

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ФИСКАЛЬНАЯ СЛУЖБА УКРАИНЫ

ПИСЬМО

от 02.02.2017 г. N 2376/7/99-99-15-02-01-17

Главным управлениям ГФС в
областях и г. Киеве,
Офису крупных налогоплательщиков
ГФС

О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно трансфертного ценообразования

Государственная фискальная служба Украины с целью надлежащего администрирования налога на прибыль предприятий и обеспечения налогового контроля по вопросу трансфертного ценообразования сообщает следующее.

1 января 2017 года вступил в силу Закон Украины от 21 декабря 2016 года N 1797-VIII "О внесении изменений в [Налоговый кодекс](#) Украины относительно улучшения инвестиционного климата в Украине" (далее - Закон N 1797). Основными изменениями Закона N 1797 касательно трансфертного ценообразования являются:

Увеличение стоимостных критериев для признания операций контролируруемыми

Подпунктом 39.2.1.7 [Налогового кодекса](#) Украины (далее - Кодекс) предусмотрено увеличение стоимостных критериев, по достижении которых в отчетном году операции признаются контролируруемыми: втрое увеличен объем годового дохода налогоплательщика (с 50 млн. грн. до 150 млн. грн.) и вдвое увеличен объем операций плательщика с одним контрагентом (с 5 млн. грн. до 10 млн. грн.).

Следует отметить, что новые критерии признания хозяйственных операций контролируруемыми распространяются на операции, которые проводятся налогоплательщиками, начиная с 1 января 2017 года.

Отчет о контролируемых операциях

Законом N 1797 предусмотрен перенос предельного срока представления отчета о контролируемых операциях с 1 мая на 1 октября года, следующего за отчетным.

Налогоплательщик имеет право исправлять ошибки и недостатки отчета путем направления в контролирующий орган нового (до истечения предельного срока) или уточняющего (после истечения предельного срока) отчета о контролируемых операциях.

В то же время представление плательщиком налога уточняющего отчета не освобождает его от ответственности, предусмотренной за несвоевременное декларирование всех операций в ранее представленном отчете.

Также Кодекс запрещает налогоплательщику подавать уточняющий отчет о контролируемых операциях при проведении документальных проверок.

Обращаем внимание, что отчет о контролируемых операциях за 2016 отчетный год должен подаваться в соответствии с требованиями подпункта 39.4.2. Кодекса до 1 октября 2017 года, а информация о контролируемых операциях, осуществленных налогоплательщиком в 2016 году, отмечается в отчете с учетом и в соответствии с критериями, действовавшими в 2016 году при осуществлении хозяйственных операций. То есть должны использоваться нормы подпункта 39.2.1 Кодекса в редакции, действовавшей до 01.01.2017 г.

Расширение перечня нерезидентов, операции с которыми будут контролироваться

Изменениями в подпункт 39.2.1.1. Кодекса предусмотрено распространение контроля на операции с нерезидентами, не уплачивающими налог на прибыль (корпоративный налог), и/или не являющимися налоговыми резидентами страны, в которой они зарегистрированы как юридические лица. Для администрирования этой нормы предусмотрено утверждение Кабинетом Министров Украины перечня организационно-правовых форм таких нерезидентов в разрезе государств (территорий). Операции с такими контрагентами будут признаваться контролируемыми только после утверждения указанного перечня. Вместе с тем, в соответствии с подпунктом 41 подраздела 10 раздела XX Кодекса, годовой объем операций с такими контрагентами (10 млн. грн.) в 2017 году будет рассчитываться за весь отчетный (календарный) год.

Следует отметить, что главным критерием для отнесения операций к контролируемым является неуплата контрагентом - нерезидентом налога на прибыль (корпоративного налога) в стране, где он зарегистрирован.

Следовательно, при условии уплаты указанного налога нерезидентом в отчетном году и при отсутствии критериев, определенных подпунктами "а" - "в" подпункта 39.2.1.1 Кодекса, операции с ним не признаются контролируемыми.

