

22.11.2013 – 28.11.2013, № 67

ЗАЩИТА ПРАВ И ИНТЕРЕСОВ

Трансфертное ценообразование: огромные возможности для доначисления налогов

Министерство доходов и сборов Украины обещает опубликовать в ближайшее время обобщающую налоговую консультацию по наиболее актуальным вопросам порядка контроля за трансфертным ценообразованием (ТЦО). В ней должно быть разъяснено, что в отчете за 2013 год плательщик должен будет указать только те операции, которые осуществлялись с 1 сентября, а не за весь 2013 год. Вместе с тем у представителей бизнеса остается немало вопросов относительно отчетности в связи со вступлением в силу [Закона о ТЦО](#) с 1 сентября 2013. Бизнес нарекает, что до сих пор не приняты все необходимые подзаконные акты и предприятия не смогут подготовиться к новым требованиям в столь короткий срок. Кроме того, эти акты должны бы регламентировать трансфертный госконтроль и, если не гарантировать некую корректность работы налоговой, то хотя бы свести к минимуму «дополнительные вопросы» и возможные проверки. Свои вопросы, касающиеся ТЦО и новых реалий Украины, мы адресовали одному из ведущих экспертов, управляющему партнеру [АФ «Сайвена-Аудит»](#) и Международного аналитического альянса, соавтору книги «Трансфертное ценообразование: украинский вариант» и автору более 200 статей по налоговому праву **Елене Жуковой**.

«Ю&З»: Елена, за разъяснениями и консультациями какого рода чаще всего к Вам обращается сейчас украинский бизнес по части [Закона о ТЦО](#) и предстоящей отчетности? Какие основные проблемы можно выделить? Что представляется бизнесу наиболее сложным или непонятным?

Е.Ж.: Внедрение ТЦО в украинское налоговое законодательство было проведено очень быстро. На сегодняшний день ни налогоплательщики, ни государство не готовы к данному новшеству.

С точки зрения налогоплательщика введение ТЦО подразумевает зачастую полный аудит бизнеса, существенную корректировку всех (или многих) бизнес-процессов. Причем это касается не только бизнес-процессов финансовых подразделений, но и юридических, маркетинговых, логистических, IT-подразделений и т. п. Времени для подготовки – катастрофически мало. Усугубляется все практически полным отсутствием специалистов по ТЦО (как внутренних специалистов, так и внешних экспертов).

К сожалению, с точки зрения подготовки государственных чиновников (налоговиков) к внедрению ТЦО – здесь ситуация еще хуже. Те эксперты и специалисты, которые постоянно занимаются взаимодействием с налоговиками, единодушно отмечают резкое снижение качества актов налоговых проверок (в которых часто пишется откровенный бред), резкое снижение квалификации налоговиков.

Но ведь именно эти налоговики будут проверять ТЦО-операции. А методики ТЦО – откровенно сложны. Кроме того, методы ТЦО не являются «четкими» и однозначными. Следовательно (в погоне за наполнением бюджета), приходится ожидать большое количество непрофессиональных, фискально-направленных актов проверки с большими суммами доначисленных налогов и штрафов.

На сегодняшний день предприятия в основном занимаются аудитом контролируемых операций – именно такие вопросы преобладают. Немногие приступили к выбору метода, составлению методик ценообразования. Только самые передовые и прогрессивные уже подошли к этапу «оптимизации ТЦО-процессов (а ведь это чрезвычайно важно: правильно выбранный метод ТЦО, грамотно составленные методики и бизнес-процессы позволяют достичь весомого экономического эффекта, минимизировать вероятные потери).

Вопросов очень много. Один из наиболее болезненных – вопрос источников информации. Предложенные правительством источники не решают проблемы. Строго говоря, для большинства методов получение легальной информации выглядит весьма сомнительно.

«Ю&З»: Миндоходов заявляет, что новые нормы о ТЦО, в отличие от старых правил «обычных цен», практически освободили подавляющее большинство компаний, в т. ч. малый и средний бизнес, от необходимости обосновывать, насколько рыночными являются их цены. Вы разделяете это мнение?

Е. Ж.: Не совсем. Действительно, сейчас «обычные цены» **НКУ** подвязаны под ТЦО. Однако сами «обычноценовые» операции остались. Например, осталась необходимость определить доход от бесплатно полученного актива при осуществлении лизинговой операции и т. п. Получается, что сегодня мы вынуждены рассматривать «обычноценовые операции» в ситуации отсутствия специальных правовых норм. Вероятно, в ближайшее время такой «пробел в законодательстве (а это именно пробел) будет заполнен фискальными разъяснениями Миндоходов. Следовательно, ожидаем роста доначисленных налогов при проверке «обычноценовых операций» при отсутствии четкого нормативного регулирования и при наличии «мнения», высказанного в знаменитых «письмах счастья ГНАУ».

