

ПРИОБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ТЦО-размышления

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

К сожалению, украинское ТЦО-законодательство очень куцее. Не описано никаких нюансов, а потому определить цену, соответствующую принципу «вытянутой руки», зачастую чрезвычайно сложно. Получается, что налогоплательщик и хотел бы правильно заплатить налоги, но не знает, как и сколько. Взять, к примеру, абсолютно элементарную операцию: приобретение основных средств. Если вы вдруг рискнете купить их у связанного лица — нерезидента, придется основательно поломать голову, как определить ТЦО-цену. Автор нигде не встречала методики ее определения (может, не везло?). Создавать эту методику пришлось самостоятельно, по крупицам, делая мелкие шаги. Словно идти, как по льду, каждый раз проверяя его на прочность. Провалится? Или выдержит испытание Налоговым кодексом?

Но... Понимание, как нужно действовать, все же возникло. Поделюсь своими мыслями с читателями. Часть выводов может быть спорной. Но такая уж неопределенность в ст.39 Налогового кодекса...

Контролируемая операция? Да, контролируемая!

Первый вопрос, на который мы должны ответить: а является ли контролируемой операция по приобретению оборудования у связанного лица — нерезидента (естественно, при соблюдении стоимостных критериев)?

Здесь достаточно просто, ответ — на поверхности. Ведь в пп.39.2.1.4 ст.39 НКУ определены такие типы хозяйственных операций (которые могут быть контролируемыми для целей трансфертного ценообразования) как: операция с **товарами**, такими как сырье, готовая продукция; операции по покупке или продаже корпоративных прав, акций или других инвестиций, покупке или продаже **долгосрочных материальных** и нематериальных **активов**. Важно лишь, чтобы данные операции влияли на объект обложения налогом на прибыль.

Попутно напомним читателям письмо ГФС от 09.03.2017 г. № 5898/7/99-99-14-01-02-17⁽¹⁾. В этом письме налоговики рассмотрели частный случай получения предприятием основных средств — внесение в уставный капитал. Аргументация в письме неполная — рассмотрение вопроса только-только начато. Сказали «А», насчет «Б» уже промолчали. Не рискнули, наверное. Поэтому придется нам... Тем не менее «начало аргументации» (приведенное в этом письме) вполне неплохое. Дадим небольшую цитату из него, от которой потом и будем отталкиваться.

Налоговики говорят, что «...*определяющим условием для определения операций контролируемых является возможность влияния таких операций на объект обложения налогом на прибыль предприятий налогоплательщика*». При этом Кодексом не предусмотрены ограничения, в каком

из периодов (отчетном или последующих) это влияние осуществляется.

Далее в вышеуказанном письме налоговики пространно цитируют ПБУ-16, ПБУ-7, рассказывая об амортизации оборудования и отнесении ее к производственной себестоимости продукции, к расходам. Повторять не будем. Здесь пока все просто, ясно, понятно.

Выводы налоговиков заканчиваются следующим предложением: «*Указанные операции должны быть отражены в отчете о контролируемых операциях в отчетном периоде, в котором произошла хозяйственная операция по внесению участником в уставный капитал основных средств (оборудования) на дату перехода права собственности и/или на дату отражения в бухгалтерском учете зачисления на баланс таких основных средств (оборудования) (на счета Дт15/Дт10)*».

Именно здесь налоговики и остановились. Ну а для нас это будет отправной точкой в рассуждениях.

Итак, **первый важный вывод**: операция по приобретению оборудования (при соблюдении стоимостных критериев) у связанного лица — нерезидента является контролируемой. И нам совсем неважно, что амортизация будет начисляться намного позже и в течение нескольких лет. Отразить эту операцию в Отчете о контролируемых операциях мы должны уже сейчас, на дату перехода права собственности.

А на когда рассчитывать трансфертную цену?

В только что приведенном рассуждении мы определились с первым выводом: в Отчете о контролируемых операциях операцию по приобретению основных средств нужно показать по дате перехода права собственности. Причем налоговики ►

⁽¹⁾ Опубликовано: Бухгалтерия. — 2017. — № 14. — С.46–48 (прим. ред.).

даже бухпроводку практически подсказали: **Дт 15** или **Дт 10**... Но ведь **Дт 15** — это даже не ввод в эксплуатацию...

Что же получается? Оборудование не введено в эксплуатацию, амортизация еще не начисляется, а ТЦО-доначисления уже будут? Какой-то экономический нонсенс. Корректировать финрезультат на ТЦО-дельту, когда она еще и близко на этот финрезультат не повлияла!

