

Лекція 4. Традиційні методи трансфертного ціноутворення

1. Характеристика методів визначення ціни у контрольованих операціях
2. Характеристика методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу).
3. Характеристика методу ціни перепродажу
4. Характеристика методу "Витрати плюс".
5. Характеристика методу чистого прибутку.
6. Характеристика методу розподілення прибутку.

1. Характеристика методів визначення ціни у контрольованих операціях

Для контролю за трансфертним ціноутворенням законодавством передбачено застосування п'яти методів:

1. Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). Суть методу полягає в тому, що ціна контрольованої операції порівнюється з ринковим діапазоном цін на аналогічні товари в зіставних операціях.

2. Ціни перепродажу. При застосуванні даного методу, валова рентабельність від перепродажу товарів у контрольованій операції, раніше придбаних у ході такої самої операції, зіставляється з ринковим діапазоном валової рентабельності.

3. "Витрати плюс". За умови застосування цього методу, валова рентабельність собівартості контрольованої операції порівнюється з ринковим зіставних операціях.

4. Чистого прибутку. Суть методу полягає в тому, що валова рентабельність контрольованої операції порівнюється з ринковим діапазоном рентабельності в зіставних операціях.

5. Розподілення прибутку. При застосуванні цього методу сукупний дохід, фактично розподілений між сторонами контрольованої операції, зіставляється з економічно обґрунтованим розподілом прибутку між непов'язаними сторонами.

Перші три методи в міжнародній практиці називаються" ся операційними, а решта два — методами прибутку від операцій.

Суб'єкт господарювання має право використовувати будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найприйнятнішим, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод

порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), оскільки він вважається пріоритетним.



Мета всіх методів – розрахувати та обґрунтувати ціну, яка відповідає принципу “витягнутої руки”. При виборі методів трансфертного ціноутворення (ТЦУ) слід керуватися (відповідно до ПКУ):

- характером контрольованої операції (активи, які використовуються, функціональне наповнення операції, існуючі ризики у кожній зі сторін операції);
- наявністю повної та достовірної інформації, яка необхідна для застосування конкретного методу;
- зіставністю контрольованих і неконтрольованих (еталонних) операцій. Чи дійсно можна такі операції порівнювати одна з одною;
- належністю контрольованої операції до особливих видів. Наразі це сировинні товари (у 2020 році – товари з біржовим котируванням). По ним застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Метод № 1 за пріоритетом – *метод неконтрольованої ціни*. Усі інші чотири – вони все одно альтернативні. Якщо розглядати усі 5 методів разом, то по ним існує така пріоритетність – перевагу мають традиційні трансакційні методи, тобто перші 3. Щодо методів прибутку (останні 2) – це альтернативні до перших трьох методи, які застосовуються лише тоді, коли традиційні трансакційні методи (порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, “витрати плюс”) недоцільні або неможливі до застосування.

Застосування будь-якого методу слід обґрунтовувати, ретельно вивчивши норми ПКУ, Настанови ОЕСР. Хоча умови застосування методів ТЦУ у них визначені досить загально, але все ж таки певні вимоги по обранню методів є. Крім того, слід звернути увагу на практику податкових перевірок.

Подібними аргументами керуються й податківці при перевірках ТЦУ. Однак, який би альтернативний метод не був обраний, платнику податків одно платнику податків у документації з ТЦУ слід обґрунтувати, що метод порівняльної неконтрольованої ціни:

неможливий до застосування;

він не є найбільш доцільним, враховуючи факти та обставини здійснення операції певного виду.

1. Характеристика методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу).

