|  |  |
| --- | --- |
|  | Додатокдо Порядку встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (загальний)   |
|  |  |

##

## Приклади

1. Приклад неможливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для встановлення відповідності умов контрольованих операцій із сировинними товарами принципу «витягнутої руки»:

Платник податків купує у пов’язаної особи - нерезидента посівні матеріали, зокрема насіння соняшника (брендові гібриди з різними поліпшеними якісними характеристиками), та не здійснює внутрішні зіставні операції. Наявні зовнішні джерела інформації не містять відомостей щодо відповідних гібридів та неможливо здійснити коригування для забезпечення зіставності. Оскільки різні якісні характеристики гібридів суттєво впливають на ціну, то необхідно визначити інший, більш доцільний метод трансфертного ціноутворення.

1. Приклад коригування відмінностей у строках поставки:

Платник податків уклав 20 квітня контракт на поставку 29 квітня (через 10 днів) пшениці 3 класу із вмістом протеїну 11,5% на умовах поставки FOB порти групи Одеса та направив повідомлення про укладення відповідного договору. При цьому платник податків у квітні здійснював операції з продажу непов’язаним особам пшениці 3 класу із вмістом протеїну 11,5% у співставних обсягах на умовах поставки FOB порти групи Одеса, але строки поставки за цими контрактами становили 25 днів. Оскільки строки поставки контрольованої операції з сировинними товарами та строки поставки внутрішніх зіставних операцій відрізняються, допускається згладжування цього фактору шляхом застосування діапазону цін за період з 6 квітня по 20 квітня (15 днів) згідно з Порядком розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності), затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 04 червня 2015 року № 381.

1. Приклад коригування на винагороду трейдера:

Показники діяльності нерезидента для розрахунку коригування на винагороду трейдера:

|  |  |
| --- | --- |
| Показник | За звітний період |

| 1 | 2 |
| --- | --- |
| Чистий дохід від реалізації, тис. доларів США | 50 000 |
| Кількість проданих сировинних товарів, тис. тонн | 500 |
| Адміністративні витрати, тис. доларів США | 230 |
| Витрати на збут, тис. доларів США | 6 200 |
|  у т.ч. міжнародні перевезення, тис. доларів США | 5 800 |
| Інші операційні витрати, тис. доларів США | 10 |

а) визначаємо операційні витрати, пов’язані з реалізацією сировинних товарів (без урахування «наскрізних» витрат):

230 + 6 200 – 5 800 + 10 = 640 тис. доларів США;

б) до визначених операційних витрат додаємо націнку в розмірі 25%:

640 + (640 x 25%) = 800 тис. доларів США;

в) розраховуємо коригування на винагороду трейдера виходячи з фактичних операційних витрат нерезидента, збільшених на 25%, та кількості відповідних сировинних товарів у тоннах:

1. : 500 = 1,625 долара США/тонна.
2. Приклад коригування відмінностей в умовах платежів (за наявності внутрішніх зіставних операцій):

 платник податків продає пов’язаній особі - нерезиденту кукурудзу фуражну за ціною 174 долара США/тонна на умовах поставки FOB порти групи Одеса. Умовами укладеної угоди передбачена оплата банківським переказом протягом 90 днів після відвантаження товару, яка фактично була здійснена на 90 день.

При цьому платник податків регулярно здійснював операції з продажу кукурудзи фуражної непов’язаним особам у співставних обсягах за ціною 172 долара США/тонна на умовах поставки FOB порти групи Одеса з фактичною оплатою на 30 день після відвантаження товару.

Відповідно до даних Національного банку України в місяці укладення угоди середньозважена процентна ставка в річному обчисленні за новими кредитами в доларах США нефінансовим корпораціям склала 4,5%.

У даному випадку здійснюється порівняння цін з врахуванням відмінності в умовах платежів.

Скоригована на умови оплати ціна за тонну фуражної кукурудзи, яка буде зіставною з контрольованою операцією, становитиме: 172 долара США/тонна + 172 долара США/тонна х 4,5% : 365 днів х (90 днів – 30 днів) = 173,27 долара США/тонна;

1. Приклад коригування відмінностей в умовах платежів (з використанням інформації стандартних форм контрактів міжнародних торгових асоціацій):

платник податків продає пов’язаній особі - нерезиденту 3 тис. тонн олії соняшникової (сирої) за ціною 675 доларів США/тонна на умовах поставки FOB порти групи Одеса. Умовами укладеної угоди передбачена оплата банківським переказом протягом 90 днів після відвантаження товару, яка фактично була здійснена на 90 день.

