

Трансфертное ценообразование: не дожидаясь конфликта...



Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор



Появление Закона № 609⁽¹⁾ было предсказуемым, ведь в тексте впопыхах принятого Закона № 72⁽²⁾ в явном виде присутствовали, мягко говоря, неточности. И очень правильно, что, не дожидаясь накала страстей, заведомо конфликтные положения ст.39 НКУ уже уточнены или изложены в новой редакции.

Впрочем, иллюзий никто не строит, что теперь нормы ст.39 НКУ идеальны. Однако некоторые спорные моменты Законом № 609 действительно устранены. Об этих и других изменениях норм НКУ — подробнее в этой статье.

Трансфертное ценообразование — не для НДС

Сразу отметим, что, начиная с 1 января 2015 года, трансфертное ценообразование применяется **исключительно в целях исчисления налога на прибыль**. И хотя до вступления в силу Закона № 609 эта идея достаточно четко прослеживалась в тексте ст.39 НКУ, все же было несколько смущающих норм. Во-первых, в пп.39.1.4 ст.39 упоминался НДС, в то время как критерии контролируемости операции, методы трансфертного ценообразования определены этой же статьей «для целей... начисления... налога на прибыль». Сомнения также подтверждались положениями раздела V, оставшимися нетронутыми Законом № 72. В пункте 188.1 ст.188 НКУ (начисление налоговых обязательств) и п.198.3 ст.198 Кодекса (признание налогового кредита) так и осталось условие применения обычных цен при осуществлении контролируемых операций. И только сейчас Закон № 609 упоминание об НДС исключил, а пункты 188.1 и 198.3 изложил в новых редакциях. После этого контролируемость операций перестала определять требуемую сумму налоговых обязательств и допустимую сумму налогового кредита.

Но вот незадача — Закон № 609 вступил в силу в августе. А значит, почти восемь месяцев налогоплательщики вели хозяйственную деятельность, в рамках которой наверняка были контролируемые операции. Поэтому возникает вполне резонный вопрос, требуется ли в связи со сказанным делить отчетный 2015 год на «до» и «после». Ведь в этом году налоговики, не особо утруждая себя аргументами, считали необходимым применять «трансфертные»

процедуры и к НДС (об этом, в частности, сообщалось в одной из консультаций в Общедоступном информационно-справочном ресурсе (ЗИР)). Но это было до принятия Закона № 609.

Со вступлением в силу указанного Закона трансфертное ценообразование не причастно к НДС. И это точно, сомнений уже нет. Причем есть нормы, позволяющие допустить, что Закон № 609 применяется «задним числом», то есть с 1 января 2015 года. Так, в п.2 Переходных и заключительных положений Закона сказано: «*формирование отчета о контролируемых операциях и в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Украины, документации по трансфертному ценообразованию по хозяйственным операциям, проведенным в 2015 году, осуществляется на основании и с учетом норм настоящего Закона*». А поскольку отчет один, в нем будут отражаться контролируемые операции по принципам, установленным с учетом норм Закона № 609.

Основная же заслуга указанного Закона в том, что критерии отнесения хозяйственных операций к контролируемым качественно изменены. Сразу отметим, что круг «контролируемых» операций в связи с этим, а значит, и осуществляющих их субъектов значительно уменьшился.

Контролируемые операции: субъекты

В основах определения операций контролируемые (так теперь называется пп.39.2.1 ст.39 НКУ) Законом № 609 установлен новый подход к **критериям** контролируемости операций, отличный от существовавшего ранее. Как помнится, таких критериев было два: по субъектному составу контрагентов, с которыми налогоплательщик имеет дело, и по сумме осуществленных операций с такими контрагентами. В обоих критериях есть изменения, в первом критерии они носят уточняющий характер, второй критерий изменен полностью. Но обо всем по порядку.

