

Корректировкой налоговых обязательств по результатам анализа трансфертного ценообразования украинские налогоплательщики будут заниматься уже в третий раз (по итогам 2013, 2014, 2015 годов). Однако проблем, следующих из ст. 39 НКУ, которая описывает ТЦО, – масса. Тем более, что налоговое законодательство по ТЦО регулярно меняется. В настоящей статье мы рассмотрим первые вопросы, возникающие у налогоплательщика в связи с анализом ТЦО: что такое контролируемая операция и кого именно касается ТЦО-регулирование.

Правило "вытянутой руки", когда цена ему соответствует?

Под ТЦО понимают систему определения обычной цены товаров и/или результатов работ (услуг) в операциях, признаваемых согласно ст. 39 НКУ контролируемыми.

Налогоплательщик, участвующий в контролируемой операции, должен определять объем своей налогооблагаемой прибыли следуя принципу "вытянутой руки" (п. 1 ст. 9 Типовой налоговой конвенции ОЭСР). Этот принцип заключается в обеспечении справедливой доли налоговой базы для каждой налоговой юрисдикции, в пределах которой функционирует соответствующее подразделение транснациональной корпорации (далее – ТНК).

В пп. 39.2.1.8 НКУ содержится перечень критериев, когда хозяйственные операции признаются соответствующими принципу "вытянутой руки". Но это случаи, когда принцип "вытянутой руки" получается "автоматом". Во всех других случаях необходимо пропустить "подозрительные операции" через "сито", проверив их на контролируемость. Начинаем проверку...

Первый критерий – размер годового дохода налогоплательщика

Данный критерий установлен пп. 39.2.1 НКУ и введен специально, чтобы "отмести малышей". Действительно, изначально ТЦО задумывалось как метод налогового контроля транснациональных корпораций. И объект контроля должен все же хоть немного на ТНК походить. Бабушка, торгующая пирожками в переходе, никаким боком транснациональной корпорацией не является.*

** Сорри за оффтоп, но Минфин не далее, как прошлой осенью, пытался снять данное ограничение (полностью убрав "верхнюю границу" годового оборота). В таком случае вышеупомянутая бабушка вполне могла считаться ТНК...*

Итак, если доход налогоплательщика не превышает 50 млн. грн. (за вычетом косвенных налогов) за год, такой налогоплательщик не подлежит ТЦО-контролю. И у него не будет контролируемых операций.

Второй критерий – объем операций налогоплательщика с контрагентом

Если мы прошли "первое сито" и оказалось, что годовой доход налогоплательщика таки больше 50 млн., просеиваем операции через сито второго критерия (также установленного в [пп 39.2.1.7 НКУ](#)).

Операция с контрагентом (считаем все операции: покупка, продажа и проч., в т. ч. встречные поставки) не может считаться контролируемой, если объем такой хозяйственной операции, определенный по правилам бухгалтерского учета, не превышает 5 млн. грн. (за вычетом косвенных налогов) за соответствующий налоговый (отчетный) год.

Как видим, здесь также срабатывает принцип целесообразности: нет смысла применять ТЦО-регулирование к операциям объемом в 3 копейки – овчинка выделки не стоит.

Таким образом, любая хозяйственная операция с контрагентом не будет контролируемой, если объем такой операции не превышает 5 млн. грн. за год.

Итак, анализируя деятельность налогоплательщика (с годовым доходом более 50 млн.), мы отбросили все небольшие (до 5 млн. грн.) операции. У нас остался только "крупняк". Им и займемся.

Третий критерий – вид контрагента

Третий критерий основывается на анализе контрагента. Принципы определения контролируемых операций показаны в таблице 1.

Таблица 1

Контролируемые операции	Неконтролируемые операции
Хозяйственные операции, влияющие на объект налогообложения сторон (стороны) таких операций, осуществляемые налогоплательщиками со связанными лицами – нерезидентами (пп. 39.2.1.1 НКУ)	Хозяйственные операции, не предусмотренные пп. 39.2.1.1, 39.2.1.2 и 39.2.1.5 НКУ, осуществляются между несвязанными лицами (пп. 39.2.1.5 НКУ)
Хозяйственные внешнеэкономические операции по продаже товаров через комиссионеров-нерезидентов (пп. 39.2.1.1 НКУ)	
Хозяйственные операции, влияющие на объект налогообложения налогоплательщика, одной из сторон которых является нерезидент, зарегистрированный в государстве (на территории), включенном в перечень государств (территорий), утвержденный КМУ (пп. 39.2.1.2 НКУ)	
Если в цепи хозяйственных операций между плательщиком и его связанным лицом – нерезидентом, предусмотренных пп. 39.2.1.1, 39.2.1.2, 39.2.1.3 НКУ, право собственности на предмет такой операции, прежде чем перейти от плательщика к связанному лицу – нерезиденту (в случае экспорта) или прежде чем перейти от связанного лица – нерезидента к плательщику (в случае импорта), переходит к одному или нескольким несвязанным лицам (пп. 39.2.1.5 НКУ)	

Рассмотрим таблицу по каждому типу контрагентов. Начнем с "низконалоговых". Важно: в дальнейшем мы рассматриваем исключительно контрагентов, прошедших "5-миллионный фильтр".