Но все именно так, и именно к такому выводу приходят налоговики в вышеупомянутом письме: важна сама возможность влияния операции на объект обложения налогом на прибыль. А момент такого влияния (в отчетном периоде или в последующих) — не важен.

Также на этот вариант указывает и пп.140.5.2 ст.140 НКУ: финансовый результат налогового (отчетного) периода увеличивается *«на сумму превышения договорной (контрактной) стоимости **приобретенных товаров** (работ, услуг) над ценой, определенной по принципу «вытянутой руки», при осуществлении контролируемых операций в случаях, определенных статьей 39 настоящего Кодекса»*.

И пусть вас не вводит в заблуждение слово «товары», за которое так хочется ухватиться (у нас ведь не товары, а объект основных средств, мы его не собираемся продавать, он будет работать, амортизироваться!). Потому как пп.14.1.244 ст.14 НКУ дает следующее определение: *«Товары — материальные и нематериальные активы, в том числе земельные участки, земельные доли (паи), а также ценные бумаги и деривативы, используемые в любых операциях, кроме операций по их выпуску (эмиссии) и погашению»*.

Таким образом, мы еще раз наткнулись на подтверждение этого правила: важен факт приобретения, а не факт использования в хозяйственности, ввода в эксплуатацию, начисления амортизации!

Вывод второй (почти дублирует первый): проводить ТЦО-корректировки в декларации по налогу на прибыль (и доначислять этот налог) нужно по итогам отчетного периода, в котором произошел переход права собственности на объект основных средств.

Как быть с методом?

О! Выбор метода! Как это увлекательно! И здесь мы получим еще более неожиданные результаты. Начнем?

Итак, в соответствии с пп.39.3.1 ст.39 НКУ для того чтобы установить соответствие условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки», нужно использовать один из следующих методов:

- ♦ сравнительной неконтролируемой цены (далее — СНЦ);

- ♦ цены перепродажи;
- ♦ «затраты плюс»;
- ♦ чистой прибыли;
- ♦ распределения прибыли.

Если оборудование абсолютно стандартно и существуют сопоставимые неконтролируемые операции, считаем, что нам повезло. Мы просто сравниваем цену приобретенного нами оборудования с ценой в сопоставимой операции, получаем «дельту» и на эту сумму увеличиваем финрезультат.

Например, компания «Альфа» купила стандартное оборудование у связанного лица — нерезидента за 10 млн грн. Доступна информация об аналогичной сопоставимой неконтролируемой операции, в которой цена оборудования составила 8 млн грн. Следовательно, «дельта» цены составляет 2 млн грн. На эту же сумму увеличивается финрезультат. А общая сумма доначисленного ТЦО-налога составит 360 тыс. грн.

А если оборудование уникально? Да еще и в довесок к нему идут всевозможные монтажные и пусконаладочные работы? Что делать в таком случае, какой метод выбрать?

Давайте вначале исключим все неподходящие. Итак, первым делом мы исключаем метод СНЦ (товар уникальный, второго такого не найдешь, то есть сопоставимых операций не существует). Следующий шаг — исключим метод «затраты плюс» (он используется у продавца, а наша компания **приобрела** товар (оборудование), то есть является покупателем). Дальше откажемся от метода распределения прибыли (в Украине он пока еще не применяется). В результате для рассмотрения осталось всего два метода: цены перепродажи и чистой прибыли.

Поскольку мы оборудование не перепродаем, у нас не формируется доход (и маржа) от продажи. Значит, этот метод нам также не подходит... Остался только один возможный вариант — универсальный метод чистой прибыли... Его и рассмотрим.

Метод чистой прибыли?

Как же так??

Метод чистой прибыли тоже не очень-то подходит. Получается, что мы рассматриваем рентабельность нашего предприятия и рентабельности сопоставимых юридических лиц. При этом приобретенное нами оборудование может быть введено в эксплуатацию, а может быть и не введено. Начнем с предположения, что оборудование **введено в эксплуатацию**, на нем изготавливается продукция, которая реализуется. Это наиболее простой вариант. По крайней мере, мы можем выделить сегмент деятельности (производство продукции, в котором используется приобре-

ретенное оборудование) и проводить в дальнейшем расчеты на основании данного сегмента.

