

## Трансфертное ценообразование: критерии связанности лиц



Елена ЖУКОВА, аудитор

### Нормативная база

- **НКУ**  
Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI<sup>(1)</sup>
- **Закон № 72**  
Закон Украины от 28.12.2014 г. № 72-VIII  
«О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины по совершенствованию налогового контроля за трансфертным ценообразованием»  
Другие документы
- **Руководство ОЭСР**  
Руководство о трансфертном ценообразовании для транснациональных компаний и налоговых служб (принято ОЭСР в 1995 г.)

Принцип «вытянутой руки» появился в **НКУ** только в этом году (с 1 января 2015 года ст.39 изложена **Законом № 72** в новой редакции)<sup>(2)</sup>. В подпункте 39.1.2 ст.39 **НКУ**, в частности, сказано, что «объем налогооблагаемой прибыли, полученной налогоплательщиком, участвующим в одной или более контролируемых операциях, считается соответствующим принципу «вытянутой руки», если условия указанных операций не отличаются от условий, которые применяются между несвязанными лицами в сопоставимых неконтролируемых операциях».

В новой редакции также изложен пп.14.1.159 ст.14 **НКУ** — определение термина «связанные лица». Данное (или близкое) понятие встречается во многих нормативных актах, в том числе оно было в **НКУ** и ранее. Однако сейчас — для целей трансфертного ценообразования — термин будет значительно отличаться.

Итак, связанные лица определяются как «юридические и/или физические лица, отношения между которыми могут влиять на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности лиц, которых они представляют...». При этом, начиная с 1 января 2015 года, перечень связанных лиц вновь претерпел существенные изменения. Если раньше учитывались такие факторы как владение (прямое и опосредованное) корпоративными пра-

вами, родственные связи, состав исполнительных органов и наблюдательных советов предприятий, то сейчас перечень факторов дополнился, например, фактором, учитывающим сумму предоставленных кредитов (займов), которые значительно (в 3,5-10 раз) превышают размер собственного капитала. Весь перечень лиц, которые будут названы «связанными лицами» для целей трансфертного ценообразования, определен в пп.14.1.159 ст.14 **НКУ**.

В **Руководстве ОЭСР** все выглядит немножко иначе. В этом документе используется термин «ассоциированные предприятия». При этом два предприятия считаются ассоциированными, если одно предприятие принимает участие (непосредственно или опосредованно) в управлении, контроле или капитале обоих предприятий.

Однако многие государства в своем национальном законодательстве так или иначе отходят от понятия ассоциированности, расширяя список вовлеченных в трансфертное ценообразование субъектов. В частности, в украинском варианте, помимо традиционно понимаемого влияния, контроля (через участие одного лица в капитале другого), добавлены дополнительные критерии, позволяющие одному лицу влиять на решения, принимаемые другими лицами.

Итак, перейдем к анализу критериев «связанности» лиц.

### Непосредственное и косвенное участие в капитале

**НКУ** (пп.14.1.159 ст.14) определяет размер степени влияния лица, учитывая как прямое (непосредственное), так и косвенное его участие в капитале предприятия. Различные виды прямого и косвенного участия показаны на схемах № 1–3.

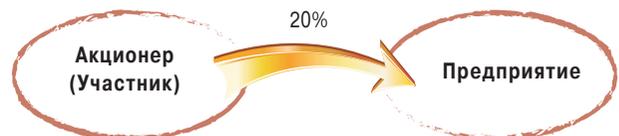


Схема 1. Прямое участие

В схеме 1 отражен наиболее простой вид — прямое участие в капитале. Лицо (юридическое или физическое), владеющее корпоративными правами предприятия в размере 20 и более процентов уставного капитала, считается связанным лицом с таким предприятием, и наоборот.

<sup>(1)</sup> Опубликован: *Бухгалтерия*. — 2015. — № 4. — С.30–366 (прим. ред.).