Также дополнительно к внешнеэкономическим операциям по продаже товаров с привлечением комиссионеров - нерезидентов контроль распространен также на операции по приобретению товаров и приобретению или продаже услуг, осуществляемых через комиссионеров - нерезидентов. Отметим, что применение этой нормы не зависит от того, в каком государстве (территории) зарегистрирован нерезидент, является покупателем/продавцом товаров и/или услуг, или этот нерезидент является связанным лицом с налогоплательщиком.

"Низко налоговые" юрисдикции - новый перечень

Для определения операций контролируемыми подлежит обновлению перечень государств (территорий), который утверждается Кабинетом Министров Украины в соответствии с подпунктом 39.2.1.2 Кодекса, что обусловлено изменениями в условиях, учитываемых Кабинетом Министров Украины во время его определения, а именно:

государства (территории), в которых ставка налога на прибыль предприятий (корпоративный налог) на 5 и более процентных пунктов ниже, чем в Украине (изъятие, что такая ставка должна быть общей);

государства, компетентные органы которых не обеспечивают своевременный и полный обмен налоговой и финансовой информацией на запросы центрального органа исполнительной власти, реализующего государственную налоговую и таможенную политику.

Вместе с этим Кодекс устанавливает, что операции с контрагентом, зарегистрированным в государстве (на территории), включенном в указанный перечень Кабинета Министров Украины, признаются контролируруемыми с 1 января года, следующего за календарным годом, в котором государства (территории) были включены в этот перечень. То есть обновленный перечень государств (территорий), утвержденный в 2017 году, будет применяться с 01.01.2018 г.

Контролируемые операции, осуществляемые по форвардным и фьючерсным контрактам

Законом N 1797 определены условия применения норм контролируемых операций, осуществляемых по форвардным и фьючерсным контрактам.

Учитывая, что при заключении таких контрактов все существенные условия договора (в том числе количество и цена товара) должны быть согласованы и зафиксированы на дату заключения, в подпункте 39.3.3.3 Кодекса определено, что в случае осуществления контролируемой операции на основании форвардного или фьючерсного контракта сравнение цен проводится на основании информации о форвардных или фьючерсных ценах на дату, ближайшую к дате заключения соответствующего форвардного или фьючерсного контракта. Если контролируемая операция касается экспорта и/или импорта товаров, имеющих биржевую котировку (подпункт 39.2.1.3 Кодекса) и осуществляется на основании форвардного или фьючерсного контракта, диапазон цен также рассчитывается на основании форвардных или фьючерсных биржевых котировок такого товара за декаду, предшествующую дате заключения соответствующего форвардного или фьючерсного контракта.

Вместе с этим Законом N 1797 предусмотрено обязательное условие - для применения этих норм налогоплательщик должен уведомить ГФС о заключении форвардного или фьючерсного контракта в течение 10 рабочих дней со дня его заключения путем направления ГФС соответствующего электронного уведомления. Форма такого уведомления будет утверждена Министерством финансов Украины.

В то же время Кодексом уточнено определение понятия "форвардный контракт" как стандартизированный гражданско-правовой договор (подпункт 14.1.45.3 Кодекса), стандартная (типовая) форма которого (как и других деривативов) будет утверждена Кабинетом Министров Украины (подпункт 14.1.45 Кодекса).

Сопоставимые юридические лица

Обновленным подпунктом 39.2.2.2 Кодекса предусмотрена возможность при применении методов трансфертного ценообразования, основанных на сравнении показателей рентабельности, использовать для их расчета финансовую информацию юридических лиц, осуществляющих деятельность, сопоставимую с контролируемой операцией. Использование финансовой информации юридических лиц осуществляется в случае отсутствия или недостаточности информации об отдельных сопоставимых неконтролируемых операциях и при наличии информации о том, что указанные юридические лица не осуществляют сопоставимые операции со связанными лицами.

