означает фактическую цену, применяемую в контролируемой сделке. Эта цена может как соответствовать рыночной цене, так и не соответствовать.

„Рыночная стоимость” – этот термин использован в 12 статье закона „О подоходном налоге с предприятий”, также как и в правилах Кабинета Министров №556 „ Правила применения закона „О подоходном налоге с предприятий” ” (далее – „Правила Кабинета министров”) в пунктах 83. – 93., однако, нормативные акты не дают исчерпывающее определение этого термина. Принцип вытянутой руки (англ. – „*arm's length*”) указан в 9 статье примера конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которая гласит: *“(..) в случае, если между этими двумя (связанными) предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях создаются или учреждаются правила, которые отличаются от таких правил, которые работают между двумя независимыми (между собой не связанными) предприятиями, тогда любая прибыль, образующаяся у одного из предприятий, может быть включена в прибыль этого предприятия и соответственно обложена налогом.”*

Проще выражаясь, чтобы определить рыночную стоимость между двумя связанными лицами, стоимость сделки (трансфертная цена) должна соответствовать такой сделке, которая:

- проведена между двумя несвязанными лицами (неконтролируемая сделка);
- по существу аналогична или схожа (сопоставима) с такой сделкой;
- проведена в аналогичных (сопоставимых) обстоятельствах.

Из понятия рыночной стоимости вытекает цепь важных заключений, важнейшее из которых гласит, что анализируя трансфертное ценообразование, нужно проводить сравнительный критерий: анализировать предмет сделки, отрасли, стратегии предпринимательской деятельности, функции коммерческой деятельности и риски, также как и контрактные договоренности.

Из понятия вытекает и еще один важный вывод, который часто принимается ошибочно: в результате анализа трансфертного ценообразования не устанавливается одна бесспорная рыночная стоимость. Результат определения трансфертной цены всегда будет иметь цепь показателей цены или прибыли - диапазон, в который входит стоимость, соответствующая рыночной стоимости. Понятием „трансфертное ценообразование” (англ. – „*transfer pricing*”) в повседневности понимают также и процесс – анализ рыночной стоимости контролируемой сделки и ее обоснование.

ПОЧЕМУ ТРАНСФЕРТНЫЕ ЦЕНЫ ВАЖНЫ?

Основная задача трансфертных цен заключается в том, чтобы убрать необоснованное течение прибыли за пределы Латвии или ее отклонение у Латвийского предприятия, которое использует налоговые льготы или право перенести убытки на счет группы, таким образом уменьшая облагаемый налогом доход.

В сделках между независимыми предприятиями прибыль образуют законы рынка, в то время как в контролируемых сделках Латвийскому налогоплательщику нужно доказать, что он учел все принципы рыночной цены. Если цена сделки со связанным лицом или стоимость покупки товара и услуг в каком-то случае выше рыночной цены, а в случае продажи или оказания услуг – ниже трансфертной цены, тогда налогоплательщику нужно скорректировать облагаемый доход на разницу между ценой сделки со связанным лицом и рыночной ценой, тем самым, увеличив облагаемый доход.

Соответствие трансфертных цен рыночной стоимости важно и в контексте коммерческих прав, как инструмент предприятия для защиты его правления против возможных требований от акционеров с меньшей долей или третьей заинтересованной стороны.

Кроме того, принципы трансфертного ценообразования используются также и при планировании функциональных моделей предприятия, к примеру, создавая так называемые “центры услуг”, которые включают в себя бухгалтерию, ИТ, интеллектуальное имущество и другие предприятия.

ИСТОЧНИКИ ПРАВА ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Трансфертные цены регулируют как местные, так и международные нормативные акты, применяя которые необходимо помнить иерархию нормативных актов – у

международных нормативных актов больше юридической силы, поэтому им отдается предпочтение.

Латвийские нормативные акты

- 12 статья закона “О подоходном налоге с предприятий” устанавливает принцип рыночной стоимости и субъекты, на которые эти требования распространяются. 1 статья содержит также определения связанного предприятия и связанных лиц предприятия.
- Правила Кабинета министров Nr.556 “Правила применения закона “О подоходном налоге с предприятий” (далее – „правила Кабинета министров”), пункты 83.-93. Правила Кабинета министров являются обоснованным актом закона „О подоходном налоге с предприятий”, они определяют методы определения рыночной стоимости и сравнительные факторы, которые нужно брать в расчет, принимая методы.
- 23.2. статья закона “О налогах и пошлинах” предусматривает случаи, в которых Служба государственных доходов уполномочена проверить стоимость сделки и рассмотреть факторы, которые могли повлиять на изменения в цене. Нужно отметить, что для определения цены сделки эта статья применима до тех пор, пока не противоречит нормам закона „О подоходном налоге с предприятия”.
- 15.2. статья закона „О налогах и пошлинах” (вступила в силу с 1 января 2013 года), предусматривает обязанность предъявлять информацию о сделках со связанными лицами.