Из новаций, привнесенных Законом № 609 в пп.39.2.1, 39.2.1.1, 39.2.1.2, пп.39.2.1.5, 39.2.1.6 ст.39, однозначно следует, что трансфертное ценообразование распространяется **только на операции, осуществляемые налогоплательщиком во внешнеэкономической деятельности, то есть в случаях, когда стороной в договоре выступает нерезидент**. Но при этом такой нерезидент должен быть **связанным лицом или зарегистрирован в стране (на территории)**, включенной Кабмином в специальный **Перечень**⁽³⁾.

Как известно, в пп.39.2.1.2 ст.39 НКУ даны указания Кабмину, по каким критериям формировать указанный **Перечень**. Так, в него имели честь попасть: ▶

⁽¹⁾Закон Украины от 15 июля 2015 года № 609-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины по трансфертному ценообразованию». Опубликован на с.13 данного номера (прим. ред.).

⁽²⁾Закон Украины от 28.12.2014 г. № 72-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины по совершенствованию налогового контроля за трансфертным ценообразованием» (прим. ред.).

♦ «низконалоговые» юрисдикции (страны, в которых общая ставка налога на прибыль или корпоративный налог на 5 и более процентных пунктов ниже, чем в Украине);

♦ страны, с которыми не заключены международные договоры с положениями об обмене информацией;

♦ страны, которые не раскрывают в публичном доступе информацию о структуре собственности юридических лиц.

Примечательно, что даже в достаточно благонадежных юрисдикциях не торопятся раскрывать публично подобного рода информацию. Поэтому последний критерий составления списка «неблагонадежных», с точки зрения налогообложения, юрисдикций законодатель предусмотрительно исключил. Одновременно с этим в пп.39.2.1.2 ст.39 НКУ появилось уточнение, что операции с нерезидентом становятся контролируруемыми с даты включения страны его регистрации в **Перечень**. Вместе с тем, в этом году налогоплательщики стали очевидцами сокращения (а не пополнения) указанного списка — была исключена Австрийская Республика⁽⁴⁾. Если действовать по аналогии с новым абзацем вторым пп.39.2.1.2 ст.39 НКУ, то операции с контрагентами из этой страны перестают быть контролируруемыми с 01.08.2015 г. Хотя, похоже, эта страна попала в список случайно...

То, что трансфертное ценообразование *не затрагивает «внутриукраинские» операции*, доказывает и *новая редакция пп.39.2.1.5 ст.39 НКУ*. Именно положения этого подпункта заставили немного поволноваться связанных налогоплательщиков, которые работают через посредников исключительно в Украине⁽⁵⁾.

Но для налогоплательщиков, сотрудничающих с нерезидентами, пп.39.2.1.5 ст.39 предстал в новом свете. Теперь в нем говорится об экспортно-импортных операциях (в которых происходит переход права собственности на предмет договора) между налогоплательщиком и его связанными лицами иностранного происхождения, но при номинальном «посредничестве» несвязанных лиц. Таким образом, положения обновленного пп.39.2.1.5 ст.39 вообще не касаются посреднических договоров (судя по всему, такие договоры охватываются пп.«б» пп.39.2.1.1 ст.39 НКУ), а устанавливают правила для договоров, через которые прямая связь между налогоплательщиком и его связанным лицом — нерезидентом явно не прослеживается.

Итак, первый критерий — по субъектному составу

⁽³⁾ Перечень государств (территорий), соответствующих критериям, установленным подпунктом 39.2.1.2 подпункта 39.2.1 пункта 39.2 статьи 39 Налогового кодекса Украины, утвержденный распоряжением КМУ от 14.05.2015 г. № 449-р. Опубликован: *Бухгалтерия*. — 2015. — № 21. — С.16 (прим. ред.).

⁽⁴⁾ Распоряжение КМУ от 01.07.2015 г. № 677-р (вступило в силу 01.08.2015 года). Опубликован: *Бухгалтерия*. — 2015. — № 29. — С.14 (прим. ред.).

