

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: по следам летних изменений в письмах ГФС

СМ. ТАКЖЕ
с.61—69

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Налоговая служба — в силу возложенных на нее законодательством обязанностей вести разъяснительную работу среди налогоплательщиков — всегда выпускала в свет множество писем. Однако масштабность этой работы можно реально оценить только сейчас, после того, как начали воплощаться в жизнь требования измененного **Законом № 655⁽¹⁾** п.52.4 ст.52 **НКУ**. Так, с 1 сентября 2015 года (даты вступления в силу указанного Закона) налоговые службы соответствующего уровня иерархии (ГФС, областные и межрегиональные территориальные ГФС, а также ГФС в г.Киеве) обязаны в течение 10 дней с даты предоставления индивидуальной письменной консультации налогоплательщику обнародовать ее путем размещения на своем сайте. И пошло... Со середины сентября, весь октябрь и уже ноябрь «бухгалтерский» эфир захлестывает волна обнародованных налоговых консультаций. В большинстве своем они представляют собой растиражированные «копии» предоставленных конкретным налогоплательщикам консультаций. Но среди них есть и жемчужины налоговой мысли.

В этом номере опубликованы письма о трансфертном ценообразовании (далее — ТЦО)⁽²⁾, объединяющая идея которых заключается в толковании налоговыми службами последствий принятия **Закона № 609⁽³⁾**. Каждое из этих писем является весьма ценным, и вот почему.

Так, в **письме от 12.11.2015 г. № 25277/10/28-10-06-11** (с.61) Межрегиональное ГУ ГФС определяет сферу влияния ТЦО-операции субъектов ВЭД. Для того чтобы ни у кого уже не было сомнений, авторы письма четко указывают, что внутренние операции не подпадают под определение контролируемых операций⁽⁴⁾. Кроме того, в этом письме прослеживается позиция налоговиков и в отношении «переходных» операций. Такие операции появились по вполне понятной причине: законодатель в середине отчетного года нормами **Закона № 609** качественно изменил критерии контролируемости операций. Следует отметить, что в переходных положениях этот момент урегулирован: в отчет о контролируемых операциях за 2015 год включаются операции, соответствующие критериям, установленным **Законом № 609**. Но, что интересно, ГФС «видит» эти «переходные» положения и не пытается исказить их смысл, как это бывает довольно часто.

А вот в отношении отчетности неувязочка вышла. В письме от 12.11.2015 г. № 25277/10/28-10-06-11 Межрегиональное ГУ ГФС подчеркивает, что пп.39.4.2 ст.39 **НКУ** (с изменениями, внесенными **Законом № 609**) не предусмотрено представление причастными к ТЦО налогоплательщиками приложения к декларации по налогу на прибыль предприятия. Но, похоже, об этом не знают ни в самой ГФС (в отделе, где декларация разрабатывалась), ни в Минфине (где декларация была утверждена). Приказом Минфина от 20.10.2015 г. № 897 утверждена новая форма декларации⁽⁵⁾, в составе приложений к которой есть приложение ТЦ, предназначенное для проведения самостоятельных корректировок налогоплательщиком при осуществлении им контролируемых операций. Зачем такое приложение к декларации, если его представление **НКУ** не предусмотрено?

В двух других **письмах от 21.10.2015 г. № 23389/10/28-10-06-11** и **от 14.09.2015 г. № 19545/6/99-99-19-02-02-15** Межрегиональное ГУ ГФС и ГФС обращаются к проблематике посреднических отношений и к тому, как они сосуществуют с ТЦО-требованиями.

Так, в письме от 21.10.2015 г. № 23389/10/28-10-06-11 (с.62) Межрегиональное ГУ ГФС детально исследует пп.39.2.1.1 и пп.39.2.1.5 ст.39 и приходит к следующему выводу: операции налогоплательщика (комитента) по продаже товаров нерезиденту⁽⁶⁾ через комиссионера считаются контролируемыми при соответствии критериям контролируемости (пп.39.2.1.7 ст.39) и условиям «безучастности» комиссионера (пп.39.2.1.5 ст.39). При этом контролируемой опера-

⁽¹⁾Закон Украины от 17.07.2015 г. № 655-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины в целях уменьшения налогового давления на налогоплательщиков». Опубликован: Бухгалтерия. — 2015. — № 34-35. — С.24—31 (прим. ред.).

⁽²⁾См. также: Голошевич И. Трансфертное ценообразование: не дожидаясь конфликта... // Бухгалтерия. — 2015. — № 33. — С.10—12 (прим. ред.).

⁽³⁾Закон Украины от 15.07.2015 г. № 609-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины по трансфертному ценообразованию». Опубликован: Бухгалтерия. — 2015. — № 33. — С.13—21 (прим. ред.).

⁽⁴⁾См. также: Голошевич И. «Трансфертное ценообразование: посреднические операции» [Ответ на вопрос] // Бухгалтерия. — 2015. — № 28. — С.23—24 (прим. ред.).

⁽⁵⁾Подробнее об этом см.: Голошевич И. Декларация по налогу на прибыль: в «межсезонье» форм // Бухгалтерия. — 2015. — № 48. — С.24 (прим. ред.).