Международные источники права

- Принцип рыночной стоимости утвержден 9 статьей закрытой конвенции ЛР о двойном налогообложении и предотвращении уклонения от налогообложения (далее – „Конвенция”). Если связанное предприятие находится в стране, с которой заключена Конвенция, для определения рыночной стоимости можно принимать комментарии примерной конвенции ОЭСР, как и другие доклады ОЭСР о трансфертном ценообразовании.
- Важнейшим методическим материалом по трансфертному ценообразованию является доклад комитета финансовых дел ОЭСР „Руководства по установлению трансфертных цен для многонациональных коммерсантов и налоговых администраций” (по-английски: *Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) „Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”*) (далее – „Руководства ОЭСР”). Руководства являются довольно объемным документом, который описывает принципы установления рыночной стоимости, факторы сопоставимости, методы установления рыночной стоимости, административные процедуры, требования документального оформления

соответствия трансфертных цен, описывает особую ремарку в случае сделок интеллектуальной собственности, и дает требования оценивания услуг в группе предприятий. Руководства ОЭСР – это международно-признанные стандарты анализа трансфертного ценообразования и составления документации.

- 27 июня 2006 года Европейский совет утвердил кодекс действия документации трансфертного ценообразования (далее - „Кодекс”). Кодекс разделяет ответственность за составление документации между двумя главными предприятиями группы и дочерними предприятиями в разных странах, и устанавливает, что составление документации происходит как на уровне группы, подготавливая основной документ, так и на уровне конкретного дочернего предприятия, при составлении местной документации.

В КАКИХ СДЕЛКАХ НУЖНО УЧИТЫВАТЬ РЫНОЧНУЮ СТОИМОСТЬ?

В соответствии с 12 статьей закона „О подоходном налоге с предприятий”, налогоплательщику нужно скорректировать облагаемый доход на разницу между стоимостью сделки и рыночной стоимостью, если сделка проводится со:

1. связанным иностранным предприятием;
2. связанным физическим лицом предприятия;
3. коммерческим предприятием, освобожденным от подоходного налога с предприятий или которое использует другие установленные законом ЛР скидки и льготы подоходного налога с предприятий;
4. связанным предприятием, с которым образуется группа для перенесения налоговых убытков;
5. коммерческим предприятием или лицом, если оно находится, создается или образуется на безналоговой или территории с низким налогом.

Связанные предприятия

В соответствии с предоставленным определением в законе „О подоходном налоге с предприятий”, связанные предприятия - это два или более коммерческих или кооперативных предприятия, которые:

1. являются материнским и дочерними предприятиями;
2. доля участия одного коммерческого или кооперативного предприятия в другом коммерческом или кооперативном предприятии составляет от 20% до 50% (без большинства голосов);
3. более 50% от стоимости основного капитала в каждом из этих предприятий принадлежит, либо обеспечено договором исчерпывающее влияние в этих предприятиях:

- одному лицу и родственникам этого лица до 3 степени, либо супругу этого лица или находящемуся с этим лицом в родстве до 2 степени;
 - не более чем 10 одним и тем же лицам;
 - предприятию, где физическому лицу (или его родственнику до 3 степени, либо супругу или находящемуся с этим лицом в родстве до 2 степени) принадлежит непосредственно или косвенно более 50% от основного капитала этого коммерческого предприятия, либо долей предприятия, либо акций коммерческого предприятия;
4. У одного и того же лица или лиц есть большинство голосов в управленческих институтах этого предприятия;
5. Между этими предприятиями, дополнительным договором про конкретную сделку в любой форме заключено согласие (включая и согласия, не предназначенные огласке) о любой не предусмотренной законом дополнительной компенсации, либо эти предприятия проводят согласованную деятельность другого вида, в целях снижения налоговой ставки.

Группа предприятий

Группа предприятий для целей перенесения налоговых убытков (14 статья закона „О подоходном налоге с предприятий”) состоит из головного предприятия и всех его субподрядчиков.

Головное предприятие и субподрядчики являются резидентами в Латвии, в другой стране ЕС/ИЭЗ или также в стране, с которой Латвия заключила налоговую конвенцию. Группа предприятий образуется, если хотя бы 90% субподрядчика принадлежат (доли и права голоса):

- головному предприятию;
- одному или более субподрядчику головного предприятия;
- головному предприятию и одному или более субподрядчику в любой комбинации. Если у Латвийских участников группы предприятий есть право на перенесение налоговых убытков, тогда сделкам между этими предприятиями нужно соответствовать рыночной стоимости. Нужно отметить, что в сделках между Латвийскими предприятиями, принцип рыночной стоимости применяется только в случае, если предприятия образуют группу, так что не имеет значения, использовали ли предприятия право перенесения налоговых убытков.

