

БЕЗВОЗВРАТНАЯ ФИНПОМОЩЬ И ТЦО: МОЖНО ЛИ СОВМЕСТИТЬ НЕСОВМЕСТИМОЕ?

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

см. также
с.51

Теме трансфертного ценообразования посвящено немало разъяснений главного фискального ведомства. Многие из них были опубликованы и проанализированы на страницах газеты «Бухгалтерия». Сегодня же уделим внимание индивидуальной налоговой консультации ГФС от 22.06.2017 г. № 768/6/99-99-15-02-02-15/ПК⁽¹⁾, в которой рассматривается вопрос о том, является ли контролируемой операцией предоставление/получение безвозвратной финансовой помощи. Отметим, что в письме анализируются нормы НКУ, действовавшие до 1 января 2017 года.

Аргументация налоговиков

Основные моменты, на которых налоговики строят свою аргументацию, следующие:

- ♦ подпунктом 39.2.1.4 ст.39 НКУ предусмотрено, что «хозяйственной операцией для целей трансфертного ценообразования являются все виды операций, договоров или договоренностей, документально подтвержденных или неподтвержденных, которые могут влиять на объект обложения налогом на прибыль предприятий»;

- ♦ подпунктом 39.2.1 ст.39 НКУ определен перечень контрагентов, операции с которыми могут быть контролируемы (это связанные лица — нерезиденты; «низконалоговые» нерезиденты; комисионеры-нерезиденты);

- ♦ подпунктом 39.2.1.7 ст.39 НКУ определены стоимостные критерии, при удовлетворении которых операции будут считаться контролируемыми (годовой доход налогоплательщика — от 50 млн грн., объем операций с перечисленными выше контрагентами — от 5 млн грн.).

Исходя из этого, налоговики сделали следующие выводы:

- ♦ определяющим условием для признания операций контролируемыми является возможность влияния таких операций на объект обложения налогом на прибыль;

- ♦ с учетом указанного сумма предоставленной (полученной) безвозвратной финансовой помощи учитывается при определении стоимостного критерия контролируемых операций для целей трансфертного ценообразования и отражается в Отчете о контролируемых операциях с кодом наименования операции 034 приложения 3 к Порядку составления Отчета о контролируемых операциях, утвержденному приказом Министерства финансов Украины от 18.01.2016 г. № 8.

Все абсолютно четко и логично. Действительно, самое главное — это возможность влияния/невлияния на налогооблагаемую прибыль.

⁽¹⁾ Опубликована на с.51 данного номера (прим. ред.).

Однако, как это часто случается, налоговики сказали «А», но не сказали «Б». Поэтому появилось множество вопросов, на которые довольно сложно ответить. Таким образом, разъяснение — правильное, логичное, но, увы, неполное.

Давайте посмотрим, чем грозит «вновь признанная» контролируемая операция налогоплательщику. Для упрощения рассмотрим ситуацию, когда безвозвратная финансовая помощь **получена** украинским налогоплательщиком.

Безвозвратная финпомощь как контролируемая операция

Начнем анализировать безвозвратную финансовую помощь с самых первых пунктов ст.39 НКУ.

Итак, пп.39.1.1 ст.39 НКУ обязывает налогоплательщика, участвующего в контролируемой операции, определить объем его налогооблагаемой прибыли в соответствии с принципом «вытянутой руки».

Ну, раз сказано, то будем определять.

В пп.39.1.2 ст.39 НКУ установлено, что «*объем налогооблагаемой прибыли, полученной налогоплательщиком, участвующим в одной или более контролируемых операциях, считается соответствующим принципу «вытянутой руки», если условия указанных операций не отличаются от условий, которые применяются между несвязанными лицами в сопоставимых неконтролируемых операциях.*»

Скорее всего, безвозвратная финансовая помощь (то есть денежные средства, перечисленные в виде подарка) была предоставлена «ну очень связанным лицом» (например, материнской компанией). Представить себе, что наша «мама» будет раздавать такие подарки налево-направо всем «недочкам» (да и вообще «неродственникам»), как-то не очень получается. Вся суть операции «заточена» под глубоко родственные отношения. Рассудок говорит, что в данном случае объем налогооблагаемой прибыли **НЕ соответствует** принципу «вытянутой руки». Но мало ли что бывает? Вдруг мы ошибаемся? Может быть, где-то существует практика дарения денег всем желающим? Надо бы проверить. ►

АНАЛИТИКА

Тем более что пп.39.1.4 ст.39 НКУ предлагает установить соответствие условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки» с помощью методов, определенных п.39.3 этой статьи.