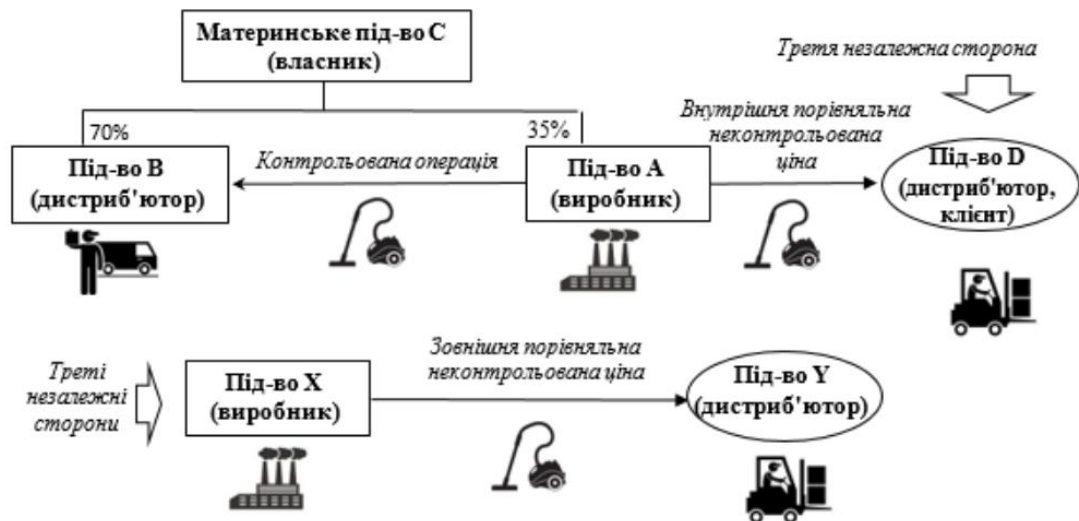
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (англ. – comparable uncontrolled price, CUP) – порівнює умови (включаючи ціну) контрольованої операції з умовами операцій третіх сторін.

Існують два види операцій з третіми сторонами:

операція між платником податків та незалежним підприємством (внутрішня порівняльна неконтрольована ціна);

операція між двома повністю незалежними підприємствами (зовнішня порівняльна неконтрольована ціна).

В обох випадках операції мають бути неконтрольованими, на що звертають увагу податківці. Умовно ці дві ситуації (внутрішня та зовнішня ціна) наведені на рисунку:



Приклад застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни.

Підприємство А виробляє пілосос і продає його по трансфертній ціні 60\$/штука пов'язаному дистриб'ютору В. По контрольованим операціям було продано 10 тис. таких пілососів.

Визначено дві порівняльних неконтрольованих ціни:

внутрішня – незалежному дистриб'ютору D підприємство А відпускає пілосос по 90\$/штука;

зовнішня – у конкурента X, який виробляє аналогічний пілосос (за функціями, потужністю) і продає його дистриб'ютору Y по 100\$/штука.

Прийнятним варіантом для коригування ТЦУ є перша ціна (внутрішня). Однак другий варіант (зовнішній) забезпечить кращий захист від ДПС, так як усі сторони незалежні й більше відповідає принципу “витягнутої руки”.

Обравши трансфертну ціну 100\$/штука підприємство А має донарахувати собі податкове зобов'язання у сумі $(100\$ - 60\$) \times 10000 \text{ шт} \times 18\% = 72000\$$, де 18% – ставка податку на прибуток. При перерахунку в гривню курс НБУ треба взяти на дату здійснення такої контрольованої операції.

Для використання методу порівняльної неконтрольованої ціни необхідні дані з загальнодоступних довідників, прайсів, біржових торгів. ДПС також заборонено використовувати при моніторингу та перевірках ТЦУ дані, що не належать до загальнодоступних довідників, наприклад інформацію, якою можуть користуватися лише державні органи влади.

При застосування методу порівняльної ціни, як правило, є діапазон цін. Фактична ціна, яка входить у такий діапазон відповідає принципу “витягнутої руки” Діапазон цін застосовується тоді, коли порівняння трансфертної ціни здійснюється з цінами по кільком неконтрольованих операціях або з декількома юрособами по неконтрольованим операціям з непов’язаними особами.