В подпункте 39.3.2.9 Кодекса указано, что использование информации о сопоставимых юридических лицах для расчета финансовых показателей допускается при одновременном соблюдении следующих условий:

1) если сопоставимое юридическое лицо осуществляет деятельность, сопоставимую с деятельностью налогоплательщика в пределах контролируемой операции, и выполняет сопоставимые функции, связанные с такой деятельностью;

2) если сопоставимое юридическое лицо не является убыточным (по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности) более чем в одном отчетном периоде в периодах, используемых для расчета показателей рентабельности;

3) если сопоставимое юридическое лицо не владеет прямо и/или косвенно более 20 процентов корпоративных прав другого юридического лица или не имеет в качестве участника (акционера) юридическое лицо с долей участия более 20 процентов.

Диапазон цен (рентабельности) и медиана диапазона цен

Новая редакция подпункта 39.3.2.3 Кодекса уточняет, каким образом используется медиана диапазона цен (рентабельности) в случае если цена в контролируемой операции или соответствующий показатель рентабельности контролируемой операции находится за пределами диапазона цен (рентабельности). В таком случае расчет налоговых обязательств налогоплательщика в контролируемой операции проводится в соответствии с ценой (показателем рентабельности), которая (который) равна значению медианы такого диапазона (кроме случаев проведения налогоплательщиками самостоятельной корректировки).

Статья 39 Кодекса дополнена новым подпунктом 39.3.2.8, который конкретизирует, что для расчета диапазона рентабельности для методов цены перепродажи, "расходы плюс", чистой прибыли и распределение прибыли может использоваться:

информация о сопоставимых неконтролируемых операциях налогоплательщика, а также информация о сопоставимых неконтролируемых операциях его контрагента - стороны контролируемой операции с несвязанными лицами, осуществленных в течение отчетного (налогового) периода (года), в котором осуществлена контролируемая операция, или о сопоставимых юридических лицах за отчетный (налоговый) период (год), в котором осуществлена контролируемая операция, или несколько налоговых периодов (лет).

В случае использования финансовой информации сопоставимых юридических лиц за несколько налоговых периодов (лет) необходимо рассчитывать средневзвешенное значение показателя рентабельности для сопоставимого лица в соответствии с порядком, установленным Кабинетом Министров Украины.

Группировка контролируемых операций

Законом N 1797 предусмотрено право плательщика налога определить соответствие условий контролируемой операции принципу "вытянутой руки" по совокупности нескольких контролируемых операций с одним лицом, объединенных по принципу группировки.

Подпункт 39.3.8 Кодекса определяет сущность принципа группировки, который заключается в возможности объединения операций для применения методов цены перепродажи, "расходы плюс", чистой прибыли и распределение прибыли (в первую очередь, для расчета показателей рентабельности) в случае, если такие операции являются тесно взаимосвязанными или являются продолжением друг друга или имеют непрерывный или регулярный характер.

Проведение корректировки коммерческих и финансовых условий операций

Подпунктом 39.2.2.1 Кодекса предусмотрено для обеспечения сопоставимости и избежания влияния различий между контролируемой и неконтролируемой операциями осуществлять корректировку таких различий коммерческих и финансовых условий как в контролируемой, так и в потенциально сопоставимых неконтролируемых операциях. Ранее норма позволяла корректировать только различия в неконтролируемых операциях.

Применение методов трансфертного ценообразования

Законом N 1797 уточнено применение методов установления соответствия условий контролируемой операции принципу "вытянутой руки".

В частности для метода сравнительной неконтролируемой цены определена возможность применения для сравнения цены контролируемой операции не только сопоставимых неконтролируемых операций, осуществленных плательщиком и другими лицами, а также сведений, полученных из других информационных источников, указанных в подпункте 39.5.3 Кодекса.

При использовании метода цены перепродажи должна сравниваться валовая рентабельность контролируемой операции, а для метода "затраты плюс" - валовая рентабельность себестоимости.