<sup>(2)</sup> Опубликовано: *Старцева Т. Трансфертное ценообразование по-новому // Бухгалтерия*. — 2015. — № 9. — С.69–71 (прим. ред.).

## Косвенное участие

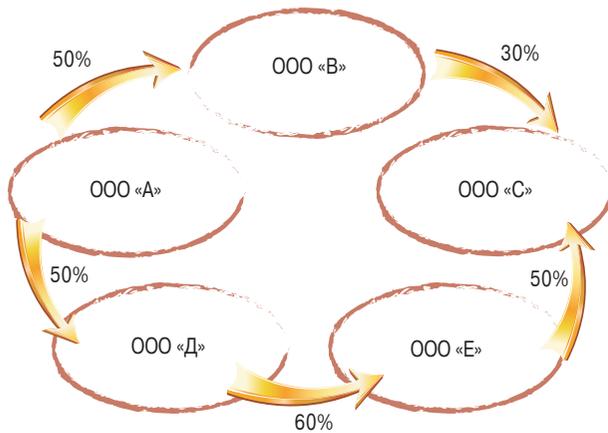


Схема 2. Косвенное участие  
(пример для юридических лиц)

## Смешанное (прямое и косвенное) участие

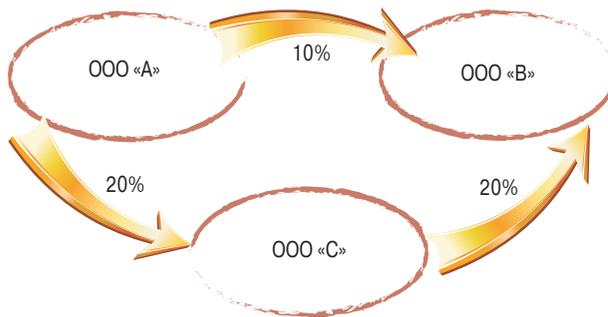


Схема 3. Смешанное (прямое и косвенное) участие  
лица в капитале

Обращаем внимание, что с последними правками ст.39 НКУ исчезла неопределенность с расчетом размера косвенного влияния (имевшая место в предыдущих редакциях пп.14.1.159 ст.14 НКУ). Появилась методика расчета размера косвенного участия в капитале. А именно, в случае опосредованного владения (в одной цепи) размер доли владения корпоративными правами рассчитывается путем умножения долей владения корпоративными правами. Например, «нижняя» цепочка косвенного владения на схеме 2 дает следующий результат (доля ООО «А» в ООО «С»):  $50\% \times 60\% \times 50\% = 15\%$ .

В случае опосредованного владения (через несколько цепей) размер доли владения корпоративными правами рассчитывается путем суммирования долей владения корпоративными правами в каждой цепи. Например, для случая, изображенного на схеме 3, получаем следующий результат (доля ООО «А» в ООО «В»):  $10\% + 20\% \times 20\% = 14\%$ .

Полученные результаты расчетов сравниваем с «лимитом» в 20% уставного капитала. Если резуль-

тат расчета равен или превышает 20%, компании считаются связанными, если меньше, то нет (об единственном исключении расскажем далее). Для вышеприведенных схем получаем:

♦ **схема 2** — ООО «А» и ООО «С» являются связанными (доля владения составила:  $30\% (50\% \times 30\% + 50\% \times 60\% \times 50\%)$ );

♦ **схема 3** — ООО «А» и ООО «В» (доля владения —  $14\% (10\% + 20\% \times 20\%)$ ). Являются ли они связанными? На первый взгляд, не являются, поскольку общая сумма составляет менее требуемых 20%. Однако здесь целесообразно проанализировать следующее единственное исключение: «в случае если доля владения корпоративными правами каждого лица в следующем юридическом лице в цепи превышает 20 процентов, все лица такой цепи являются связанными (независимо от результатов умножения)».