И вот здесь (когда мы пойдем по указанному направлению — в п.39.3 ст.39 НКУ) мы обнаружим первое весьма «очаровательное» указание. Так вперед — к п.39.3!

Безвозвратная финпомощь и ТЦО-методы

Как известно, методов, предлагаемых нам в п.39.3 ст.39 НКУ, всего пять:

- ◆ сравнительной неконтролируемой цены;
- ◆ цены перепродажи;
- ◆ «затраты плюс»;
- ◆ чистой прибыли;
- ◆ распределения прибыли.

Будем рассматривать их с точки зрения приоритетности, отбрасывая более приоритетные, но неподходящие нам, пока не дойдем до нужного. Начнем с первого.

Метод сравнительной неконтролируемой цены

Подпунктом 39.3.3.1 ст.39 НКУ предлагается сравнить цену, применяемую в контролируемой операции, с ценой в сопоставимой неконтролируемой операции, которая фактически осуществлена налогоплательщиком или другими лицами (на основании информации, полученной из источников, определенных пп.39.5.3 ст.39 НКУ).

Очевидно, что этот (наиболее приоритетный) метод нам не подходит. Во-первых, у нас нет «цены». Действительно, налогоплательщик не осуществлял никакой реализации/приобретения товара, работы, услуги — ничего, речь идет просто о **денежном подарке**. Во-вторых, как было замечено выше, слабо представляется аналогичная операция с **несвязанным** лицом. Ну и, в-третьих, нет таких источников информации, которые бы содержали данные о том, что кто-то где-то кому-то несвязанному подарил деньги.

Кстати, сама мысль о возможности применения данного наиболее приоритетного метода (сравнительной неконтролируемой цены) вызывает нехорошие предчувствия.

Представим себе две компании — ООО «Альфа» и ООО «Бета», расположенные в соседних офисах и торгующие подобными товарами, причем на одном рынке (например, пусть это будут оптовики, имеющие свою собственную дистрибьюторскую сеть в Украине). Каждой из компаний их «мамы» подарили денежку, но в разных суммах. ООО «Альфа» получила 10 млн грн. безвозвратной финансовой по-

мощи, а ООО «Бета» — 110 млн грн. Также предположим, что пришли контролеры с ТЦО-проверкой к ООО «Альфа» и сказали, что в данном случае имеет место контролируемая операция. Есть информация об очень похожей операции — дарении денежных средств ООО «Бета» (и товар похож, и рынок). Но «мама» ООО «Бета» оказалась значительно щедрее... Следовательно, ТЦО-цена подарка составляет 110 млн грн. То есть ООО «Альфа» должно доначислить/уплатить с такой операции ТЦО-налог в размере 18 млн грн. Что можно сказать? А нечего иметь жадную «маму»...

Но не будем о плохом и, исключив метод сравнительной неконтролируемой цены, перейдем к следующему.

Методы цены перепродажи и «затраты плюс»

Эти два метода тоже не будем рассматривать, поскольку:

- ◆ метод цены перепродажи (пп.39.3.4.1 ст.39 НКУ) предполагает сравнение валовой рентабельности от перепродажи товаров (работ, услуг), приобретенных в контролируемой операции, с валовой рентабельностью от перепродажи товаров (работ, услуг), получаемой в сопоставимых неконтролируемых операциях. Но у нас ведь нет никаких товаров, работ, услуг. И подаренные нам деньги мы не перепродаем;

- ◆ метод «затраты плюс» (пп.39.3.5 ст.39 НКУ) основывается на сравнении валовой рентабельности себестоимости продажи товаров (работ, услуг) в контролируемой операции с аналогичным показателем рентабельности в сопоставимых неконтролируемых операциях. Как уже было указано выше, в рассматриваемой операции нет товаров (работ, услуг). Следовательно, нет ни себестоимости таких товаров, ни рентабельности. Применить метод невозможно.

Итак, мы исключили три первых метода. Обратим внимание также на то, что эти методы предусматривают сравнение данных **конкретной операции**. А получить их нереально (даже если вдруг такие операции где-то и происходят — неожиданно и спонтанно).

Следующий метод, на котором мы остановимся, — метод чистой прибыли, предполагающий анализ финансовой отчетности конкурентов. Посмотрим, что он нам даст.

Однако вначале (для очистки совести) проверим последний в списке метод — метод распределения прибыли.