«Ю&З»: Как с учетом вступления в силу Закона о ТЦО необходимо определять обычную цену для целей, не связанных с трансфертным ценообразованием (например, при продаже необоротных активов, осуществлении операций с лизинговым имуществом и прочее)?

Е. Ж.: Существует два типа налогоплательщиков: смелые и осторожные. «Смелые» будут игнорировать такую «пропущенную в **НКУ**» обычную цену, «осторожные» (вероятно) будут основываться на данных бухгалтерского учета, на справедливой цене. Думаю, позиция «осторожных» на сегодняшний день – более дальновидна. Если сегодня проведена «обычноценовая операция», а налоговики придут с проверкой только через 3 года (когда эта ситуация «разрулится») – доначисления обеспечены. Кстати, сложно прогнозировать и судебную практику по этому вопросу.

Как вариант (для смелых) можно предложить – не отражать сегодня «обычную цену» (которой нет в **НКУ**) в «обычноценовых операциях», но в срочном порядке откорректировать ранее сданные налоговые декларации – когда ситуация прояснится (т. е. когда «пробел» будет устранен).

«Ю&З»: Что отныне подпадает под контролируемые операции, насколько шире теперь список сделок? Какие операции необходимо будет включать в отчет о контролируемой операции?

Е. Ж.: Первое, что мы должны сделать: «просеять» контрагентов через 50-миллионное сито. Те контрагенты, с кем «взаимоотношения» (пока слово «операция» не используем) превысили данный порог, подлежат тщательному анализу.

Следующий шаг – рассматриваем контрагента:

1) Если этот контрагент является связанным лицом – нерезидентом (т. е. нужно тщательно проверить наличие признаков «связанности», что часто бывает не очень просто сделать), мы анализируем «характер взаимоотношений». Для такого контрагента важны именно операции по купле-продаже товаров (работ, услуг). Прочие операции (например, предоставление кредита – в части тела кредита) мы не будем рассматривать.

2) Если контрагент является связанным лицом – резидентом (и одновременно имеет «отягощающие обстоятельства»: налоговые убытки за прошлый год; применение специального режима налогообложения на начало текущего года; применение ставок НДС или налога на прибыль, «отличающихся от базовой» на начало текущего года; не являлся плательщиком НДС или налога на прибыль на начало текущего года) – мы также рассматриваем только операции купли-продажи товаров (работ, услуг).

3) А вот если контрагент является несвязанным нерезидентом (но попадает в «низконалоговый список», который должен быть утвержден КМУ) – контролируются все «операции». При этом в законодательстве не определено понятие «операция». Большинство экспертов предлагают анализировать наиболее близкое по смыслу понятие «хозяйственная операция». В любом случае, список будет гораздо шире, чем купля-продажа товаров (работ, услуг). В него попадут и бесплатные поставки (например, поставки рекламной продукции), и предоставление кредита (не в части уплаты процентов, а именно «тело кредита»), и многое другое.

«Ю&З»: Правила ТЦО содержат понятие «операция», в то же время Налоговый кодекс не содержит отдельного определения этого термина в контексте ТЦО. В связи с этим возникает вопрос, что считать «операцией» и как определять «дату осуществления операции»?

Е. Ж.: В ответе на предыдущий вопрос я ответила о термине «операция» и мнении экспертов по этому поводу. Что касается «даты осуществления операции» – это чрезвычайно интересный вопрос, ответа на который (похоже) никто на сегодняшний день не знает. Действительно, если, например, оплата за товар в размере 60 млн. была осуществлена связанным нерезидентом в прошлом году, а поставка этого товара произошла в октябре 2013 г. (т. е. эти два события «разнесены по времени» – и одно из них не попадает в «период действия ТЦО-изменений»), будет ли это контролируемой операцией? Часть экспертов считает, что считать нужно «по отгрузке» (бухгалтерский метод); часть считает, что «по кассе». С моей точки зрения, ситуация выглядит следующим образом. ТЦО применяется для двух налогов: НДС и налог на прибыль. При этом для этих налогов установлен разный порядок определения «даты операции» (для налога на прибыль это бухгалтерский метод, т. е. «по отгрузке», а для НДС – первое событие). Получается, что вышеприведенная операция будет являться контролируемой для налога на прибыль, но не будет контролируемой для НДС. Согласитесь, это вполне логично.

«Ю&З»: Критерий контролируемых операций 50 млн. в год с одним контрагентом – рассчитывается по всем без исключения операциям с этим контрагентом или только по поставкам товаров/работ/услуг. Как быть со взносами в уставный фонд, учитываются ли они?