В рассматриваемом нами случае в цепочке ООО «А», ООО «С», ООО «В» каждое звено цепочки (т.е. доля владения каждого лица в следующем юрлице) составляет ровно 20%, то есть **НЕ превышает** 20%. Следовательно, правило «считать связанными независимо от результатов умножения» на описанный случай не распространяется. ООО «А» и ООО «В» не будут связанными лицами. Но если бы каждое «звено цепочки» было равно не 20%, а 21% — эти лица были бы связанными (несмотря на то, что результат всей группы составлял:  $10\% + 21\% \times 21\% = 14,41\%$ ). Именно с таким случаем имеем дело при анализе верхней цепочки схемы № 2. «Звенья цепочки» (ООО «А» — ООО «В»; ООО «В» и ООО «С») равны, соответственно, 50% и 30%. И, несмотря на то, что результат умножения равен всего 15%, эти компании являются связанными с точки зрения украинского трансфертного ценообразования.

Важно также отметить, что с последними изменениями в НКУ (внесенными Законом № 72) была также исправлена «пикантная неопределенность» повсеместной связанности государственных предприятий. Ранее, до 2015 года, любое предприятие с большой долей владения государства в уставном капитале получало автоматически связанным с любым другим государственным (полугосударственным, на четверть государственным и т.п.) предприятием. Ведь они имели общего собственника. В новой редакции пп.14.1.159 ст.14 НКУ этот нюанс откорректирован и урегулирован. А именно, появилась следующая норма: «*прямое или опосредованное участие государства в юридических лицах не является основанием для признания таких юридических лиц связанными*». И это правильно, ведь для таких компаний принцип «вытянутой руки» повсеместно соблюдается. Вовремя внесенная норма избавила государственные предприятия от необходимости представлять отчет о контролируемых операциях<sup>3)</sup> с «неожиданно-связанными» лицами. В то же время, необходимо учесть, что данные компании могут ока-

<sup>3)</sup>Подробнее см.: Кушина Е. Контролируемые операции: Отчет — по-старому, штрафы — по-новому // Бухгалтерия. — 2015. — № 16-17. — С.62—67 (прим. ред.).

заться связанными по другим основаниям, а значит, расслабляться рано...

Еще один возможный критерий связанности описан следующим образом: «одно и то же юридическое или физическое лицо непосредственно и/или опосредованно владеет корпоративными правами в каждом таком юридическом лице в размере 20 и более процентов». Рассмотрим этот критерий на примере в соответствии со схемой 2.

**ПРИМЕР** ООО «А» владеет (непосредственно) 50% корпоративных прав ООО «В» и 50% корпоративных прав ООО «Д», а также (косвенно) 30% корпоративных прав ООО «Е». Это означает, что связанными являются не только ООО «А» и ООО «В», а и ООО «Д» и ООО «Е», то есть компании, «узлом» которых в схеме является ООО «А». Также связанными будут компании, находящиеся на разных «цепочках». А именно, ООО «В» будет являться связанным по отношению к ООО «Д» и ООО «Е» (поскольку они имеют «одно и то же юридическое лицо» ООО «А», имеющее прямо/косвенно долю свыше 20% в уставном капитале каждого из предприятий).

Ну и последний «фильтр» на связанность при исследовании косвенного владения применяется только к физическому лицу и требует анализа всего его окружения с целью ответа на вопрос, владеет ли данное физическое лицо непосредственно или косвенно 20% и выше корпоративных прав юридического лица. Здесь необходимо совершить дополнительный расчет. Внимание! Необходимо просуммировать доли корпоративных прав, которые:

- ♦ непосредственно принадлежат такому физлицу;
- ♦ принадлежат любым связанным лицам такого физлица в указанном юридическом лице.