⁽⁵⁾ Подробнее см.: Голошевич И. Трансфертное ценообразование: посреднические операции [ответ на вопрос] // *Бухгалтерия*. — 2015. — № 28. — С.23—24 (прим. ред.).

ву заключается в участии в операции нерезидента, соответствующего описанию, приведенному в пп.39.2.1.1, 39.2.1.2, 39.2.1.5 ст.39 НКУ. Но операция станет контролируемой, если также будет выполняться второй критерий — стоимостный.

Контролируемая операция: сначала посчитай

Описание стоимостного критерия дано в пп.39.2.1.7 ст.39 НКУ, который также изложен в новой редакции. Теперь контролируемость операции оценивается по двум признакам:

♦ по сумме дохода налогоплательщика, определенного по правилам бухгалтерского учета (без косвенных налогов), за отчетный год — этот *доход должен превышать 50 млн грн.*;

♦ по совокупному объему операций с одним контрагентом — этот *объем должен превышать 5 млн грн. за отчетный год*.

Виды хозяйственных операций, которые могут оказаться в тисках трансфертного ценообразования, приведены в пп.39.2.1.4 ст.39 НКУ. **Закон № 609** нормы этого подпункта уточнил. Теперь определено, что контролируемые операциями считаются операции, оказывающие влияние на объект налогообложения (ранее вместо объекта налогообложения фигурировал налогооблагаемый доход). Поэтому изменение, конечно, нужное.

Здесь также уместно отметить, что приведение стоимостных критериев к понятному знаменателю отразилось также на требованиях к показателям отчетности. Так, пп.39.4.2 ст.39 НКУ более не требует приводить операции с объемом, менее 5 млн грн., в декларации по налогу на прибыль в обособленном виде (в силу того, что такие операции просто не достигают уровня контролируемости). Контролируемые же операции, превышающие 5 млн грн. по каждому контрагенту, необходимо отражать в отчете о контролируемых операциях. Корректировки по этим операциям также, судя по всему, будут приводиться в отдельном приложении к декларации по налогу на прибыль (скорее всего, это будет приложение ТЦ в обновленном виде).

Неконтролируемые операции — это...

На фоне приведенных критериев контролируемости операций сам собой формируется круг неконтролируемых операций. Однако законодатель настаивает на том, чтобы определение термина «неконтролируемые операции» непосредственно присутствовало в ст.39 НКУ. В настоящее время *неконтролируемыми операциями* (пп.39.2.1.6 ст.39 НКУ) определены операции, осуществленные между *несвязанными лицами* и при этом не предусмотренные пп.39.2.1.1 — 39.2.1.2, пп.39.2.1.5 ст.39. Таким образом, налицо еще одно убедительное доказательство того, что «внутриукраинский» сегмент полностью выведен из-под трансфертного ценообразования, а внешнеэкономическая деятельность находится во власти трансфертного ценообразования только в рамках описанных критериев.

Законом № 609 устранила еще одна странность. Ранее в пп.39.2.1.6 ст.39 НКУ описывались операции, которым присуще формирование цены в особых условиях. Такие операции считались *неконтролируемыми*. То есть характер и условия формирования цены (собственно элемент, тестируемый в целях трансфертного ценообразования) вдруг определяли операцию неконтролируемой, что противоречило природе основных критериев контролируемости. Поэтому логично то, что сделано **Законом № 609**: список таких операций размещен в новом, не требующем дополнительных пояснений, пп.39.2.1.8 ст.39 с названием «условия, при которых хозяйственные операции определяются соответствующими принципу «вытянутой руки». Итак, условия, соответствующие принципу «вытянутой руки», — это аукционы (публичные торги), принудительные продажи заложенного имущества, государственное регулирование цен, профессиональная оценка. В отношении последнего появилось новое важное уточнение: при проведении профессиональной оценки сама такая оценка признается трансфертной ценой. При этом не нужно доказывать, что она не может быть определена одним из методов трансфертного ценообразования.