Ведь что у нас требуется при использовании данного метода? В пп.39.3.6.1 ст.39 НКУ указано: *«Метод чистой прибыли заключается в сравнении соответствующего финансового показателя рентабельности в контролируемой операции (чистой прибыли на основе соответствующей базы (расходы, продажа, активы) или показателя рентабельности операционных расходов) с соответствующим показателем рентабельности в сопоставимой (сопоставимых) неконтролируемой (неконтролируемых) операции (операциях)».*

То есть главное, что нужно выделить, это чистую прибыль. И она должна быть связана с контролируемой операцией. Определяем доходы и расходы сегмента (производство продукции, в котором используется приобретенное оборудование), рассчитываем чистую прибыль. Далее по выбранному нами типу рентабельности (с рентабельностью еще можно будет поиграться, проанализировав, какой вид предпочтительнее) проводим расчет этой рентабельности.

Следующий нюанс — нужно будет выбрать сопоставимые юридические лица. Прочитаем, что написано в пп.39.3.2.9 ст.39. Нам, в частности, необходимо проанализировать следующее условие, при котором используется информация о сопоставимых юридических лицах: *«если сопоставимое юридическое лицо проводит деятельность, сопоставимую с деятельностью налогоплательщика в пределах контролируемой операции, и выполняет сопоставимые функции, связанные с такой деятельностью. Сопоставление деятельности определяется с учетом видов экономической деятельности согласно КВЭД ДК 009:2010, а также международным классификаторам».*

Поскольку в рассматриваемом примере компания уже ввела в эксплуатацию оборудование, уже выпускает и реализует продукцию, можно определиться с «локальным КВЭД» (то есть КВЭД, который соответствует деятельности, корреспондирующей с нашей контролируемой операцией, и этот КВЭД вполне может не совпадать с основным КВЭД компании). По этому «локальному КВЭД» ищем сопоставимых юрлиц. Для «полировки» можно еще исключить из выбранного перечня «сопоставимых» те компании, которые не приобретали оборудования (это можно узнать из их баланса — произошло ли увеличение стоимости основных средств). Определяем рентабельности компаний, отобранных для анализа. Составляем диапазон рыночной рентабельности. Сравниваем. Доначисляем налог (если это необходимо).

По мнению автора, точность/четкость таких расчетов будет не очень велика. Но ведь других

вариантов просто нет. В украинском ТЦО все очень жестко. Мы **обязаны** посчитать ТЦО-цены, **обязаны** выбрать один из пяти методов... И это ведь не самый жесткий вариант.

Как быть, если оборудование так и **не введено в эксплуатацию**? Здесь возможно несколько вариантов.

Первый — оборудование приобретается для уже действующего, стабильно работающего производства. Такое (или похожее) оборудование уже эксплуатируется. На предприятии либо идет расширение производства, либо проводится замена изношенного оборудования на новое.

Автор встречала следующее мнение консультантов: мы можем выделить сегмент производства продукции, для которого привезли оборудование. Сегмент самодостаточен, новое оборудование не изменит значительно рентабельность, амортизация оборудования будет влиять на объект обложения налогом на прибыль. Поэтому рассчитываем чистую прибыль, рентабельность для «подходящего», уже работающего сегмента. И далее — по знакомому пути. Ищем диапазон рыночной рентабельности. Сравниваем. При необходимости проводим доначисление налога.

Как видим, это еще более приблизительный вариант. Ну так ведь ТЦО и задумывалось как нечеткий/приблизительный метод. Таковым оно и является — во всем мире. Другое дело, что в Украине налоговое право очень жесткое. Требуется жесткого совпадения «до миллиметра». И вот на эту жесткую конструкцию украинского налогового права «налагается» ТЦО...

Следующий возможный вариант. Что будем делать, если оборудование не вводилось в эксплуатацию, и предназначено оно для абсолютно нового направления деятельности? Например, запускаем производство, а до этого только торговали? Где можно взять показатель чистой прибыли?

По мнению автора, в данном случае (а также, вероятно, и в предыдущем из рассмотренных, когда производство есть, но приобретенное оборудование еще не введено в эксплуатацию) использовать метод чистой прибыли уже нельзя. Получится слишком большая неопределенность, «потолочные» цифры. Так что же делать?

Автор предлагает два варианта:

- ♦ провести ТЦО-анализ со стороны продавца оборудования. Для него это оборудование является обычным товаром. А значит, формируется и маржа (для метода «затраты плюс»), и чистая прибыль (для метода чистой прибыли);

- ♦ ввести наконец на предприятии ТЦО-планирование. Продумывать контракты **до** ситуации, которая уже произошла и «разрулить» которую уже чрезвычайно сложно. Профилактика — великая вещь! ■