При этом связанность физического лица зависит не только от наличия в собственности корпоративных прав. Она гораздо шире! Как будет описано далее, физическое лицо может быть связанным из-за нюансов трудоустройства (например, директор предприятия) или же «по семейным обстоятельствам» (ведь все члены семьи являются «связанными лицами»). Здесь следует отметить, что для определения размера владения корпоративными правами невозможно ограничиться только подсчетом долей корпоративных прав, которыми владеет данное физическое лицо. Необходимо учитывать массу других факторов, разгадывать кучу попутных задач. Например, приплюсовывать ли в текущем налоговом году (с целью определения процента владения корпоративными правами г-на Петренко В.И.) к личным «долям» г-на Петренко В.И. также и корпоративные права (доли) его жены Петренко О.Н., если в текущем году они развелись? В поисках ответа на поставленный вопрос, рассмотрим следующую группу критериев связанности лиц.

### Связанность через директора (дирекцию) и наблюдательный совет

В НКУ (пп.14.1.159 ст.14) рассматриваются варианты связанных лиц для тех случаев, когда связан-

ность определяется по критерию общего исполнительного органа, совпадения (полного или частичного) наблюдательного совета и т.п. Наиболее простой вариант такого вида связанности — связанность директора компании (единоличный исполнительный орган) и самой этой компании. В данном случае происходит полное совпадение физического лица с руководящим органом юридического лица. Единичный директор в компании, как правило, имеет весьма высокое влияние (в том числе возможность принятия решения с отклонением от принципа «вытянутой руки»). Поэтому признание таких лиц связанными — достаточно убедительно, по крайней мере, с точки зрения украинской действительности.

Напомним, что **Руководство ОЭСР** рассматривает только **ассоциированные предприятия**. Вероятно, в развитом капитализме существуют свои надежные варианты гарантий соблюдения нанятым сотрудником (пусть даже директором предприятия) экономических интересов компании (в том числе гарантий неприменения отклонений от принципа «вытянутой руки» отклонения в свою пользу от рыночной цены).

Другие варианты связанности через директорат или наблюдательный комитет покажем на схемах.

На схеме 4 показано, что одно и то же лицо (юридическое или физическое) принимает решение о назначении (или же имеет полномочия на назначение) единоличных исполнительных органов каждого такого юридического лица, или единоличные исполнительные органы таких юридических лиц назначены (избраны) по решению одного и того же лица (собственника или уполномоченного им органа). На схеме 5 — одно и то же лицо (юридическое или физическое) принимает решение о назначении (или же имеет полномочия на назначение) 50% и более состава коллегиального исполнительного органа или наблюдательного совета каждого такого юридического лица. Не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или наблюдательного совета каждого такого юридического лица составляют одни и те же физические лица — схема 6, связанность через директора (единоличный исполнительный орган) — схема 7.

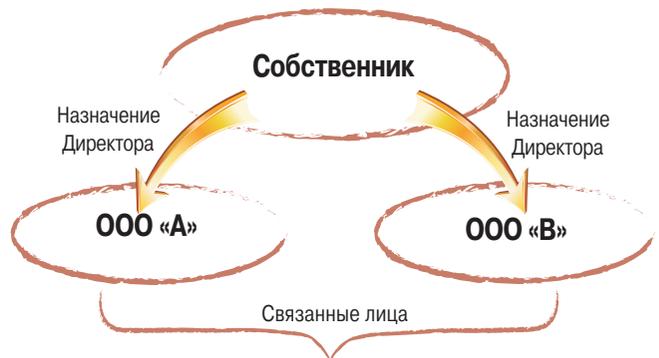


Схема 4. Связанность через назначение единоличного исполнительного органа

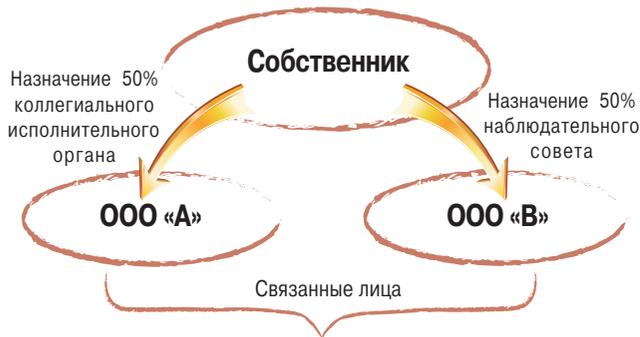


Схема 5. Связанность через назначение коллегиального исполнительного органа или наблюдательного совета