Для метода чистой прибыли уточнена возможность использования не только показателей рентабельности, базирующихся на показателе чистой прибыли, а также и показателя рентабельности операционных расходов. В то же время подпунктом 39.3.6.2 Кодекса предусмотрено, что метод чистой прибыли используется, в частности, в случае отсутствия или недостаточности информации, на основании которой можно обоснованно сделать вывод о достаточном уровне сопоставимости условий контролируемой сделки с условиями сопоставимой (сопоставимых) неконтролируемой (неконтролируемых) операции (операций) при использовании методов сравнительной неконтролируемой цены, цены перепродажи или "затраты плюс".

Самостоятельная корректировка

Изменениями в подпункт 39.5.4 Кодекса плательщику разрешено при осуществлении самостоятельной корректировки налоговых обязательств рассчитывать их в соответствии с максимальным или минимальным значением диапазона цен (рентабельности), а не со значением медианы такого диапазона.

Документация по трансфертному ценообразованию

Законом N 1797 расширено содержание документации, которую налогоплательщики, осуществляющие контролируемые операции, должны составлять и сохранять за каждый отчетный период.

Налогоплательщик дополнительно к перечню информации, указывающейся в документации по трансфертному ценообразованию согласно предыдущих правил подпункта 39.4.6 Кодекса, должен еще раскрыть:

сведения о лицах, корпоративными правами которых в размере 20 и более процентов владеет налогоплательщик. Данные должны быть такими, что позволяют идентифицировать таких связанных лиц (включая наименование государств (территорий), налоговыми резидентами которых являются лица, код лица, установленный в стране их регистрации) и раскрывать информацию о критериях признания таких лиц связанными;

информацию о лицах, которым налогоплательщик предоставляет местные управленческие отчеты;

описание структуры управления налогоплательщика, схему его организационной структуры;

описание деятельности и стратегии деловой активности, осуществляемой налогоплательщиком, в том числе экономические условия деятельности, анализ соответствующих рынков товаров (работ, услуг), на которых осуществляет свою деятельность налогоплательщик, информацию об основных конкурентах;

сведения об участии налогоплательщика в реструктуризации бизнеса или передаче нематериальных активов в отчетном или предыдущем году, с объяснением аспектов этих операций, повлиявших или влияющих на деятельность налогоплательщика;

копии договоров (контрактов), касающихся контролируемой операции;

сведения о фактически произведенных расчетах в контролируемой операции (сумму и валюту платежей, дату, платежные документы).

При подготовке документации по трансфертному ценообразованию, которая подается налогоплательщиком на запрос Государственной фискальной службы Украины в соответствии с подпунктами 39.4.4 и 39.4.8 Кодекса после 01.01.2017 г., должны применяться нормы, действующие на момент направления запроса.

Отметим, что несмотря на перенос срока представления отчета о контролируемых операциях на 1 октября года, следующего за отчетным, срок передачи налогоплательщику запроса на представление документации по трансфертному ценообразованию (подпункт 39.4.4 Кодекса) не изменился - такой запрос может быть направлен ГФС не ранее 1 мая года, следующего за календарным годом, в котором такая контролируемая операция (операции) была осуществлена.

В то же время обращаем внимание, что согласно п. 3 раздела III Порядка проведения мониторинга контролируемых операций, утвержденного [приказом Минфина от 14.08.2015 г. N 706](#), инициирование контролирующим органом направления запроса налогоплательщикам относительно представления документации по трансфертному ценообразованию в соответствии с подпунктом 39.4.4 Кодекса должно осуществляться с учетом анализа отчетов о контролируемых операциях.

Ответственность и санкции

Изменились штрафные санкции за нарушения, связанные с налоговой отчетностью по трансфертному ценообразованию.

Во-первых, штрафные санкции отныне привязаны к размеру прожиточного минимума для трудоспособного лица, установленного законом на 1 января налогового (отчетного) года.

При этом в случае применения после 01.01.2017 г. штрафных санкций относительно налоговой отчетности за 2015 и 2016 годы будет использоваться прожиточный минимум для трудоспособного лица, установленный соответственно состоянием на 1 января 2015 года и 1 января 2016 года.

Во-вторых, пунктом 120.3 Кодекса введены новые штрафные санкции в случае непредставления налоговой отчетности.