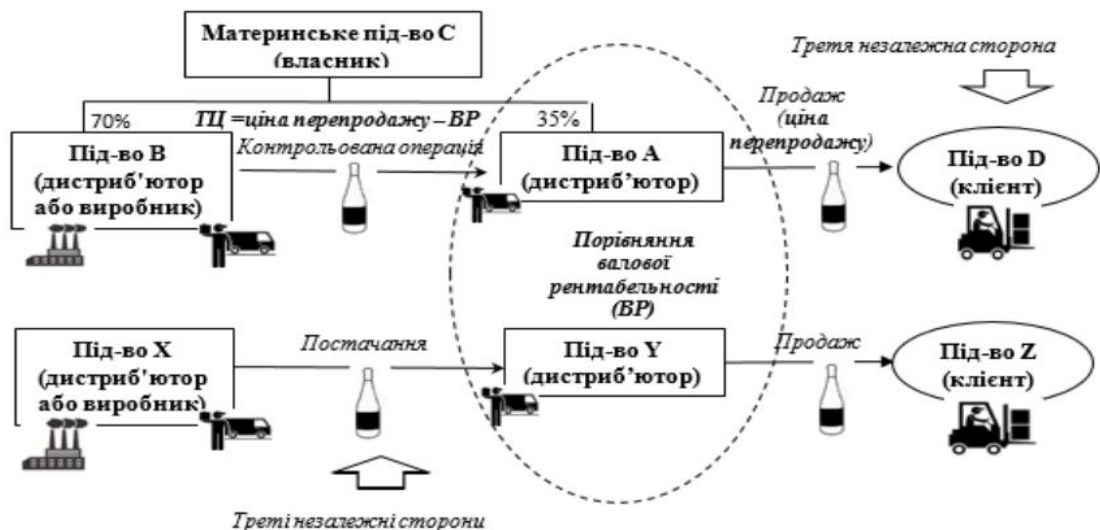
3. Характеристика методу ціни перепродажу

Метод ціни перепродажу (англ. – resale priced method) – використовує як базову позицію ціну, за якою підприємство продає товар третій стороні (це “ціна перепродажу”). Потім ціна перепродажу зменшується на валову рентабельність (рентабельність перепродажу), яка визначається шляхом порівняння валової рентабельності в співставних неконтрольованих операціях. Після цього віднімають витрати, які пов’язані з продажем продукту, наприклад митні збори. ПДВ також у розрахунку участі не бере, так як чистий дохід, на основі якого визначається валова рентабельність, рахується як виручка без ПДВ.

Нагадуємо, що валова рентабельність рахується за показниками звіту про фінансові результати:

Валова рентабельність = валовий прибуток/чистий дохід

Ідею методу ціни перепродажу показано на рисунку нижче:



Приклад методу ціни перепродажу.

Підприємство А (Україна) закуповує безалкогольний напій у підприємства-нерезидента В (пов'язана особа) та перепродає його підприємству D (незалежна третя сторона, клієнт). Напій – складний за рецептурою і в своєму роді унікальний, тому не може бути напряду співставлений на основі порівняльної неконтрольованої ціни. Середній рівень валової рентабельності продажу напою підприємству D складає 30% (ціна продажу 20\$, вартість закупки 14\$, $(20 - 14) \times 100\% / 20 = 30\%$). Однак у сторони, що досліджується – незалежне підприємство Y – рентабельність по подібним безалкогольним напоям складає 10% (ціна продажу 30\$, вартість закупки 27\$). Така суттєва різниця у валовій рентабельності свідчить про невідповідність ціни придбання напоїв у компанії В принципу “витягнутої руки”.

Показники, що порівнюються	Підприємство Y (база порівняння)	Підприємство А (до перерахунку)	Підприємство А (перерахунок, визначення ТЦ)
Ринкова ціна 1 пляшки напою	30\$	20\$	15,56\$*
вартість закупки (ціна закупки + митні платежі)	27\$	14\$	14\$
Валовий прибуток	3\$	6\$	1,56\$*
Валова рентабельність	10% ($=3/30 \times 100\%$)	30% ($=6/20 \times 100\%$)	10% (рентабельність Y)
* при перерахунку у підприємства А валова рентабельність має вийти теж 10% (0,1). Отже, для знаходження валового прибутку розв'язуємо рівняння: $x/(14+x) = 0,1$; $x = (14+x) \times 0,1$. Звідси $x = 1,56$ \$. Тоді трансфертна ціна “витягнутої руки” $= 14 + 1,56 = 15,56$ \$. Валова рентабельність тоді буде на рівні підприємства Y: $1,56 \times 100 / 15,56 \approx 10\%$.			

