

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА ПО ТЦО: LLP и уникальность операции

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

К большому сожалению, украинское налоговое законодательство несовершенно. Не является исключением и та часть **НКУ**, которая касается трансфертного ценообразования. Несмотря на то, что статья 39 Кодекса была написана с намерением МАКСИМАЛЬНО приблизиться к **Руководству ОЭСР**⁽¹⁾, многое не получилось.

Почему? На взгляд автора, здесь есть несколько причин.

Почему украинское ТЦО отличается от иностранных аналогов?

Во-первых, **Руководство ОЭСР** — намного более объемный и намного более профессионально проработанный документ, нежели пресловутая ст.39 **НКУ**. Сократить его до размеров одной статьи закона без потери качества (а часто и смысла) и без появления «неожиданных нюансов» невозможно.

Во-вторых, в принципе, ГФС рекомендует обращаться именно к **Руководству ОЭСР** — в тех случаях, когда **НКУ** не дает полного и четкого ответа на проблемные ТЦО-вопросы украинских налогоплательщиков. Однако неединичны случаи, когда ст.39 **НКУ** не соответствует Руководству. В результате утрачивается «дух» ТЦО — ведь украинские налогоплательщики вынуждены поступать по «букве» закона, которая «духу» закона частенько противоречит.

В-третьих, ТЦО в **Руководстве ОЭСР** — вещь «нечеткая». Размер «трансфертного» налога не может быть высчитан до копейки — соответствующие суммы подлежат доказыванию и согласованию... Никому в голову не придет доначислить налоговые обязательства, если цена, рассчитанная по принципу «вытянутой руки», отличается на доли процента (несколько центов) от договорной цены. Однако этот факт категорически не укладывается в жесткую модель украинской налоговой системы, где даже копеечное отклонение от «трансфертной» цены неизбежно ведет к доначислениям налога. Налоговики, боясь, скажем, обвинений в корруп-

ции, вряд ли будут вести себя лояльно (то есть ничего в таких случаях не доначислять).

В-четвертых, понятно, что **Руководство ОЭСР** — это не догма. Скорее ориентир, вымпел, на который нужно равняться. Многие вещи отданы на усмотрение (и регулирование) непосредственно государством с их национальным налоговым законодательством. В украинских реалиях (когда законодатель «чуть-чуть улучшает Руководство ОЭСР») теряется тот самый «дух». Например, у нас не принимается во внимание тот факт, что ТЦО было придумано для транснациональных корпораций, у которых предприятия группы находятся в разных налоговых юрисдикциях. Рассматриваются в основном АССОЦИИРОВАННЫЕ компании, связанные УЧАСТИЕМ В КАПИТАЛЕ. В **НКУ** взаимоотношения с контрагентами из «низконалогового списка КМУ»⁽²⁾ будут признаваться контролируемыми операциями, даже если стороны абсолютно независимы. К чему это приводит? Рассмотрим на примерах, которые проиллюстрируем недавними судебными решениями.

ТЦО и LLP

Рассмотрим, к примеру, решение Донецкого окружного административного суда от 04.02.2016 г. по делу № 805/5118/15-а⁽³⁾.

Истец ЧАО «Э» оспаривал правомерность налоговой консультации, изложенной в письме ГФС. Вопрос, на который отвечала ГФС, заключался в следующем: относится ли в соответствии с пп.39.2.1.1 ст.39 **НКУ** (в действующей тогда редакции) к контролируемому хозяйственной операция по приобретению товара у компании LLP (Великобритания), участники которой — резиденты Белиза. Налогоплательщик считал, что эта операция не является контролируемой. Налоговики не соглашались и аргументировали тем, что участники компании LLP являются резидентами Белиза (страны, включенной в «низконалоговый список КМУ»).

Что такое LLP? В странах англо-саксонского права есть несколько типов компаний, называющихся «Партнерство» (англ. — *Partnership*), когда два или ►

⁽¹⁾Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб 1995 года (прим. ред.).

⁽²⁾Сейчас действует 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 16.09.2015 г. № 977-р (прим. ред.).

⁽³⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55837601> (прим. ред.).

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

более предпринимателей объединяют свои капиталы для ведения коммерческой деятельности и получения прибыли. Партнерства бывают следующие: Генеральное партнерство (англ. — *General Partnership* — *GP*), Партнерство с ограниченной ответственностью (англ. — *Limited Partnership* — *LP*) и Партнерство с ограниченной ответственностью всех партнеров (англ. — *Limited Liability Partnership* — *LLP*).