Діапазон котирувальних цін, зазначений у джерелі інформації на дату укладення угоди, становив 675-685 доларів США/тонна на умовах поставки FOB порти групи Одеса. Умови платежів для цих котирувальних цін визначені як такі, що відповідають торговій практиці, що склалася на ринку на дату укладення угоди.

При цьому платник податків не надав достатнього обґрунтування умов оплати контрольованої операції щодо відповідності торговій практиці.

Контролюючий орган провів дослідження стандартних форм контрактів Федерації асоціацій олії, насіння та жирів (FOSFA), яка є професійним міжнародним арбітражним органом, що займається укладанням контрактів і світовою торгівлею, та встановив, що в рамках стандартних контрактів на поставку рослинних жирів на умовах FOB умови платежів передбачають оплату проти поданих документів на відвантаження, зокрема коносаменту, який засвідчує, що вантаж надійшов на борт судна в хорошому стані, тобто не містить ніяких позначок про пошкодження товару.

Відповідно до даних Національного банку України в місяці укладення угоди середньозважена процентна ставка в річному обчисленні за новими кредитами в доларах США нефінансовим корпораціям становила 4,5%.

У даному випадку здійснюється коригування, що враховує відмінності в умовах платежів з урахуванням строків на перевірку документів та здійснення операцій банком.

Сума коригування відмінностей в умовах оплати сировинних товарів за тонну становитиме: 675 доларів США/тонна х 4,5% : 365 днів х (90 днів – 10 днів) = 6,658 доларів США /тонна.

###

1. Приклад вибору методу чистого прибутку із застосуванням показника рентабельності операційних витрат:

Цей приклад стосується лише рідкісних випадків, коли застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни є неможливим.

Компанія A - резидент України (закупівельна компанія) купує сировинні товари у пов'язаних і непов'язаних виробників і продає їх пов'язаній Компанії Б - нерезиденту (трейдеру).

Компанія А виконує функції по дослідженню ринку, придбанню товарів, контролю якості, зберіганню, транспортуванню товарів тощо. Компанія А також використовує нематеріальні активи, зокрема, розвиває, підтримує і використовує стратегічні відносини з місцевими постачальниками сировинних товарів, а також використовує глибоке знання ринку, що дозволяє купувати товар за конкурентними (вигідними) для Компанії А цінами.

Сировинний товар продається Компанії Б, яка координує торговельну діяльність і продає товар за цінами міжнародного ринку різним клієнтам на стандартних положеннях і умовах. При здійсненні своєї діяльності трейдер виконує лише обмежені функції і бере на себе обмежені ризики. Функції координації продажів вимагають лише обмежених навичок і ноу-хау завдяки добре налагодженому та прозорому ринковому середовищу. Трейдер також передає більшість логістичних і транспортних функцій незалежним третім особам.

Питання полягає в тому, яка частина прибутку, що є результатом значної різниці між ціною купівлі та ціною продажу, повинна бути отримана закупівельною компанією, а яка частина повинна бути отримана трейдером.

У цьому сценарії значний прибуток створюється за рахунок здатності Компанії А купувати товар за конкурентними цінами, в той час як вартість, створювана Компанією Б, обмежується функцією координації продажів, яку вона виконує. Це означає, що велика частина прибутку повинна бути розподілена на закупівельну компанію, а трейдер повинен мати право на винагороду за виконання рутинних функцій, а також на компенсацію «наскрізних» витрат (без надбавки для покриття прибутку), пов'язаних з послугами, переданими на аутсорсинг третім особам.

Найбільш доцільним методом у цьому випадку буде метод чистого прибутку із застосуванням показника рентабельності операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), а стороною, що досліджується, буде трейдер.

Рекомендації стосовно коригування на винагороду трейдера в частині винагороди трейдера, будуть актуальними для цього сценарію. Залишок прибутку буде розподілений на закупівельну компанію. Таким чином, закупівельна компанія повинна отримувати прибуток, що відображає стандартну міжнародну ціну на момент продажу товару на трейдера за вирахуванням звичайної винагороди трейдера і за вирахуванням відповідних витрат, пов'язаних з транспортними та логістичними послугами, наданими третіми особами.

1. Приклад вибору методу розподілення прибутку:

Факти ті ж, що і в прикладі, наведеному в пункті 6, але з такими відмінностями.