Е. Ж.: Взносы в уставный фонд (скорее всего) будут учитываться для третьей категории контрагентов (низконалоговых нерезидентов). Для остальных – только купля-продажа товаров (работ, услуг).

«Ю&З»: Предусмотренный пунктом 120.3 НКУ штраф 5 % рассчитывается от объема контролируемых операций, не отраженных в отчете, или от всего объема совершенных контролируемых операций? И вообще, с чем связан такой несоразмерный размер штрафа за отчетность по ТЦО? Ведь отчет не имеет статуса налоговой декларации и совсем не обязательно может повлечь за собой уклонение от налогообложения или недоплату в бюджет.

Е. Ж.: Вы правы, штраф неадекватен. На мой взгляд, здесь есть два обоснования:

первое – фискальное (по большому счету «на пустом месте» бюджет получает «кругленькую» сумму – от 2,5 млн. грн.);

второе обоснование – «загнать всех в ТЦО».

И здесь я вижу следующие риски налогоплательщика:

1) Налогоплательщику придется столкнуться с нежеланием ГНИ принимать отчет – ведь это дает автоматическое «выполнение плана ГНИ» на сумму 2,5 млн. Эпидемию повсеместного непринятия «убыточных» деклараций по прибыли и деклараций по НДС с возмещением мы все прекрасно помним. Ну а теперь стимулы для «не принять» будут гораздо соблазнительнее.

2) Мы видим, каким образом сегодня налоговики «отрабатывают» предприятия на основании выявленных «розбіжностей» между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом контрагентов – с помощью общеукраинской системы отслеживания и контроля НДС. Нет сомнений, что подобная система будет применяться и для ТЦО. А это значит, что если один контрагент в отчете по ТЦО отразил некую контролируемую операцию, а второй – не отразил; то в базе налоговиков появится «розбіжність по ТЦО». Следовательно, ко второму налогоплательщику придут с проверкой. И ему гарантированы два штрафа – за «занижение налогов», а также 5 %-й штраф «за неподачу ТЦО-отчетности».

Вообще, данный 5 %-й штраф может быть (и зачастую будет!) выше суммы доначисленных налогов. Безусловно, это несправедливо.

На одном из круглых столов я беседовала с чиновником Миндоходов высокого ранга. По его словам, *5 %-й штраф «за неподачу» будет рассчитываться исходя не из суммы «непоказанной» контролируемой операции (в случае, если остальные контролируемые операции в ТЦО-отчете отражены), а из суммы всех контролируемых операций отчетного периода.* Думаю, что будет именно так. Впрочем, могу успокоить налогоплательщиков (от лица всех или многих налоговых адвокатов) – несостоятельность такой претензии будет, с большой вероятностью, отбита в суде. Ведь штраф именно за неподачу, а отчет был подан (даже если была допущена ошибка).



Налогоплательщик должен будет просеять контрагентов «на связанность»

«Ю&З»: Насколько изменились критерии связанности лиц, требования к раскрытию информации о связанных лицах?

Е.Ж.: Налогоплательщик должен будет просеять контрагентов «на связанность». Здесь много узких моментов, например при анализе «вторичной» и «третичной» связанности, через те же родственные связи. Раскручивая цепочку «родственных и прочих связей» (а НКУ не ограничивает количество звеньев такой цепочки – она может быть сколь угодно длинной), мы приходим к выводу, что любое произвольно выбранное предприятие является связанным лицом с другим любым произвольно выбранным предприятием. Безусловно, желательнее такой «пикантный нюанс» убрать из НКУ.

Насчет раскрытия информации. Да, предприятие должно будет раскрыть всю информацию (в

обширной ТЦО-документации, предоставляемой на запрос налоговиков, а также для проверки).



Налоговики могут не согласиться с выбранным налогоплательщиком методом расчета обычной цены и применить к предприятию более фискальный метод

«Ю&З»: У налоговой будет возможность задавать «дополнительные вопросы» бизнесу по поводу корректности уплаты налогов? Стоит ли опасаться налоговых проверок по итогам изучения трансфертной отчетности?

Е. Ж.: Безусловно! Трансфертное ценообразование дает огромные возможности для доначисления налогов. Например, налоговики могут не согласиться с выбранным налогоплательщиком методом расчета обычной цены (в соответствии с принципом «вытянутой руки») и применить к предприятию более фискальный метод. Усугубляет ситуацию следующий факт: в Руководстве ОЭСР 1995 г. о трансфертном ценообразовании, постоянно подчеркивается, что ТЦО во многом нечеткий, оценочный метод. Но это хорошо в Европе. В Украине, увы, это будет означать одно: любое предприятие, подпадающее под ТЦО, может быть «доналогообложено» (это – оптимистический сценарий). Пессимистический: может быть доналогообложено *на любую (требуемую бюджету) сумму*.