Критерий "3-А" – контрагент из низконалоговой юрисдикции

Хозяйственная операция получает статус "контролируемая", если контрагент-нерезидент зарегистрирован в стране, которая включена в Перечень государств, утвержденный [Распоряжением № 977](#).

В течение отчетного года такой перечень мог быть изменен (например, так было в 2015 году). Поэтому обратите внимание на точную дату совершения хозяйственной операции и проверьте перечень стран именно на эту дату. Ведь может оказаться, что вы проводили операцию еще тогда, когда контрагент не находился в "перечне" (в таком случае операция контролируемой не будет).

Критерий "З-Б" – контрагент-нерезидент и связанное лицо

Как упоминалось ранее, если контрагент – нерезидент и для компании он является связанным лицом, операция будет рассматриваться как контролируемая. По связанным лицам уже написано очень много. Их список довольно большой. Критерии связанности приведены в таблице 2.

Таблица 2

<i>Для юридического лица</i>	<i>Для физического и юридического лиц</i>	<i>Для физлиц</i>
Одно юридическое лицо непосредственно и/или косвенно (через связанных лиц) владеет корпоративными правами другого юридического лица в размере 20 % и более	Физическое лицо непосредственно и/или косвенно (через связанных лиц) владеет корпоративными правами юридического лица в размере 20 % и более	Супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (совершеннолетние/несовершеннолетние, в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун, попечитель, ребенок, над которым установлена опека или попечительство
Одно и то же юридическое или физическое лицо непосредственно и/или косвенно владеет корпоративными правами в каждом	Физическое лицо имеет право назначать (избирать) исполнительный единоличный орган такого юридического лица или назначать	

таком юридическом лице в размере 20 % и более	(избирать) не менее 50 % состава его исполнительного коллегиального органа или наблюдательного совета	
Одно и то же юридическое или физическое лицо принимает решение о назначении (избрании) исполнительных единоличных органов каждого такого юридического лица	Физическое лицо осуществляет полномочия исполнительного единоличного органа в таком юридическом лице	
Одно и то же юридическое или физическое лицо принимает решение о назначении (избрании) 50 % и более состава исполнительного коллегиального органа или наблюдательного совета каждого такого юридического лица	Физическое лицо имеет полномочия на назначение (избрание) исполнительного единоличного органа такого юридического лица или на назначение (избрание) 50 % и более состава его исполнительного коллегиального органа или наблюдательного совета	
По крайней мере 50 % состава исполнительного коллегиального органа и/или наблюдательного совета каждого такого юридического лица составляют одни и те	Сумма всех кредитов (займов), возвратной финансовой помощи и/или любых других кредитов (займов) превышает сумму собственного капитала	

же физические лица	более чем в 3,5 раза (для финансовых учреждений и компаний, осуществляющих исключительно лизинговую деятельность, – более чем в 10 раз)	
Исполнительные единоличные органы таких юридических лиц назначены (избраны) по решению одного и того же лица (собственника или уполномоченного им органа)		
Юридическое лицо имеет полномочия на назначение (избрание) исполнительного единоличного органа такого юридического лица или на назначение (избрание) 50 % и более состава его исполнительного коллегиального органа или наблюдательного совета		
Сумма всех кредитов (займов), возвратной финансовой помощи и/или любых других кредитов (займов) превышает сумму собственного капитала более чем в 3,5 раза (для финансовых учреждений и компаний, осуществляющих исключительно		

лизинговую деятельность, – более чем в 10 раз)		
--	--	--

Из всего этого перечня обратим внимание только на один критерий – сравнительно новый. А именно на тот, который характеризуется отношениями фактического финансового контроля (и они могут возникать даже при отсутствии юридического права собственности или юридического контроля). Подтверждением наличия фактического финансового контроля является предоставление или обеспечение юридическим либо физическим лицом другому лицу кредитов (займов, возвратной финансовой помощи) на сумму, превышающую 350 % собственного капитала должника или кредитора.

Критерий "З-В" – внешнеэкономические операции через комиссионеров-нерезидентов

Налогоплательщик должен обратить также внимание на все договоры комиссии, осуществляемые им через комиссионера-нерезидента. Подчеркнем, что в данном случае **НКУ** не требует для комиссионера никаких дополнительных характеристик. Он может не быть связанным лицом. Он может не быть из "низконалогового списка". Итак, ВЭД-договорам комиссии – особый контроль!

Критерий "З-Г" – внешнеэкономические операции через "прокладку"

Как описано в таблице 1, в контролируемые операции попадут также и операции, осуществляемые налогоплательщиком с его связанным лицом – нерезидентом, но не напрямую, а "через прокладку" (одно или несколько несвязанных предприятий, через которые "двигается" товар). Такая ситуация возникает в случае, если "прокладки":

– не выполняют в такой совокупности операции существенных функций, связанных с приобретением (продажей) товаров (работ, услуг), между связанными лицами;

– не используют в такой совокупности операции существенных активов и/или не принимают на себя существенных рисков для организации приобретения (продажи) товаров (работ, услуг) между связанными лицами.

Елена Жукова, аудитор, налоговый адвокат, директор АФ "Сайвена-аудит"

Анна Приходько, студентка КНТЭУ, стажер АФ "Сайвена-Аудит"