Компанія Б на додаток до функції координації також бере участь в арбітражній торгівлі, а також за допомогою своїх глибоких досліджень ринку і маркетингової діяльності розвиває цінні ноу-хау, пов'язані з клієнтами, які вимагають специфічних характеристик даного сировинного товару. Трейдер проводить безперервне дослідження ринку для виявлення таких клієнтів, яким потрібні певні характеристики товару у зв'язку з потребами їх виробничих процесів, і частина обсягів товару, що відповідає цим конкретним характеристикам, продається цим клієнтам для отримання значної ринкової премії, яка інакше не була б зароблена, якби товар просто продавався на загальному ринку сировинних товарів, що не надає додаткової вартості даним характеристикам.

Крім того, Компанія Б також виконує функцію збереження сировинних товарів в значних обсягах з метою отримання вигоди від коливання цін.

Поєднання цих факторів дозволяє трейдеру продавати частину обсягів товарів зі значною премією в порівнянні зі звичайними цінами на міжнародному ринку, що, в основному, відображає специфічні ноу-хау ринку збуту і розвиток відносин з відповідними покупцями. Компанія Б також отримує додатковий прибуток від різниці в часі і коливанні цін на сировинні товари.

Таким чином, обидві компанії мають істотне значення в створенні вартості і не можуть розглядатися окремо одна від одної. У даному випадку використовується метод розподілення прибутку для оцінки внеску компаній у сукупний дохід.

У цьому сценарії доцільно використовувати залишковий аналіз, щоб розподілити відповідний прибуток у два кроки. На першому кроці рутинні функції і функції з низьким ризиком, що виконуються компаніями, повинні бути компенсовані розрахунковим прибутком, який визначається на основі методів, передбачених підпунктами 39.3.1.2-39.3.1.4 підпункту 39.3.1 пункту 39.3 статті 39 Кодексу, для кожної особи, що є стороною контрольованої операції. На другому кроці нерутинний прибуток, що залишився, повинен бути розподілений між двома компаніями на економічно обґрунтованій основі, що відображає відповідні нерутинні внески, зроблені кожною стороною операції.

Внески, зроблені закупівельною компанією, як описано в прикладі, наведеному в пункті 6, залишаються однаково дійсними, і підхід, описаний у цьому прикладі, буде залишатися дійсним для цілей компенсації частини рутинних функцій, які виконуються трейдером, і розподілу частини нерутинного прибутку на закупівельну компанію. Однак сума нерутинного прибутку, що підлягає розподілу на закупівельну компанію, повинна бути обмежена, щоб відображати стандартну міжнародну ціну на момент продажу товару закупівельною компанією на трейдера. Таким чином, закупівельна компанія повинна отримувати прибуток, що відображає стандартну міжнародну ціну на момент продажу товару на торгову компанію за вирахуванням звичайної винагороди трейдера і за вирахуванням відповідних витрат, пов'язаних з транспортними та логістичними послугами, наданими третіми особами. Частина нерутинного прибутку, що виникає в результаті прийняття на себе ризиків арбітражних можливостей, повинна бути розподілена на трейдера, який контролює і приймає на себе ці ризики, а також несе пов'язані з цим витрати. Частина нерутинного прибутку, що виникає в результаті премій, отриманих за складні функції маркетингу і продажів, також повинна бути розподілена на трейдера, який виконує ці функції і бере на себе відповідні ризики.

1. Етапи аналіз ризику для цілей трансфертного ціноутворення:

Визначення суттєвих економічних ризиків

Розглядаються факти та обставини; комерційна раціональність

Чи відповідає фактична поведінка договору?

Згідно з фактичною поведінкою сторін

Функціональний аналіз

Розподіл стороні з найбільшим контролем

* Розподіл ризиків за договором
* Яка фактична поведінка сторін операції?
* Контроль, вжиття заходів для мінімізації ризиків, негативні наслідки, фінансова спроможність

Договірні умови

Ні

Так

Контроль та фінансова спроможність

Чи здійснює інша сторона фактичний контроль над ризиком та має відповідну фінансову спроможність?