Однак трансфертна ціна нижча за фактичну на 4,44\$ ($=20\$ - 15,56\$$). Отже, за кожну перепродану пляшку підприємству А треба донарахувати 4,44\$ податок на прибуток. Такий метод використовується дуже рідко, так як важко досягти порівняльності операцій та отримати інформацію по валовій рентабельності третіх сторін.

4. Характеристика методу "Витрати плюс".

Метод “витрати плюс” (англ. – Cost Plus Method) – порівнюється валовий прибуток із вартістю продажів.

Складається з трьох кроків:

визначення витрат, понесених постачальником у контрольованій операції по продукту;

знаходження підприємства, що має зіставні операції. По ньому треба розрахувати витрати + надбавку, яку воно має;

до суми витрат підприємства слід додати таку ж надбавку (як у досліджуваної сторони), щоб отримати відповідний прибуток з огляду на виконувані функції. Після додавання цієї надбавки отриману ціну можна

вважати як таку, що відповідає принципу “витягнутої руки”. Усе ілюструє такий рисунок:



Приклад методу “витрати плюс”.

Компанія А (Україна) є виробником та експортером чохлів для мобільних телефонів до компанії В (пов'язана особа). Собівартість одного чохла 5\$, ціна продажу 6,5\$, валовий прибуток 1,5\$ (30% до витрат). У досліджуваного підприємства Х, яке має зіставні операції з підприємством У, рівень надбавки при цьому складає 10% (ціна продажу 6,6\$, собівартість 6\$). Це свідчить про невідповідність ціни реалізації чохлів для мобільних телефонів компанії А принципу “витягнутої руки”. Отже, ціна “витягнутої руки” для підприємства А має бути 5,5\$ ($=5\$ \times 1,1$). Підприємству А треба донараховувати податок на прибуток треба з суми 1\$ ($=6,5\$ - 5,5\$$) за кожний проданий чохол для телефону по контрольованим операціям. Якщо було продано 10000 чохлів, то це буде 1800\$ податку на прибуток ($=1\$ \times 10000 \times 0,18$).

Метод підходить для виробництва певних виробів під замовлення (контракт). Такий метод використовується дуже рідко.

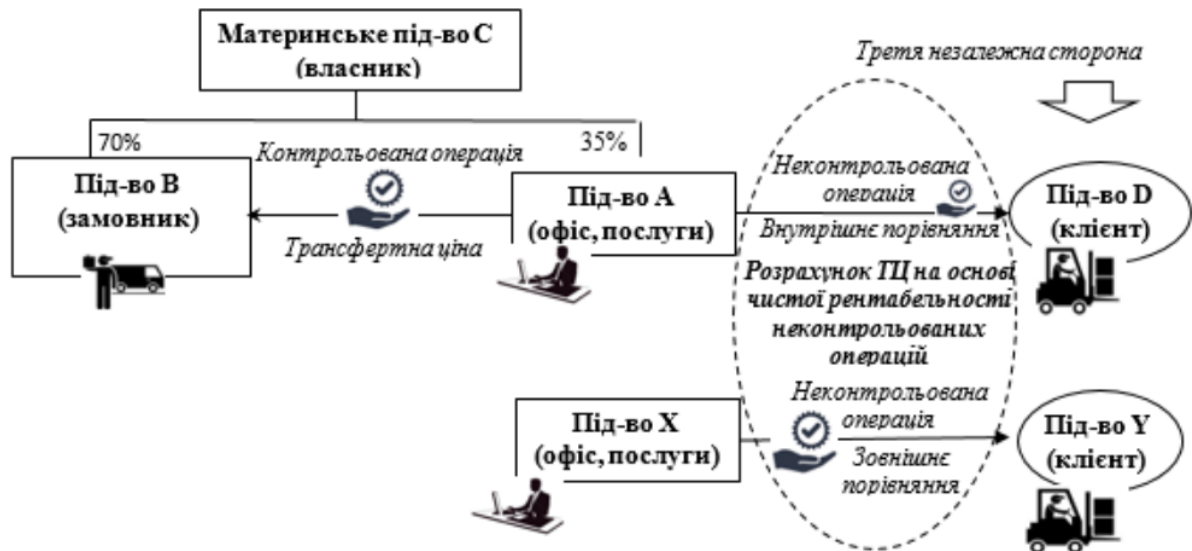
5. Характеристика методу чистого прибутку.