Нам интересно именно LLP. Не будем вдаваться в подробное описание данного типа партнерства, обратим внимание только на несколько нюансов, интересных с точки зрения ТЦО:

- ♦ партнерами (участниками) LLP могут быть как физические, так и юридические лица (в том числе это могут быть офшорные компании);

- ♦ в странах, где зарегистрированы LLP, эти партнерства полностью освобождены от обязанности платить налог на прибыль (корпоративный налог). Доходы LLP зачисляются напрямую в доход партнеров (где и облагаются налогом).

Нарисуем схему.

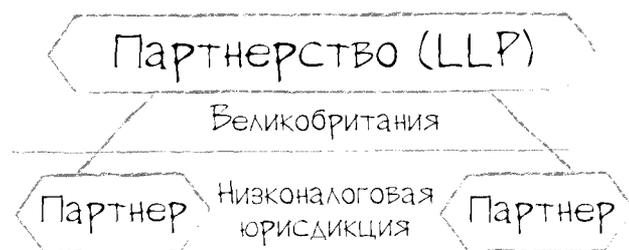


Схема. Партнерство LLP

Предположим, что два партнера LLP — резиденты Белиза. И украинская компания, приобретавшая товар у LLP (или продававшая товар LLP), выстроила взаимоотношения с контрагентом таким образом, что вся прибыль от операции не оставалась в Украине, транзитом проходила через Великобританию и облагалась налогом в Белизе (то есть в низконалоговой юрисдикции). Как видим, схема была идеальна с точки зрения оптимизации налогообложения.

Вернемся в Украину. До 1 января 2017 года НКУ не содержал противоядия против такого «схематоза»⁽⁴⁾. Контролируемые операции рассматривались только через призму первого контрагента — компании из уважаемой Великобритании (эта страна в «низконалоговый список КМУ» не внесена).

⁽⁴⁾ С 1 января 2017 года пп.39.2.1.1 ст.39 изложен в новой редакции. Подпункт «г» названного подпункта контролируемые операциями называет операции с нерезидентами, организационно-правовая форма которых позволяет избежать уплаты корпоративного налога (например, с британскими LLP) (прим. ред.).

⁽⁵⁾ Автор имеет в виду Единый государственный реестр судебных решений. См.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53325302> (прим. ред.).

Поэтому не удивительно, что сложилась достаточно стабильная судебная практика, когда суды отказывали налоговикам в признании контролируемыми операций украинских компаний с контрагентами LLP (Великобритания). Именно такое решение — в пользу налогоплательщика — и было принято в вышеприведенном решении суда (налоговую консультацию отменили).

И суды абсолютно правы! Ведь «буква закона» была прописана именно так! Хотя с точки зрения «духа закона» по ТЦО не все так однозначно. Даже, скорее, наоборот...

ТЦО и уникальная операция

Рассмотрим еще одно судебное решение. Это решение — удивительное. Если мы рассматриваем «дух закона» по ТЦО, то оно абсолютно верно. Но в НКУ того, на что обращено внимание в решении, не предусмотрено...

Итак, определение Киевского апелляционного административного суда от 05.11.2015 г. по делу № 810/2387/15. Автор рекомендует найти это решение в Реестре⁽⁵⁾ и прочитать полностью — оно стоит того! Остановимся на нем кратко.

Ассоциация международных автомобильных перевозчиков Украины (далее — Ассоциация) обратилась в административный суд с иском о признании противоправным и отмене налогового уведомления-решения ГФС в Киевской области. Налоговики наложили штраф за непредставление отчета о контролируемых операциях. Ассоциация же доказывала, что спорная операция не является контролируемой.

Что это за операция? Ассоциация международных автомобильных перевозчиков Украины (по условиям договора от 16.02.99 г. и в соответствии с положениями Таможенной конвенции о международных перевозках с использованием TIR-карнетов от 14.11.1975 г., в целях обеспечения бесперебойного функционирования международных автомобильных перевозок в рамках системы TIR) получала от Международного союза автомобильного транспорта (МСАТ) бланки МДП — книжки TIR carnet. Бланки МДП — книжки TIR carnet оплачены Ассоциацией (сумма платежа составила 59377424,80 грн.). Страна резиденции МСАТ — Швейцария.

Рассмотрим выполнение необходимых критериев в целях признания операции с МСАТ контролируемой. На дату осуществления операции все критерии выполнялись. Действительно, для признания операции контролируемой (по взаимоотношениям с несвязанным резидентом) требовалось, чтобы:

- ♦ общая сумма операции с контрагентом была не менее 50 млн грн.;
- ♦ контрагентом был нерезидент, зарегистри-

рованный в государстве, в котором применяется ставка налога на прибыль на 5% ниже, чем в Украине. Страна должна включаться в «низконалоговый список КМУ» (в то время действовало распоряжение КМУ от 25.12.2013 г. № 1042-р).