Ні

Розподіл цій стороні

Розподіл ризику використовується для точного визначення контрольованої операції

Так

Одна сторона

Декілька сторін

Жодної сторони

1. Приклади можливого розподілу функцій та ризиків для бізнес моделей трейдингових компаній:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Функції/ризики** | Поста-чальник допоміж-них послуг | Агент зі збуту/ комі-сіонер | Трейдер з обмеже-ним ризиком | Повно- функціо-нальний трейдер |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Право власності на товари |  |  | х | х |
| **Функції** |  |  |  |  |
| здійснення оптового чи роздрібного продажу |  |  | х | х |
| надання агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг |  | х |  |  |
| маркетинг, реклама | х | (х)[[1]](#footnote-1) | (х) | х |
| зберігання, транспортування, страхування |  |  | (х) | х |
| здійснення контролю якості |  |  |  | х |
| здійснення стратегічного управління (цінова політика, стратегія, обсяги продажу та асортимент, оперативне управління) |  |  | (х) | х |
| **Ризики:** |  |  |  |  |
| ризик зміни ринкових цін, зниження споживчого попиту |  | (х) | (х) | х |
| ризики втрати/знецінення товарів |  |  | (х) | х |
| кредитний ризик |  |  | (х) | х |
| валютний ризик |  |  |  | х |

10. Приклади можливого розподілу функцій та ризиків для бізнес-моделей закупівельних компаній:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Функції/ризики** | Поста-чальник допоміж-них послуг | Агент із заку-півлі/ комі-сіонер | Закупі-вельна компа-нія з обмеже-ним ризиком | Повно-функ-ціональ-на закупі-вельна компа-нія |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Право власності на товари |  |  | х | х |
| **Функції:** |  |  |  |  |
| придбання товарно-матеріальних цінностей |  |  | х | х |
| надання агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг |  | х |  |  |
| маркетинг, реклама | х | (х) | х | х |
| зберігання, транспортування, страхування |  |  | х | х |
| здійснення контролю якості |  | (х) | (х) | х |
| здійснення стратегічного управління (цінова політика, стратегія, обсяги придбання та асортимент, оперативне управління) |  |  | (х) | х |
| **Ризики:** |  |  |  |  |
| ризик зміни ринкових цін, зниження споживчого попиту |  |  | (х) | х |
| ризики втрати/знецінення товарів |  |  | (х) | х |
| кредитний ризик |  |  | (х) | х |
| валютний ризик |  |  | (х) | х |

1. Приклади можливого розподілу функцій та ризиків для бізнес-моделей виробничих компаній:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Функції/ризики** | Виробник, що працює на даваль-ницькій сировині | Кон-тракт-ний вироб-ник | Ліцензо-ваний вироб-ник | Повно-функціо-нальний вироб-ник |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Право власності на товари |  | х | х | х |
| **Функції:** |  |  |  |  |
| дизайн і технологічне розроблення товарів |  |  |  | х |
| проведення НДДКР |  |  |  | х |
| виробництво товарів | х | х | х | х |
| складення товарів чи їх компонентів | х | х | х | х |
| монтаж та/або установлення обладнання | (х) | (х) | х | х |
| придбання товарно-матеріальних цінностей |  | х | х | х |
| здійснення оптового чи роздрібного продажу |  | (х) | х | х |
| маркетинг, реклама |  | (х) | х | х |
| зберігання, транспортування, страхування |  | (х) | х | х |
| здійснення контролю якості | (х) | (х) | х | х |
| здійснення стратегічного управління (цінова політика, стратегія виробництва та реалізації, обсягів продажу та асортименту, споживчих якостей, оперативне управління) |  | (х) | х | х |
| **Ризики:** |  |  |  |  |
| ризик, пов’язаний з відсутністю результатів проведення НДДКР |  |  |  | х |
| виробничі ризики | х | х | х | х |
| ризики втрати/знецінення запасів |  | (х) | х | х |
| ризик зміни ринкових цін, зниження споживчого попиту |  | (х) | х | х |
| кредитний ризик |  | (х) | х | х |
| валютний ризик |  |  | х | х |