⁽⁶⁾Связанному лицу или лицу, зарегистрированному в низконалоговой юрисдикции (прим. авт.).

ОФИЦИАЛЬНЫЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ

цией является операция между резидентом и нерезидентом (независимо от количества «посредников»).

Операции с «посредниками» могут оказаться отдельно вовлеченными в ТЦО. При этом на предмет контролируемости оценивается посредническое вознаграждение, если посредником выступает нерезидент, который при этом является комиссионером, или связанным лицом, или лицом, зарегистрированным в низконалоговой юрисдикции. Именно на этом акцентирует внимание ГФС в письме от 14.09.2015 г. № 19545/6/99-99-19-02-02-15 (с.64). Если все «посредники» – резиденты, то в зону ТЦО-внимания попадает лишь операция с нерезидентом. Как уже указывалось ранее, внутренние посреднические операции ТЦО не интересны.

В письмах от 10.11.2015 г. № 23918/6/99-99-19-02-02-15 и от 30.10.2015 г. № 24463/10/28-10-06-11 ГФС и Межрегиональное ГУ ГФС рассматривают еще одну любопытную ситуацию, возникшую в этом году благодаря не столько законодателю, сколько Кабмину. Как известно, перечень стран, которые относятся к низконаловым юрисдикциям, утверждается Кабмином. То есть правительство определяет страны, операции с резидентами которых делают их причастными к ТЦО. Заметим, что в течение 2015 года перечень переутверждался трижды (реквизиты соответствующих распоряжений Кабмина и период их действия см. в письме от 10.11.2015 г. № 23918/6/99-99-19-02-02-15 на с.64). У налогоплательщиков возникает в связи с этим резонный вопрос: что делать, если страна находилась в этом перечне и была исключена из него или, наоборот, была включена в перечень в отчетном году?

Обращаем внимание, что на вторую часть вопроса ответ содержится непосредственно в пп.39.2.1.2 ст.39 НКУ (в редакции **Закона № 609**): операция считается контролируемой «с даты включения государства (территории) в такой перечень». На первую же часть вопроса попыталось ответить Межрегиональное ГУ ГФС. В письме от 30.10.2015 г. № 24463/10/28-10-06-11 (с.65) налоговики приходят к выводу, что контролируемость операций тестируется с использованием того распоряжения Кабмина, которое действовало в период осуществления операции. При этом стоимостный критерий оценивается исходя из объема осуществленных операций с нерезидентом за период нахождения страны в перечне.

Таким образом, операции с резидентами Швейцарии⁷⁾ (учитывая тот факт, что Швейцария фигурировала в самом первом распоряжении Кабмина от 25.12.2003 г. № 1042) могут оказаться контролируемыми, если их объем с конкретным контрагентом превысит 5 млн грн. в периоде с 01.01.2015 г. до 16.09.2015 г., то есть в периоде нахождения указанной страны в перечне. Так утверждает ГФС. Из

ее логики также следует, что если превышение 5 млн грн. произошло в периоде, в котором страна уже исключена из перечня, то весь объем операций не является ТЦО-контролируемым в отчетном году.

Но при этом следует вспомнить о корректировке финансового результата до налогообложения, предусмотренной пп.140.5.4 ст.140 НКУ. На сумму 30% стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) у нерезидента из низконалоговой юрисдикции, приведенной в кабминовском перечне, необходимо увеличить финансовый результат до налогообложения. И только ТЦО-причастность освобождает от такой корректировки.

Одним словом, в НКУ установлены следующие взаимосвязи. При выполнении критериев контролируемой операции налогоплательщик обязан(!) выполнять требования ТЦО (составлять отчет о контролируемых операциях и документацию⁸⁾), и, соответственно, применить «трансфертные» корректировки. Если нормативы контролируемости операций не выполнены, налогоплательщик обязан(!) провести корректировку финансового результата на 30% стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) у нерезидента из низконалоговой юрисдикции. Но здесь он вправе выбрать вместо «30-процентной» корректировки «трансфертную» корректировку (с составлением документации и без представления отчета о контролируемых операциях). Специалисты фискальной службы в письме от 30.10.2015 г. № 24463/10/28-10-06-11 пытаются применить описанную логику к операциям, которые выпали из-под трансфертного ценообразования в связи с исключением страны из кабминовского перечня стран, а в **письме от 29.10.2015 г. № 22907/6/99-99-19-02-02-15** (с.67) – к операциям с роялти.

И в заключение следует обратить внимание на **письмо от 29.10.2015 г. № 22908/6/99-99-19-02-02-15** (с.69). ГФС в нем лукавит. Из определенных источников известно, что главным фискальным ведомством приобретена электронная база данных Amadeus, которая весьма дорогая, в силу чего многим налогоплательщикам недоступна. Но ГФС к этому вопросу подошла со стороны конфиденциальности информации, называя недоступную по цене электронную базу данных открытой и общедоступной с точки зрения коммерческой тайны. Одним словом, еще один пример того, как место сидения определяет точку зрения. ■

⁷⁾Эта страна упоминается в качестве примера в указанном письме, она присутствовала в перечне, действовавшем до 16.09.2015 г. (прим. авт.).

⁸⁾Подробнее об этом см. в статье Е.Жуковой на с.25 данного номера (прим. ред.).