«Ю&З»: Подготовка всей необходимой нормативной базы будет полностью завершена к концу 2013 года. На сегодня правительство приняло пять из шести нормативно-правовых актов, необходимых для полноценного внедрения норм ТЦО. Бизнес успеет подготовиться до мая?

Е. Ж.: Конечно, нет! Многие не успеют. Работа предстоит просто колоссальная!! Тем более что **ТЦО необходимо применять вовсе не с 1 мая 2014 г. (дата сдачи отчета по ТЦО), а с 01.09.2013 г.** Т. е. определять цены в соответствии с требованиями ТЦО (на основании «принципа вытянутой руки») предприятия *уже* должны. И сданная в октябре декларация по НДС (за сентябрь) должна базироваться именно на расчете ТЦО-цен. Думаю, я не ошибусь, если предположу, что абсолютно все налогоплательщики, подпадающие под ТЦО, сдали сентябрьские декларации по НДС с ошибками. Впрочем, исключим те компании, у которых *случайно* обычные цены по ТЦО полностью совпали с договорными ценами.

«Ю&З»: Насколько правила ТЦО в украинском налоговом законодательстве разнятся, например, с российскими? С Западной Европой?

Е. Ж.: В принципе, и российское, и украинское налоговое законодательство базируется на «руководящих принципах трансфертного ценообразования для многонациональных предприятий и налоговых администраций» ОЭСР 1995 г. Одним из существенных отличий украинского законодательства является его «краткость». Согласитесь, *если в Руководстве ОЭСР 1995 г. описанию определенного метода посвящено 10 страниц, а в НКУ – всего 1 – 2 абзаца – разобраться и работать в условиях такой «экстра-лаконичности» – проблематично*. Но самое главное – не в этом, а в особенностях «национального правоприменения» и слабой квалификации налоговиков (при ярко выраженной фискальной направленности их мышления). Приблизительно как дать точнейший микроскоп обезьяне, которым она будет разбивать орехи. (Прошу не воспринимать это как оскорбление налоговиков; но по моему мнению, принцип применения точного прибора, которым является ТЦО, будет очень похожим.)

«Ю&З»: Правительство рассчитывает пополнить бюджет. Насколько такие расчеты обоснованы, ведь немало предприятий уже оперируют рыночными ценами, а иностранные

представительства уже структурировали свои операции в соответствии с европейскими требованиями...

Е. Ж.: Думаю, расчеты правительства вполне обоснованы. Некоторые предприятия (условно назовем их «офшорно-минимизирующими») вынуждены будут платить повышенные налоги, и это справедливо. Другие предприятия (назовем их «справедливыми налогоплательщиками») могут быть доналогообложены с учетом украинских «нюансов правоприменения». Правда, стоит заметить: и для тех, и для других налогоплательщиков есть варианты. Первые могут построить эффективную ТЦО-структуру (это серьезная работа, требующая привлечения высококвалифицированных экспертов, но экономический эффект очевиден). У вторых есть шанс эффективно противостоять налоговикам в суде (также непростое дело, очень непростое – но вполне выполнимое).

«Ю&З»: **Какие рекомендации Вы даете бизнесу в связи с требованиями нового Закона о ТЦО? Какую работу рекомендуете проводить прежде всего?**

Е.Ж.: По моему мнению, работу по ТЦО нужно было начинать еще в июле. В первую очередь необходимо сделать ТЦО-аудит (определить связанных лиц, контролируемые операции, выявить проблему). Необходимо провести анализ бизнес-процессов. Далее по результатам ТЦО-аудита и полученных рекомендаций необходимо обеспечить правильное формирование ТЦО-цены и внедрить ТЦО в бизнес-процессы.

Т. е. нужно разработать корпоративную стратегию ТЦО, которая будет включать:

- методологию и документооборот;
- перестроение бизнес-модели компании;
- алгоритмы обнаружения и снижения риска;
- автоматизацию функции ТЦО в IT-системах;
- внедрение функции ТЦО в бизнес-процессы компании;
- мониторинг и оценку механизмов ТЦО в компании.

Особое внимание придется уделить обучению соответствующего персонала работе с ТЦО. Скорее всего налогоплательщику придется либо привлечь дополнительный персонал соответствующей квалификации под функцию ТЦО, либо же привлечь внешних экспертов. Возможно, будет принято решение о комбинации этих двух вариантов.

Елена Жукова,
управляющий партнер [АФ «Сайвена-Аудит»](#),
управляющий партнер Международного аналитического альянса



© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2013

© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2013

© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2016
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2016