Швейцария на дату выполнения данной операции в списке была.

Получается, что операция контролируемая...

Но суд решил иначе. Были учтены особые нюансы данной операции. Операция действительно является уникальной, она регулируется специальными нормативными актами — Законом Украины от 15.07.94 г. № 117/94-ВР «Об участии Украины в Таможенной конвенции о международной перевозке грузов с использованием книжки МДП», самой Таможенной конвенцией, постановлением КМУ от 24.07.93 г. № 572 «О мерах по обеспечению функционирования в стране системы международных автомобильных перевозок грузов с использованием книжки МДП»).

В соответствии с данными документами Ассоциация получила полномочия быть гарантом (гарантийным объединением) перед Международным союзом автомобильного транспорта по ответственности украинских автоперевозчиков в связи с применением ими на территории Украины книжек МДП. Полученные от МСАТ книжки МДП Ассоциация выдавала (за плату) автоперевозчикам, которые являлись «держателями» книжек и после использования передавали книжки Ассоциации, которая возвращала их МСАТ.

Рассмотрев ситуацию, суд пришел к выводу, что (с учетом уникальности операции) не существует никаких сопоставимых операций (проведенных в аналогичных коммерческих и/или финансовых условиях). Такому анализу «отсутствия сопоставимости» уделено значительное внимание при написании судебного решения. Суд акцентировал, что *«бланк книжки МДП — это международный таможенный документ, который дает право перевозчикам — участникам АСМАП Украины перевозить грузы через границы иностранных государств с упрощением таможенных процедур, при этом такая книжка приобретает перевозчиками (держателями книжки МДП) у гарантийного объединения на праве пользования и после ее использования подлежит возврату объединению для дальнейшей передачи МСАТ»*.

Суд не согласился с доводами налоговиков о том, что операция является контролируемой, поскольку *«сопоставление операций приобретения истцом у МСАТ ТИР-карнетов с другими операциями с целью определения обычной цены... является невозможным из-за отсутствия операций, с которыми может быть сопоставлена и сравнена деятельность истца, в связи с чем цель трансферт-*

ного ценообразования»⁽⁶⁾ в данном случае не может быть достигнута».

Суд аргументировал свое решение также и следующим: заключенный на основании норм международного права между Ассоциацией и МСАТ договор на приобретение ТИР-карнетов не имел альтернативы. Следовательно, данная операция не может быть проконтролирована налоговыми органом и не подпадает под понятие контролируемой операции *«вследствие ее уникальности»*.

Чудесное решение! Оно абсолютно в духе ТЦО (так, как его понимают во всем мире). И просто замечательно, что суд так тщательно во всем этом разобрался! Увы, это решение единично...

От автора

Вот на что автор хочет обратить внимание:

- ♦ строго говоря, **НКУ** не содержит норм, позволяющих не проводить ТЦО-контроль по причине «уникальности» операций. А ведь уникальные операции не так уж и редки. Автору уже несколько раз приходилось отвечать налогоплательщикам, что украинский **НКУ** не содержит права налогоплательщика не сдавать отчеты по контролируемым операциям, не готовить документацию по ТЦО, поскольку операция «уникальна». Надо думать, как это все сделать;

- ♦ многие украинские предприятия сталкиваются с ТЦО по своим «многовековым» сделкам с контрагентами из постсоветских стран (Грузия, Молдова). С теми контрагентами, которые остались еще со времени СССР. Понятно, что там никакой связанности нет. Нет там и ТЦО (по «духу закона»). Но вот по «букве закона» есть. И приходится сдавать отчеты, делать документацию и т.д.;

- ♦ часто украинские налогоплательщики сталкиваются с необходимостью заключать контракты с нерезидентными компаниями-монополистами, которым когда-то захотелось (у богатых свои причуды!) зарегистрироваться в стране из «низконалогового списка КМУ». Связанности нет, ТЦО — по «духу закона» — нет. А **НКУ** говорит иначе. И опять: отчеты о контролируемых операциях, документация и т.д.

Так, может быть, нужно убрать эти явные несоответствия **Руководству ОЭСР**? Откорректировать **НКУ**? Глядишь, в следующих годах и поднимемся выше на ступеньку-другую в рейтинге *doing business*⁽⁷⁾.

А то как-то совсем неприлично все ниже опускаться... ■

⁽⁶⁾ Под целью трансфертного ценообразования суд понимал определение обычной цены для данной операции (прим. авт.).

⁽⁷⁾ См.: <https://www.google.com.ua/search?q=doing+business&spell=1&sa=X&ved=0ahUKewjYovbU0JHQAhXljiwKHfJHBN0QwwUIGCgA&biw=1088&bih=494&dpr=1.25> (прим. авт.).