Связанное с предприятием лицо

Связанное с предприятием лицо – это физическое лицо, которому самому, либо его родственнику до 3 степени, либо супругу или находящемуся с этой персоной в родстве до 2 степени, принадлежит более чем 50% от основного капитала коммерческого предприятия, либо долей предприятия, либо обеспеченное договором или другим способом исчерпывающее влияние в предприятии. Нужно

отметить, что связанное с предприятием лицо может быть как резидентом Латвии, так и нерезидентом.

ПРИНЦИПЫ УСТАНОВЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

В основе анализа трансфертного ценообразования находится сравнение сделок со связанным предприятием со сделками, которые проводят несвязанные участники рынка. В каждой сделке стоимость цены товара или услуг определяет цепь факторов. Поэтому, сначала нужно провести анализ влияющих на цену факторов, чтобы можно было идентифицировать сделки тех несвязанных лиц, которые могут быть сопоставимы, т.е. достаточно похожими, чтобы различия не влияли на цену, либо влияние различий можно было бы скорректировать результатом математических вычислений.

Руководства ОЭСР определяют пять групп сопоставимости факторов.

Описание товаров и услуг

Директивы ОЭСР рекомендуют осмотреть факторы предметов следующей сделки:

- в случае материального имущества – физические особенности имущества, качество и надежность, доступность доставки и размеры;
- в случае услуги – описание услуги и масштаб;
- в случае интеллектуального имущества – форма сделки (к примеру, продажа или лицензирование), вид имущества (патент, товарный знак, ноу-хау), длительность защищенности интеллектуального имущества и степень, также как и ожидаемые выгоды от этого имущества.

Функциональный анализ

Руководства ОЭСР определяют, что в сделках между независимыми предприятиями цена сделки обычно отображает функции каждого предприятия (которые включают также и принятые на себя риски и использованные активы). Поэтому, для определения сопоставимых сделок нужно проводить сравнение функций предприятия с другими несвязанными предприятиями.

Функции коммерческой деятельности включают в себя дизайн, производство, монтаж, изучение и развитие связанных услуг, закупку, распространение, маркетинг, рекламу, финансирование и управление.

В свою очередь, сравнимые риски включают такие риски рынка, как колебания расходов и цен, риск потери инвестиций, имущества или основных средств; риски, связанные с вложением в изучение и развитие, риск потерь в результате колебания валюты, кредитные риски и т.д.

Функциональный анализ – это основа анализа трансфертного ценообразования, основываясь на его результатах, принимается решение о методах определения рыночной стоимости и выборе сравнительных данных.

Договорные условия

Между независимыми предприятиями договор служит защитой интересов участников, в свою очередь, в контролируемой сделке договоренные условия могут быть игнорированы, в связи с чем важно установить, соблюдены ли эти условия, и отличаются ли фактические действия от формального договора, важно анализировать эти фактические договорные отношения.

В дополнение нужно отметить, что соглашения между связанными лицами могут существовать не только в письменном договоре, но и в корреспонденции/коммуникации между ними. В случае отсутствия письменного договора, договорные условия нужно выводить, основываясь на экономические принципы, на которые обычно опираются независимые предприятия.

Экономические обстоятельства

Руководства ОЭСР рекомендуют анализировать экономические обстоятельства в сделках, которые проводятся со связанным лицом. Важно анализировать такие факторы, как географическое положение, величина рынка, количество конкурентов и конкурентоспособная позиция продавца и покупателя, наличие продукта-заменителя, уровень предложения и спроса на рынке вообще и в отдельных регионах. Если необходимо, нужно анализировать покупательную способность клиента, степень регулирования рынка страны, расходы на производство, включая расходы на землю, рабочую силу и капитал, расходы на транспорт, вид торговли (к примеру, оптовая или розничная торговля), место и время сделки и т.д.

Стратегия бизнеса

Определяя сопоставимость между контролируемыми или неконтролируемыми сделками, часто бывает важно осмотреть стратегию бизнеса.

В рамках стратегии бизнеса нужно анализировать такие аспекты предприятия, как инновации и развитие продукта, диверсификация, управление рисками, реакция на политические изменения, изменения в рабочем законодательстве и другие аспекты, которые влияют на ежедневное управление коммерческой деятельностью. Стратегии бизнеса могут отображать отношение предприятия к рынку, к примеру, структуры завоевания рынка, таких как понижение краткосрочных цен. У налогоплательщика, который планирует войти в новый

рынок, могут быть более высокие расходы (к примеру, из-за значительных маркетинговых расходов).

МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

В руководствах ОЭСР по трансфертному ценообразованию, как и в правилах Кабинета министров (84.-89.с.) описаны пять методов определения трансфертной цены: методы сравнительной неконтролируемой цены, цена последующей реализации, причисление расходов, метод чистой прибыли со сделки и метод раздела прибыли.

Преимущество, как и в руководствах ОЭСР, так и в правилах Кабинета министров отдается первым трем (опирающимся на сделки) методам трансфертного ценообразования, в свою очередь, методы, опирающиеся на прибыль, нужно принимать только тогда, если нет возможности применить вышеупомянутые методы.

Метод сравнительной неконтролируемой цены

Методу сравнительной неконтролируемой цены отдается преимущество, в сравнении с другими методами. Принимая этот метод, сравнивают применяемую цену в сделках между связанными предприятиями с ценой сопоставимой сделки этого связанного предприятия с несвязанным предприятием (внутренняя сравнительная неконтролируемая цена) или с ценой сделки другого несвязанного коммерсанта (внешняя сравнительная неконтролируемая цена) в сопоставимых обстоятельствах.

Правила Кабинета министров объясняют, что этот метод применяют в сделках доставки товаров или оказания услуг, где цены сравнимы с ценами проводимых сделок несвязанного коммерсанта, или в случаях, когда есть возможность провести достаточно точные коррекции, чтобы исключить значительное влияние отличий сделки на стоимость сделки (цену продукта, товара или услуги).

Применение этого метода ограничено, т.к. практически тяжело найти неконтролируемую сделку, где отличия от сделок связанного предприятия не влияли на цену. Обычно, этот метод возможно использовать в случаях, когда предприятие продает идентичные товары или предоставляют одинаковые услуги как связанным, так и несвязанным предприятиям.

На практике этот метод принимают для таких сделок:

- оказание услуг – часовая ставка специалиста;

- авторское право (товарный знак, патенты и т.д.) – ставка, которая определяется в процентах от оборота получателя лицензии или другой, экономически обоснованной базовой величины;
- задолженности – процентная ставка сопоставимых задолженностей;
- аренда недвижимости – плата за квадратный метр;
- в посреднических сделках – комиссионная плата от стоимости проданных товаров в посредничестве, и т.д.

Методы цены последующей реализации

Принимая этот метод, расчет начинают с цены за какие-то товары или услуги, которые приобретены у связанного предприятия, и продаются дальше несвязанному предприятию. Эту цену снижают на брутто прибыль, с которой перепродавец уплачивает административные расходы и расходы на продажу, таким образом получая цену, за которую связанному предприятию нужно будет купить товары для последующей реализации.

Метод последующей реализации можно описать таким примером:

Литовский производитель LTCo продает товары Латвийскому распространителю LVCo за 400 EUR, в свою очередь LVCo продает эти товары дальше несвязанному лицу за 450 EUR. Проводя сравнительный анализ данных перепродавцы было констатировано, что показатель брутто прибыли должен быть как минимум 30%, значит, брутто прибыль LVCo должна быть как минимум $450 \times 30\% = 135$. Поэтому цена покупки товара от связанного предприятия должна быть не более, чем $450 - 135 = 315$. Поэтому, облагаемый доход LVCo нужно увеличить на $400 - 315 = 85$ EUR.

Этот метод принимают, если перепродавец приобрел товары от связанного предприятия и продает их дальше несвязанному лицу, значительно не повышая стоимость товара и сохраняя его идентичность.

Обычно этот метод принимают, устанавливая норму прибыли оптового продавца, который приобрел товары от связанного предприятия с целью продать его несвязанному предприятию.

Метод причисления расходов

Принимая этот метод, рыночная цена определяется, причисляя к расходам проданной продукции или оказанных услуг поставщика связанного предприятия соответствующую наценку расходов, которую поставщик применял бы в сопоставимой сделке с несвязанным лицом.

Пример. LVCo продает произведенную продукцию Литовскому связанному предприятию LTCo за 600 EUR, а расходы на производство товара составляют 500 EUR. Проведя сравнительный анализ независимых предприятий констатировано, что ставка наценки брутто прибыли составляет как минимум 30%. Это означает, что рыночной стоимости сделки должна быть как минимум – $500 \times 130\% = 650$, чтобы сделка прошла под рыночной стоимостью.