Даний метод перший з трансакційних методів прибутку. Їх відмінність – спрямованість на коригування не самої ціни, а одразу чистого прибутку від контрольованих операцій. Порівнюється рівень прибутковості, а не торгівельної націнки (надбавки) чи самої ціни.

Метод чистого прибутку – його застосування відбувається у два кроки: визначається чистий прибуток від контрольованих операцій (або прибуток від операційної діяльності). Рахується відповідний показник рентабельності;

чистий прибуток порівнюється з чистим прибутком, що отримується за допомогою порівняних операцій незалежних підприємств. Для цього теж рахується відповідний показник рентабельності по неконтрольованим операціям.

Метод вимагає, щоб операції були “широко схожими”, тобто вони не обов’язково мають бути у точності такими ж, як контрольовані операції. Це збільшує кількість ситуацій, коли може застосовуватися метод чистого прибутку. Порівняна операція може бути, як між платником податку та незалежним підприємством, так і між двома незалежними підприємствами.



Приклад методу чистого прибутку.

Підприємство А надає послуги замовнику В. Подібні послуги надає незалежне підприємство Х підприємству У. У підприємств А та Х по таким операціям така ситуація з прибутком:

Показник	Під-во А	Під-во Х
Виручка від реалізації послуг	645500\$	600000\$
Собівартість реалізованих послуг	500000\$	410000\$
Витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати	100000\$	100000\$
Прибуток від операційної діяльності до оподаткування (EBIT*)	45500\$	90000\$
Рентабельність за EBIT	7% (=45500×100%/645500)	15% (=90000×100%/600000)
EBIT – це прибуток до оподаткування та відсотків по кредитам, якщо вони є. Можна замінити прибутком від операційної діяльності чи чистим прибутком		

Підприємству А треба підняти ціну на послуги, щоб досягнути рентабельності мінімум 15%.

Для знаходження ціни слід розв’язати рівняння: $(x - 500000 - 100000)/x = 0,15$. Звідси Х (виручка) = 705882\$. ТЦ має забезпечити дохід 705882\$ та операційний прибуток = 705882 - 500000 - 100000 = 105882\$. Рентабельність = 105882/705882 = 0,15.

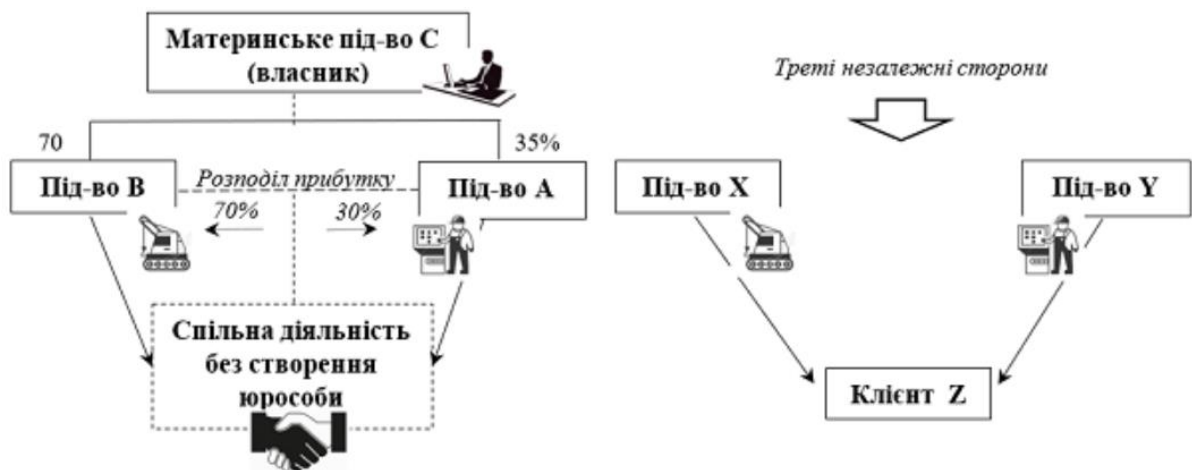
Отже, підприємству А треба збільшити фінрезультат одразу на 60382\$ (=105882 - 45500). Донарахувати треба 10869\$ податку на прибуток (=60382×0,18).