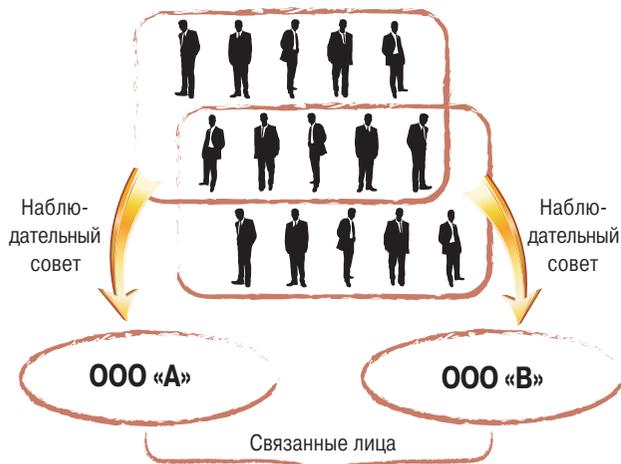


Схема 6. Связанность через членство в коллегиальном исполнительном органе или наблюдательном совете



Схема 7. Связанность через директора (единоличный исполнительный орган)

Схемы 4–7 достаточно просты и логичны. Расго»

Схемы 4–7 достаточно просты и логичны. Расставление ключевых игроков (директора, наблюдательного совета) — прерогатива собственника (или уполномоченного лица). Понятно, что при рассмотрении таких назначений мы напрямую сталкиваемся с лицом, имеющим мощнейшую степень «влияния и контроля», а значит, с лицом, непосредственно влияющим на трансфертное ценообразование.

### Связанность через родственников

Еще один критерий связанности, характерный только для физических лиц, — это связанность через родственников. Этот критерий можно назвать «рудиментарным», поскольку он путешествует из старых в новые редакции пп.14.1.159 ст.14 НКУ (он также был и в более раннем законодательстве — в Законе «О налогообложении прибыли предприятий», и еще более ранней нормативке). Одним словом, такой критерий был всегда! Как правило, такой критерий был «приклеен» к методике определения обычных цен. Вот так, через обычные цены, он оказался в трансфертном ценообразовании. Напомним еще раз: в классике (**Руководстве ОЭСР**) говорится об ассоциированных предприятиях. Только о предприятиях!

Это логично, ведь вся идея трансфертного ценообразования возникла как идея противодействия транснациональным корпорациям, получающим доходы в разных налоговых юрисдикциях (и оптимизирующих налоги группы благодаря нюансам разных юрисдикций). Украинский же признак связанности «через родственников и кума» имеет корни в «обычных» ценах, когда «куму» продали мешок картошки за полцены. И даже если говорить о том, что в случае с проданной куму картошкой действительно не соблюдается принцип «вытянутой руки» (происходит смещение справедливой цены), то нужно отметить явное несоответствие масштабам! Вероятно, с развитием ТЦО-мысли в Украине, такой признак связанности, как связанность «через родственников» будет отменен. А пока лишь отметим, что в соответствии с пп.«в» пп.14.1.159 ст.14 НКУ связанными лицами в том числе являются: «для физических лиц — муж (жена), 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».

В первую очередь, данный критерий связанности нужно учитывать (как уже отмечалось) при определении общей доли владения корпоративными правами компаний.

### Связанность через кредиты, займы

Этот критерий связанности абсолютно новый, ранее не имевший аналогов в украинском законодательстве. В НКУ он с 1 января 2015 года. Сейчас ▶

## Связанные лица

(с целью определения связанных лиц) нужно будет контролировать суммы всех кредитов (займов, возвратной финансовой помощи) от одного лица (юридического или физического — Лицо № 1) и суммы всех кредитов (займов, возвратной финансовой помощи), полученных от других лиц, но гарантированных все тем же Лицом № 1 (юридическим или физическим).