В соответствии с правилами Кабинета министров, этот метод принимают для сделок поставщика товаров (продуктов) или оказания услуг, если предмет сделки не включает значительное и уникальное нематериальное имущество.

Метод чистой прибыли со сделки

Стоимость сделки (цена товара, продукта или услуги) определяется, причисляя к прямым и косвенным расходам сделки наценку прибыли основной (оперативной) деятельности.

Метод применяют схоже с методом цены последующей реализации или методом причисления расходов, и его применение иллюстрирует следующий пример: Латвийский коммерсант LVCo производит и продает товары заграничному связанному предприятию LTCo. Трансфертная цена сделки - 1050 евро.

Расчет прибыли и убытков LVCo	
Чистый оборот	1050
Расходы на производство проданной продукции, в латах	1000
Брутто прибыль	50
Расходы на продажу	12
Административные расходы	8
Прибыль или убытки до налогов и процентов	30
Наценка общих расходов (прибыль до налогов/общие расходы*100%)	2.9%

Прямые и косвенные расходы продукта LVCo составляют 1020 евро, наценка общих расходов – 2.9%. Проведя изучение сопоставимых предприятий было констатировано, что наценке общих расходов нужно быть хотя бы 5%. Тогда рыночной стоимости товара нужно быть $1020 \times 105\% = 1071$ евро.

Этот метод позволяет точнее исключить влияние дополнительно проведенных функций на финансовый результат, т.к. обычно расходы, связанные с принятием на себя дополнительных функций, отображаются в расходах хозяйственной деятельности, включая как прямые, так и косвенные расходы, (исключая проценты и налоги).

Однако, у этого метода есть множество недостатков. К примеру, на уровень прибыли основной деятельности влияют административные расходы, которые могут быть указаны довольно субъективно, поэтому Служба государственных

доходов определенно будет проверять обоснованность базы расходов. Во вторых, этот метод нельзя принимать, если у предприятия группы есть различные сделки внутри этой группы (к примеру, доставка товара, переработка и дальнейшая продажа связанному предприятию).

Метод раздела прибыли

Для определения трансфертной цены метод раздела прибыли используют в случаях, если связанные предприятия ведут между собой связанные сделки или участвуют в последующих сделках в рамках доставки товаров или оказания услуг, которые нельзя разделить и оценить отдельно, также как и включенное в сделку уникальное интеллектуальное имущество.

Принимая этот метод, сначала определяют общую прибыль, полученную в результате совместных сделок между связанными предприятиями. Эта прибыль разделена между предприятиями в соответствии с таким экономически обоснованным разделом прибыли, с которым согласовались бы несвязанные коммерсанты.

Для иллюстрации примера метода раздела прибыли, здесь представлен пример из правил Кабинета министров.

В примере три коммерсанта из разных стран – ООО А, В и С являются связанными предприятиями, которые проводят разработку, производство и торговлю электротехники. Производство электроники включает в себя использование новых электрических технологий и производство главного компонента продукта. Этот компонент разрабатывает и производит Латвийское ООО А, и после этого поставляет в другую страну связанному предприятию В, которое проектирует и изготавливает остальную часть продукта. Затем, продукт распространяет другое связанное предприятие - С. В сделке между В и С, рыночная цена устанавливается, используя метод последующей реализации. В сделках между ООО А и связанным предприятием В нет возможности найти соответствующие сопоставимые сделки, т.к. как ООО А, так и связанное предприятие В в производство товара вкладывают значительную стоимость нематериального имущества, проводя изучения и функции развития.

Расчет прибыли и убытков ООО А и связанного предприятия В до коррекции прибыли (в евро):

	ООО «А»	Связанное предприятие «В»
Реализация	50	100
Расходы за доставку	10	50
Расходы на производство	15	20
Брутто прибыль	25	30
Расходы на изучение и развитие	15	10
Оперативные расходы	10	10
Нетто прибыль		

В изучении сопоставимых предприятий выяснено, что несвязанный сопоставимый производитель за проводимую производственную функцию зарабатывает 10% (показатель оперативной прибыли в отношении производственных расходов), в связи с чем, прибыль за производство:

- ООО А: 1.5 евро = 15 x 10%
- Предприятие В: 2.0 евро = 20 x 10%.

Общая прибыль от основной деятельности ООО А и связанного предприятия В составляет 10 (0+10), от нее отнимают общую прибыль ООО А и связанного предприятия В за производственные функции – 3.5 (1.5+2.0), и получают общий остаток прибыли – 6.5 евро (10 – 3.5), который распределяют между ООО А и связанным предприятием В, основываясь на вклад каждого коммерсанта в достижение этой прибыли. Эти 6.5 евро, в сущности - это прибыль, для которой предприятиям нужно генерировать дополнительные расходы на проведенные исследования и развитие.