С 01.01.2017 г. непредставление налогоплательщиком отчета о контролируемых операциях (уточняющего отчета) и/или документации по трансфертному ценообразованию по истечении 30 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока уплаты штрафа (штрафов), влечет наложение штрафа, равного 5 размерам прожиточного минимума для трудоспособного лица, установленного законом на 1 января налогового (отчетного) года, за каждый календарный день их непредоставления. Следует отметить, что Законом N 1797 в этом случае ограничена верхняя граница суммы штрафа (финансовой санкции).

В-третьих, введена отдельная, более "мягкая" ответственность за нарушения в случае, если плательщик самостоятельно до начала проверки контролирующим органом обнаружил факт несвоевременного представления отчета о контролируемых операциях, документации по трансфертному ценообразованию и несвоевременное декларирование операций в ранее представленном отчете и подал отчет (уточняющий отчет).

Статья 120 Кодекса дополнена новым пунктом 120.4, которым предусмотрено применение таких штрафов:

одного размера прожиточного минимума для трудоспособного лица, установленного законом на 1 января налогового (отчетного) года, за каждый календарный день несвоевременного представления отчета о контролируемых операциях, но не более 300 размеров прожиточного минимума;

одного размера прожиточного минимума для трудоспособного лица, установленного законом на 1 января налогового (отчетного) года, за каждый календарный день несвоевременного декларирования контролируемых операций в представленном отчете о контролируемых операциях в случае представления уточняющего отчета, но не более 300 размеров прожиточного минимума;

двух размеров прожиточного минимума для трудоспособного лица, установленного законом на 1 января налогового (отчетного) года, за каждый календарный день несвоевременного представления документации по трансфертному ценообразованию, определенной подпунктами 39.4.6 и 39.4.8 Кодекса, но не более 200 размеров прожиточного минимума.

Кроме того, новой редакцией пункта 50.1 Кодекса предусмотрено, что в случае представления плательщиком уточняющего расчета к налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий за предыдущий налоговый (отчетный) год с целью осуществления самостоятельной корректировки в соответствии со статьей 39 этого Кодекса, при условии представления уточняющего расчета в срок не позднее 1 мая года, следующего за отчетным, штраф в размере трех процентов от суммы занижения налогового обязательства не применяется.

Основания для проведения проверки по вопросам соблюдения налогоплательщиком принципа "вытянутой руки"

Вместе с изменением названия (ранее - "проверка налогоплательщика по вопросам полноты начисления и уплаты налогов при осуществлении контролируемых операций") изменились основания для проведения проверки по вопросам соблюдения налогоплательщиком принципа "вытянутой руки", определенного подпунктом 39.5.2.1 Кодекса. Такая проверка может быть проведена контролирующим органом в случае представления налогоплательщиком документации по трансфертному ценообразованию в соответствии с подпунктом 39.4.4 Кодекса или в случае непредставления

налогоплательщиком или представления с нарушением требований пункта 39.4 Кодекса отчета о контролируемых операциях или документации по трансфертному ценообразованию.

При этом основания для проведения документальной внеплановой проверки в соответствии с подпунктами 78.1.14 - 78.1.16 Кодекса не претерпели изменений.

Разницы, возникающие при осуществлении финансовых операций

Законом N 1797 определено, что финансовый результат налогового (отчетного) периода в соответствии с подпунктами 140.5.1 и 140.5.2 Кодекса корректируется в контролируемых операциях по результатам налогового (отчетного) года.

В то же время уточнена терминология этих подпунктов относительно условий, при которых происходит увеличение финансового результата до налогообложения при осуществлении контролируемых операций, а именно слова "обычных цен" заменены словами "цены, определенные по принципу "вытянутой руки".

Главным управлениям ГФС в областях, г. Киеве и Офису крупных налогоплательщиков ГФС довести данное письмо до сведения плательщиков налога и подчиненных подразделений с целью использования в работе и обеспечить учет при проведении контрольно-проверочной работы и процедур административного обжалования.

И. о. Председателя

М. В. Продан