Данные суммы кредитов должны сравниваться с суммой собственного капитала компании. И в том случае, если кредиты (займы) превышают размер собственного капитала более чем в 3,5 раза (для финансовых учреждений и компаний, осуществляющих исключительно лизинговую деятельность, — более чем в 10 раз), вышеуказанные лица в целях трансфертного ценообразования должны считаться связанными.

Определенная логика в таком критерии связанности присутствует. Действительно, кто как не «близкое, заинтересованное, родное» (в общем, фактически связанное и ассоциированное) лицо будет давать такой ненадежно обеспеченный кредит? В самом факте предоставления такого кредита (даже при внешнем отсутствии признаков участия в капитале) кроется очень высокая вероятность контроля и влияния лиц, объединенных такими кредитными отношениями. И, безусловно, факт существования такого кредита подтверждает наличие у этих лиц «отношений, которые могут влиять на условия или экономические результаты их деятельности».

В целом сам факт появления такого «кредитного» критерия вполне логичен. Хотя необходимо отметить, что некоторые вопросы все же остаются. Так, в Украине достаточно часто встречаются предприятия с нулевым (или даже отрицательным) собственным капиталом. Следует ли из этого, что, например, предоставление банком такому предприятию кредита (или овердрафта) в размере 1 гривни мгновенно делает банк и предприятие связанными лицами?

И последнее, на что хотелось бы обратить внимание. Кроме вышеописанных критериев связанности, у налогоплательщика существует еще одна возможность оказаться «неожиданно-связанным». Налоговики сейчас получили возможность в судебном порядке «доказать на основе фактов и обстоятельств, что одно юридическое или физическое лицо осуществляло практический контроль за бизнес-решениями другого юридического лица и/или что то же физическое или юридическое лицо осуществляло практический контроль за бизнес-решениями каждого юридического лица» (последний абзац пп.14.1.159 ст.14 НКУ). Следует отметить, что данная норма полностью корреспондирует с правом контролирующих органов (пп.20.1.40<sup>1</sup> ст.20 НКУ) обращаться в суд о признании лиц связанными на основе имеющихся фактов. Будет ли данная норма рабочей и насколько часто будет применяться — покажет время.

Пока же можно пожелать налогоплательщикам сил, знаний и терпения, чтобы разобраться с новшествами в нашей налоговой жизни — со «связанностью лиц» и с трансфертным ценообразованием. ■

## Видання редакції газети «Бухгалтерія» в електронному вигляді на сайті [www.blitz-press.com.ua](http://www.blitz-press.com.ua)

Електронна версія видання	Передплатні індекси електронних версій		Ціна передплати, грн. (з ПДВ)	
	укр.	рос.	місяць	6 місяців
Газета «Бухгалтерія»	W2317	W2318	204,00	1224,00
Збірник систематизованого законодавства	W1599	W2321	117,00	702,00

Агентство «Бліц-Преса» пропонує послуги з передплати газети «Бухгалтерія» та Збірника систематизованого законодавства у друкованому та електронному форматах!

### Електронна версія видань редакції дає змогу:

- оперативно отримувати номери видань у день їх виходу;
- зручно зберігати архіви (колекції) придбаних видань;
- швидко знаходити необхідну інформацію за пошуковими словами, закладками й примітками.

### Для оформлення передплати на електронну версію необхідно:

- зареєструватися на сайті [www.blitz-press.com.ua](http://www.blitz-press.com.ua);
- сформувати замовлення з бажаних видань;
- завантажити безоплатну програму для читання в «Особистому кабінеті»;
- оплатити рахунок та отримати видання в програмі для читання.

За додатковою інформацією звертайтеся до регіональної філії Агентства передплати та доставки «Бліц-Преса» у вашому місті (контактні дані на останній сторінці видання)

АГЕНТСТВО  
**БЛІЦ** ПРЕСА  
ПЕРЕДПЛАТИ ТА ДОСТАВКИ