Расходы ООО А на исследования и развитие составляют 15 евро, в свою очередь, расходы связанного предприятия В на исследования и развитие составляют 10 евро, значит, общие расходы обоих коммерсантов на исследование и развитие - 25 евро (15+10). Общий остаток прибыли между ООО А и связанным предприятием В указывается в отношении – 15/25 ООО А и 10/25 связанному предприятию В. Таким образом, остаток прибыли ООО А составляет 3.9 евро (6.5*15/25), а у связанного предприятия В остаток прибыли – 2.6 евро (6.5*10/25). В результате раздела прибыли, прибыль ООО А составляет 5.4 евро (1.5+3.9), соответственно прибыль связанного предприятия В составляет 4.6 евро (2.0+2.6).

На указанном примере оставшаяся прибыль разделена, основываясь на вклад каждого предприятия в исследование и развитие товаров. Однако, в зависимости от вида деятельности и раздела функций – оставшуюся прибыль можно разделить,

основываясь на других показателях, к примеру, нематериальные вклады, раздел основных средств или активов между предприятиями группы.

Нужно отметить, что в иерархии методов установления трансфертных цен, этот метод находится ниже всего, и его нужно принимать тогда, когда другие методы невозможно применить.

ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТАЦИИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Регулирование до 31 декабря 2012 года

На практике нередко задается вопрос, обязывают ли нынешние нормативные акты готовить документацию трансфертных цен? Часто даже аргументируется, что законодательные акты это не предусматривают. Однако, уже тогда нормативные акты считали обязанностью составлять документацию трансфертных цен, пусть даже и их форма до этого момента не была указана.

12 статья закона „О подоходном налоге с предприятий” возлагает на налогоплательщика обязанность учитывать принцип рыночной цены. В свою очередь, правила Кабинета министров предусматривают методы определения рыночной стоимости. Кроме того, правила Кабинета министров указывают, что принимая методы рыночной цены или рыночной стоимости, для определения сопоставимых сделок или сопоставимых предприятий, утверждают:

- проводимые функции в сделках или цепи сделок связанного предприятия, и с ним связанную сопоставимость рисков с соответственной отраслью коммерческой деятельности и схожие функции и связанные риски независимого хозяйственного деятеля, находящегося на схожем географическом рынке, как и другие факторы, влияющие на цену сделки;
- сопоставимость предметов сделки, т.е., сопоставимость доставленных/полученных товаров связанного предприятия с соответственным предметом сделки несвязанного коммерсанта.

Сопоставимую сделку или предприятие выбирают, если различия между сравнимыми сделками или между коммерсантами, которые проводят эти сделки, не могут значительно влиять на цену в обстоятельствах неограниченной конкуренции, либо можно провести математические подсчеты и достаточно точные коррекции финансовых данных, чтобы исключить значительное влияние констатированных различий.

Значит, налогоплательщику нужно быть способным обосновать выбор метода установления рыночной стоимости, в соответствии с требованиями правил Кабинета министров. Если налогоплательщик не в состоянии это сделать, Служба

государственных доходов может провести пересчет цены по имеющейся в своем распоряжении информации. Вывод – у Латвийского налогоплательщика уже тогда должны были быть документы, обосновывающие трансфертные цены, однако форма этих документов была оставлена на усмотрение налогоплательщика.

Регулирование с 1 января 2013 года

В соответствии с поправками в законе “О налогах и пошлинах” предприятию, оборот которого превышает 1 430 000 EUR и стоимость сделок со связанным предприятием превышает 14 300 EUR, нужно составлять документацию трансфертных цен в полном объеме.

Требование обосновать соответствие сделки (цены) рыночной цене (стоимости), будет относиться на налогоплательщиков предприятия, которые проводят сделки с упомянутыми в законе субъектами, которые фактически те же, что указаны в 12.статье закона „О подоходном налоге с предприятия” (см. „В каких сделках нужно учитывать рыночную стоимость”).