1. Приклади застосування фінансових показників з урахуванням типових бізнес-моделей сторін, що досліджуються:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Метод** | **Фінансовий показник** | **Формула** | **Приклади застосування** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Метод ціни перепродажу | Валова рентабельність | Валовий прибуток / Виручка від реалізації | Повнофункціональний трейдер, за умови, якщо під час перепродажу товару здійснюється підготовка товарів до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування), змішування товарів |
| Метод «витрати плюс» | Валова рентабельність собівартості | Валовий прибуток / Собівартість | Закупівельна компанія з обмеженим ризиком.Контрактний виробник, виробник, що працює на давальницькій сировині.Постачальник допоміжних послуг/агент зі збуту (із закупівлі)/комісіонер |
| Метод чистого прибутку | Чиста рентабельність | Операційний прибуток / Виручка від реалізації | Повнофункціональний трейдер |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Метод чистого прибутку | Чиста рентабельність витрат | Операційний прибуток / (Собівартість + Операційні витрати) | Закупівельна компанія з обмеженим ризиком.Контрактний виробник, виробник, що працює на давальницькій сировині.Постачальник допоміжних послуг/агент зі збуту (із закупівлі)/комісіонер |
| Метод чистого прибутку | Рентабельність операційних витрат | Валовий прибуток / Операційні витрати | Трейдер з обмеженим ризиком |
| Метод чистого прибутку | Рентабельність активів/капіталу | Операційний прибуток / Активи;Операційний прибуток / Капітал | Контрактний виробник (коли активи є головним фактором отримання прибутку, а інформація про інші потенційні показники рентабельності недоступна або її не можна використовувати з належною мірою надійності) |

1. Приклад необхідності застосування методу чистого прибутку з показником рентабельності операційних витрат:

Компанія A купує сировинні товари у пов'язаної особи та продає непов’язаній особі, не здійснюючи суттєвих функцій з доданою вартістю, крім перепродажу. У такій ситуації операційні витрати є відповідним показником вартості виконуваних функцій Компанією А. Отже, у даному випадку доцільним є застосування методу чистого прибутку з показником рентабельності операційних витрат.

1. Приклад коригування оборотного капіталу:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показник** | **Алгоритм розрахунку/ джерело інформації** | **Сторона, що дослід-жується** | **Особа, з якою здійс-нюється порівняння** |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
| --- | --- | --- | --- |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (А) | ф.2 р.2000 гр.3 | 100 | 130 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (Б) | ф.2 р.2190 гр.3 | 5 | 8 |
| Чиста рентабельність, у % (В) | Б / А х 100% | 5,0% | 6,2% |
| Середня дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (Г) | ф.1 (р.1125 гр.3 + р.1125 гр.4) / 2  | 90 | 100 |
| Середня величина запасів (Ґ) | ф.1 (р.1100 гр.3 + р.1100 гр.4) / 2 | 15 | 30 |
| Середня величина поточної кредиторської заборгованість за: товари, роботи, послуги (Д) | ф.1 (р.1615 гр.3 + р.1615 гр.4)] / 2 | 50 | 40 |
| Оборотний капітал (Е) | Г + Ґ - Д | 55 | 90 |
| Відношення оборотного капіталу до чистого доходу, у % (Є) | Е / А х 100% | 55,0% | 69,2% |
| Різниця між відношенням оборотного капіталу до чистого доходу сторони, що досліджується, та особою, з якою здійснюється порівняння (Ж) | ∆Є |  | -14,2% |
| Процентна ставка (З) | статистика НБУ |  | 5,0% |
| Коригування (И) | З х Ж |  | -0,7% |
| Скоригована чиста рентабельність зіставної особи, у % | В + И |  | 5,5% |

1. Приклад самостійного коригування:

Відповідно до підготовленої документації з трансфертного ціноутворення платник податків розрахував для трейдера з обмеженим ризиком (нерезидента) такий діапазон рентабельності операційних витрат та медіану такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: мінімальне значення діапазону – 33,53%; медіана діапазону – 46,54%; максимальне значення діапазону – 67,05%.

Враховуючи, що показник рентабельності операційних витрат контрольованої операції становив 60%, то платник податків зробив висновок, що умови контрольованої операції відповідають принципу «витягнутої руки».

Отримавши запит на подання документації з трансфертного ціноутворення, платник податків здійснив додаткову перевірку вибірки зіставних компаній та виявив, що окремі компанії не повністю зіставні, оскільки здійснювали змішані види діяльності.

Після виключення цих компаній з розрахунку діапазон рентабельності операційних витрат та медіана такого діапазону становили: мінімальне значення діапазону – 30,40%; медіана діапазону – 35,88%; максимальне значення діапазону – 55,35%.

Платниками податків здійснено самостійне коригування податкових зобов’язань у контрольованій операції відповідно до максимального значення діапазону рентабельності (55,35%).

Якщо б контролюючим органом були зроблені відповідні висновки про незіставність таких компаній в рамках перевірки, то розрахунок податкових зобов’язань платника податків у контрольованій операції проводився б відповідно до показника рентабельності операційних витрат, який дорівнює значенню медіани такого діапазону (35,88%).

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. У дужках зазначені обмежені функції або ризики. [↑](#footnote-ref-1)