Налоговый контроль в сфере трансфертного ценообразования

Интересные изменения произошли и в области налогового контроля по трансфертному ценообразованию. Здесь всегда существовал особый порядок проведения проверок, а главное, установлены свои основания для их проведения.

Так, в пп.39.5.2.1 ст.39 НКУ одним из оснований для проведения проверки было *получение от налогоплательщика отчета о контролируемых операциях*. В функциях налогового контроля (пп.39.5.1 ст.39) особняком стояло проведение анализа и мониторинга не только указанного отчета, но и документации. Кроме того, налоговый контроль подразумевал изучение «любых других информационных источников», а также получение «информационных материалов и заключений», в том числе в ходе опросов уполномоченных лиц и/или работников налогоплательщика, а также проведение «проверок налогоплательщиков по вопросам полноты начисления и уплаты налогов при осуществлении контролируемых операций». Теперь все просто: в соответствии с пп.39.5.2.1 ст.39 в новой редакции налоговый контроль проводится путем *мониторинга контролируемых операций и проведения проверок*.

Да, норма стала понятнее, но интуиция подсказывает, что и за этой формулировкой стоит все сказанное ранее. Налоговики будут использовать любую доступную информацию для этих целей. В частности, они могут использовать биржевые котировки и биржевые цены (письмо ГФС от 18.06.2015 г. № 12823/

6/99-99-19-02-02-15 (с.30)), но только при условии, что налогоплательщик сам использует такие источники (пп.39.5.3.2 ст.39 НКУ).

Впрочем, есть несколько приятных уточнений. Так, теперь сам факт предоставления отчета о контролируемых операциях не может служить поводом для проведения проверки, только если он был предоставлен с нарушением сроков или вообще не предоставлен (пп.«в» пп.39.5.2.1 ст.39 НКУ). В случае выявления контролируемых операций, в отношении которых не предоставлен отчет, «местные» налоговики должны разослать электронные уведомления о выявленных контролируемых операциях отдельно в адрес ГФС, отдельно — налогоплательщику. Для каждого из них в пп.39.5.1.2 ст.39 НКУ установлены свои сроки. **Законом № 609** сроки предоставления уведомлений изменены, ну, а сам факт их направления, как и ранее, служит основанием для проведения проверки.

Документация и штрафы

В очередной раз законодатель изменил размер штрафных санкций. Для сравнения «старые» и новые размеры штрафных санкций приведены в таблице.

Таблица. Размеры штрафных санкций

Вид нарушения	Размеры штрафных санкций, установленных п. 120.3 ст.120 НКУ	
	в старой редакции	в новой редакции
Непредставление (несвоевременное представление) отчета о контролируемых операциях	100 размеров МЗП ⁽⁶⁾	300 размеров МЗП
Неотражение в отчете контролируемых операций	5% суммы таких контролируемых операций, не задекларированных в отчете	1% суммы контролируемых операций, не задекларированных в отчете, но не более 300 размеров МЗП за все незадекларированные контролируемые операции
Непредставление документации	3% суммы контролируемых операций, по которым не была представлена документация, но не более 200 размеров МЗП за все незадекларированные контролируемые операции	3% суммы контролируемых операций, по которым не была представлена документация, но не более 200 размеров МЗП за все незадекларированные контролируемые операции

В связи с изменением размеров штрафных санкций еще большую актуальность приобретает письмо от 07.07.2015 г. № 24525/7/99-99-22-01-02-17 (с.28). В нем ГФС указывает, что следует применять размеры, действующие на момент выявления нарушения. То есть штрафы, установленные **Законом № 609**, уже действуют и будут применяться в полную силу. ■

⁽⁶⁾ Здесь и далее учитывается размер минимальной заработной платы, установленной на 1 января налогового (отчетного) года (прим. авт.).