В документации трансфертных цен указывается следующая информация:

1. Общее описание отрасли деятельности налогоплательщика – короткий отчет налогоплательщика о деятельности за последний год, которая включает:
 - информацию об отрасли (тенденции развития, характерные особенности), в которой трудится налогоплательщик,
 - анализ тех юридических и экономических факторов, которые влияют на установление цен налогоплательщика на товары и услуги,
 - описание среды соответствующей коммерческой деятельности (конкуренция, возможности реализации и другие рыночные факторы),
 - описание нематериальных вкладов, у которых может быть потенциальное влияние на установление цены (стоимости) сделки между налогоплательщиком и упомянутого в первой части этой статьи участника сделки,
 - информацию о проводимых функциях в сделках, принятых рисках и использованных (задействованных) активах;
2. Взаимосвязь между налогоплательщиком и с ним связанной организаторской и юридической структуры групп связанных лиц;
3. Информация о стратегии деятельности налогоплательщика – рыночной стратегии, о распространении товаров (услуг), стратегии продаж и стратегии управления, которая может влиять на установление цены в сделках со связанным лицом;
4. Объясняющую информацию о процессах взаимосвязанной хозяйственной деятельности связанных лиц – функции членов группы связанных лиц, связанные с ними риски и использованные активы, как и роль и

ответственность участников сделки, информацию о реорганизации деятельности налогоплательщика, в результате которой связанным лицам сдаются или перенимаются у них функции хозяйственной деятельности, активы или риски за соответственные льготы рыночной цены;

5. Описание предмета сделки, которое относится на конкретную сделку с упомянутыми в первой части этой статьи лицами;
6. Договорные условия в сделках со связанными лицами;
7. Прогноз дальнейшей деятельности налогоплательщика в соответствии с заключенными сделками со связанными лицами;
8. Описание выбранного метода, чтобы определить соответствие цены (стоимости) сделки рыночной цене (стоимости);
9. В зависимости от выбранного метода – анализ финансовых показателей сопоставимых несвязанных коммерсантов или анализ цен (стоимость) сопоставимых сделок несвязанного коммерсанта и цен (стоимости) подходящих соответствующих сделок.

Вместе с документацией нужно составлять и другие документы, которые обосновывают применимую цену (стоимость) в сделках со связанными лицами, - договоры между собой, объясняющие расходы документы, решения правления, совета, акционеров, собрания участников предприятия.

Документацию трансфертных цен нужно хранить 5 лет и нужно предъявлять в Службу государственных доходов в течение месяца после запроса. Последствия непредъявления документации таковы, что Служба государственных доходов вправе рассчитать цены по имеющейся в своем распоряжении информации.

Заранее обговоренное соглашение со Службой государственных доходов

Поправки в законе „О налогах и пошлинах” предусматривают для налогоплательщика, который начинает проводить сделки со связанным заграничным предприятием, возможность заключить заранее обговоренное соглашение со Службой государственных доходов об установлении рыночной стоимости конкретной сделке или виду сделки, если стоимость сделки или планируемой сделки со связанным лицом превышает 1 430 000 EUR в год.

Если налогоплательщик действовал в соответствии с условиями заранее обговоренного соглашения, и его хозяйственная деятельность не претерпела изменений, которые противоречат с заранее обговоренным соглашением, у налоговой администрации нет прав во время налоговой ревизии (аудита) указывать конкретной сделке или виду сделки определенную рыночную цену (стоимость).

Стоит упомянуть, что чтобы заключить заранее оговоренное соглашение, налогоплательщику нужно будет подготовить и предъявить в Службу

государственных доходов информацию, объем которой не меньше, чем требования в поправках закона, и скорей всего, будет еще больше. Плата за заключение такого соглашения с СГД составляет 7 114 евро.

СТРУКТУРА ДОКУМЕНТАЦИИ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН

На практике, разделы документации трансфертного ценообразования обычно структурированы в логическом порядке, от общих до индивидуальных, и включают такие разделы, как: анализ отрасли, анализ предприятия (делок), функциональный анализ и экономический анализ (методы выбор и анализ отбора сопоставимых данных).

Анализ отрасли

Контролируемую сделку нужно анализировать в рамках отрасли, в которой трудится предприятие.

Цель анализа отрасли - идентифицировать особенности отрасли, и он может включать себя такой анализ вопросов:

- Описание отрасли (товары или услуги, их классификация и общая характеристика);
- Особенности отрасли (к примеру, капитала, рабочей силы, необходимости вкладов, множественность продуктов, колебания рынка и т.д.);
- Факторы, содействующие конкурентоспособности (необходимость нововведений, гарантирование качества, система управления взаимоотношениями с клиентами, стратегия продаж и т.д.);
- Уровень правового регулирования отрасли;
- Статистические показатели отрасли;
- Индикаторы важнейших рисков (риск запасов, риск кредита, риск нововведений).

Результаты анализа отрасли позволяют констатировать сектор отрасли, в которой трудится связанное предприятие. Это позволяет отобрать аналогичные предприятия, которые трудятся в том же секторе, и вместе с тем могут быть использованы для отбора сопоставимых показателей, также как и факторов и рисков, которые влияют на образование цены в соответствующей отрасли.

Анализ предприятия

Цель анализа предприятия - идентифицировать особенности предприятия, которые влияют на образование цены, к примеру, модель управления, стратегия бизнеса и структура ответственности.