Даний метод використовується, коли бракує інформації щодо порівняльної неконтрольованої ціни.

Недолік – порівнянність (зіставність) операцій може бути поставлена під сумнів податківцями.

6. Характеристика методу розподілення прибутку.

Метод розподіленого прибутку – полягає у визначенні пропорцій розподілу прибутку в взаємопов'язаних операцій, якби цю діяльність здійснювали незалежні сторони. Найбільш складний для обґрунтування метод. Підходить здебільшого для договорів спільної діяльності без створення юридичної особи, спільного використання певних нематеріальних активів, наприклад брендів. Використання методу проілюстровано нижче:



Приклад методу розподіленого прибутку.

Дві компанії А (Україна) та В (Польща), які є пов'язаними особами, провадять спільну діяльність з розробки та реалізації певного продукту. Прибуток за угодою про спільну діяльність розподіляється у пропорціях 30% (А) та 70% (В). Компанія А надає послуги шляхом використання свого персоналу та бренду, а компанія В – передала у використання даної спільної діяльності обладнання.

Загальна сума сукупного прибутку отриманого спільною діяльністю у звітному році 200 млн \$.

При цьому розподіл даного прибутку в умовах спільної діяльності такий:

компанія А (Україна) = $200 \times 0,3 = 60$ млн \$;

компанія В (Польща) = $200 \times 0,7 = 140$ млн \$.

Однак, якщо розрахувати прибуток від надання аналогічного обсягу послуг, виконаних компанією Y, то він би мав становити 100 млн \$, а прибуток від здачі аналогічного обладнання компанією X неконтрольованим особам – 20 млн \$, враховуючи ринкові ціни на оренду такого ж обладнання. Отже, загальний розрахунковий прибуток “витягнутої руки” = $100 + 20 = 120$ млн \$.

За незалежних умов без спільної діяльності прибуток компаній би був такий:

компанія А (Україна) = 100 млн \$;

компанія В (Польща) = 20 млн \$.

Однак компанії мають ще через свої контрольовані трансфертні ціни надлишковий прибуток 80 млн \$ (= $200 - 120$).

Його й слід розподілити як результат спільної діяльності:

компанія А (Україна) = $80 \times 0,3 = 24$ млн \$;

компанія В (Польща) = $80 \times 0,7 = 56$ млн \$.

Тоді прибуток “витягнутої руки” кожної з компаній буде:

компанія А (Україна) = 100 + 24 = 124 млн \$;

компанія В (Польща) = 20 + 56 = 76 млн \$.

Як бачимо, внаслідок контрольованих трансфертних цін у виграші польська компанія В, так як вона по факту має 140 млн \$ замість прибутку "витягнутої руки 76 млн \$. Українська ж компанія А, навпаки, недоотримує прибуток в розмірі 64 млн \$ (=124 – 60). Отже, компанії А слід збільшити фінансовий результат до оподаткування на 64 млн \$ та сплатити додаткових 11,52 млн \$ (=64×0,18) податку на прибуток.

Даний метод доцільний, коли є ціла серія контрольованих і пов'язаних між собою операцій замість одної єдиної. Недолік методу – найбільш спірний і складний у обґрунтуванні у суперечках з податковими органами. Так, якби не дана спільна діяльність між А та В, то компанія А взагалі б не отримала ніякого прибутку, так як у не було потрібного обладнання, яке має унікальні властивості. Крім того, досить складно знайти співставні компанії в Україні. Якщо брати в інших країнах, то уже ринкові умови та інші обставини суттєво відрізняються.