Метод распределения прибыли

Об этом методе можно говорить долго, красиво и убедительно. Но автор не хочет этого делать ►

на основании классического: «потому что гладиолус!». Пояснять причины довольно долго и хлопотно. Можно сказать лишь одно: за все время существования ТЦО в Украине еще никто не применял этот метод. Впрочем, было несколько попыток по результатам 2013 года. Тогда никто не понимал, что такое ТЦО, и некоторые налогоплательщики «применили» данный метод. Это были яркие ошибки, вызванные полным непониманием ТЦО-ситуации.

Метод чистой прибыли

Этот метод — настоящая палочка-выручалочка. Он подходит практически для всех — и для продавцов, и для покупателей. Посмотрим, сможет ли он решить нашу задачу.

Метод чистой прибыли (пп.39.3.6.1 ст.39 НКУ) заключается в необходимости сравнения 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 неконтролируемой операции.

Данный метод мы можем использовать, анализируя финансовую отчетность конкурентов. По крайней мере, этот источник информации мы сумеем найти. Но вот как его применить? Давайте дальше попробуем четко следовать букве закона — у нас ведь остался последний шанс что-то проанализировать, доказать.

Ищем «свою» **рентабельность**. Всего в целях ТЦО можно использовать семь показателей рентабельности, а описаны они в пп.39.3.2.5 ст.39 НКУ. Начнем исключать ненужные.

В первую очередь исключаем все виды показателей рентабельности, которые связаны с себестоимостью реализованных товаров (работ, услуг), выручкой от реализации товаров (работ, услуг) и расходами, связанными с реализацией товаров (работ, услуг). У нас ведь по условиям задачи товаров (работ, услуг) просто нет. Так, мы исключили (пп.39.3.2.5 ст.39 НКУ):

- ◆ валовую рентабельность (пп.«а»);
- ◆ валовую рентабельность себестоимости (пп.«б»);
- ◆ чистую рентабельность (пп.«в»);
- ◆ чистую рентабельность расходов (пп.«г»);
- ◆ рентабельность операционных расходов (пп.«г»).

Итак, мы отбросили пять основных видов показателей рентабельности, используемых для ТЦО-анализа. Осталось всего два. Их и рассмотрим.

Таким образом, рентабельность активов и рентабельность капитала. Можно ли их применять? Автор здесь в полном недоумении. Эти два вида по-

казателей рентабельности никоим образом не влияют на прибыльность/убыточность контролируемой операции.

Действительно, возьмем, к примеру, рентабельность активов (пп.«д» пп.39.3.2.5 ст.39 НКУ). Мы должны определить «отношение прибыли от операционной деятельности к текущей рыночной стоимости необоротных и оборотных активов (кроме текущих финансовых инвестиций и денежных средств и их эквивалентов), которые прямо или опосредованно используются в контролируемой операции». А «при отсутствии необходимой информации о текущей рыночной стоимости активов рентабельность активов может определяться на основе данных бухгалтерской отчетности».

Но какие, собственно, активы используются в такой контролируемой операции, как дарение денежных средств? Сразу же скажем: никакие! Но тут же приходит в голову, что это последний шанс хоть как-то рассчитать «ТЦО-цену». А если никак не получается, то придется уплатить штраф за непредоставление документации (ого-го!), когда ее запросят контролеры.

Так что делать? И тут приходит спасительная идея: стулья, на которых сидели представители сторон при подписании договора дарения, «прямо» или «опосредованно» использовались в контролируемой операции! Их-то и будем использовать для расчетов!

Смешно? Да, если бы не было так грустно. А ведь нам еще предстоит «сравниваться» с конкурентами. И что будем делать, если окажется, что аналогичная рентабельность у них выше? Да-да, именно: придется доначислить себе налог на прибыль просто за то, что приняли подарок. И вполне может оказаться, что сумма доначисленного налога на прибыль превысит стоимость подарка...

Аналогичная ситуация получится и с рентабельностью капитала.

Предложения

Как видим, ситуация выглядит откровенно абсурдной. Соблюдение буквы закона (а как иначе!?) приводит к абсолютно нелогичному развитию ситуации — фактически, к невозможности правильно отразить операцию в Отчете о контролируемых операциях, правильно составить документацию. А уж какие риски при проверках! И это при том, что вся проблема, в принципе, яйца выеденного не стоит.

Автор предлагает следующее решение проблемы: внести изменения в НКУ, описав данную операцию как априори соответствующую принципу «вытянутой руки». Есть же в пп.39.2.1.8 ст.39 НКУ четыре условия, при выполнении которых хозяйственные операции признаются соответствующими принципу «вытянутой руки». Давайте добавим еще одно. ■