Обычно, в анализ предприятия включаются следующие факты:

- Профиль группы предприятия (история, факты, финансовые показатели);
- Стратегия предприятия;
- Организаторская структура предприятия и распределение ответственности;
- Описание и анализ сделок со связанным предприятием;
- Финансовые показатели и т.д.

В результате анализа предприятия выделяются характерные для этого предприятия факторы, которые влияют на образование цены – стратегия предприятия, характерные именно для этого предприятия риски и др.

Функциональный анализ

Выгоде каждого участника со сделки нужно соответствовать его относительному вкладу и принятым на себя рискам в упомянутой сделке. Поэтому нужно проводить функциональный анализ сделки, цель которой - идентифицировать роль каждого участника в сделке со связанными лицами.

Пример. LVCo занимается производством и продажей товаров связанному Литовскому предприятию LTCo. В результате анализа функций констатировано, что LVCo проводит функции производства товаров, доставки сырья и принимает на себя все технологические риски. В свою очередь, LTCo проводит функции планирования товаров, маркетинга, распространения и логистики, принимает на себя риски рынка, колебания валюты, как и проводит функцию управления группой. Из этого распределения функций можно сделать вывод, что LVCo ведет деятельность как контрактный производитель, у которого ограниченные функции и риски. Этот вывод является основой для того, чтобы отобрать сопоставимые предприятия, которые работают как контрактные производители.

Экономический анализ

Основываясь на анализ отрасли, предприятия и функциональный анализ, отобраны критерии, которые будут использованы для выбора метода рыночной цены и отбора сопоставимых показателей.

Цель этих критериев – идентифицировать сопоставимые сделки, которые позволили бы установить рыночную стоимость соответствующей сделки.

В рамках экономического анализа нужно проводить:

- Выбор метода установления рыночной стоимости и аргументация, почему выбран соответствующий метод цен;
- Отбор и анализ сопоставимых данных.

Чтобы определить сопоставимые данные для нормы прибыли, обычно используется база данных Bureau van Dijk - AMADEUS, которая содержит информацию о 19 миллионах Европейских предприятий. Используя эту базу данных, отбираются сопоставимые предприятия и анализируются их годовые отчеты.

В результате отбора сопоставимых предприятий, находится цепь чисел сопоставимых данных (к примеру, нормы прибыли). Чтобы отсеять показатели, которые не отображают рыночную стоимость, при анализе сопоставимых данных, определяется числовая цепь статистических квартилей¹. Считается, что рыночную стоимость отображают все показатели числовой цепи, которые находятся между первой и третьей квартилю. Этот подход позволяет игнорировать 25% от амплитуды цены (показателя прибыли) нижнего и 25% от верхнего значения, которые, в свою очередь, позволяют сбалансировать возможные смещения, которые образуются, к примеру, из-за различия функций сопоставимых предприятий, различия годовых отчетов или других причин.

Пример. Латвийское предприятие производит и продает товары связанному предприятию, применяя наценку 5% от полной себестоимости. Чтобы определить, соответствует ли наценка 5% рыночной стоимости, используя анализы отрасли, предприятия и функциональный анализ, были отобраны 10 сопоставимых предприятий, которые ведут деятельность в схожей отрасли и осуществляют доставку товаров несвязанным предприятиям (которые проводятся между несвязанными лицами и в аналогичных обстоятельствах).

¹ квартиль - (в статистике) любой из трех пунктов, которые разделяют цепь чисел на четыре одинаковых интервала, каждая из которых содержит 1/4 от значения результата

Показатели прибыли этих предприятий такие:

Предприятие	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Норма	3%	4%	4.5%	5%	6%	6.4%	7%	8.2%	8.6%	9%

В ходе отбора констатировано, что эти предприятия применяли наценку от 3% до 9%.

1 квартиль числовой цепи - 4.63%, медиана - 6.2%, а 3 квартиль – 7.9% (на практике квартиль высчитывают, используя функции Excel).

Изображение. Анализ нормы прибыли сопоставимых предприятий



Как видно на изображении, рыночная стоимость находится в границах от 4.63%, которые находятся между показателями 3 и 4 предприятия, и 7.9%, которая ближе к 8 предприятию. Наиболее рекомендуемая норма прибыли в данном случае, это медиана – 6.2%, однако это не означает, что такая норма прибыли будет единственно правильной. В результате можно констатировать, что норма прибыли в размере 5% соответствует межквартильному диапазону и значит, соответствует рыночной стоимости.

Артурс Брейцис

тел.: +371 2927 4911,

электронная почта: info@transfertcenas.lv