

Нюанси трансфертного ціноутворення для постійних представництв: на що звернути увагу наприкінці року

Підбиваючи підсумки 2018 року, постійним представництвам іноземних компаній варто бути уважними, щоб не стати мішенню ДФСУ, адже нові реалії трансфертного ціноутворення диктують свої правила. На що потрібно звертати увагу постійним представництвам сьогодні – поговоримо далі.

ПОСТІЙНІ ПРЕДСТАВНИЦТВА

У той час, коли більшість платників податку, діяльність яких підпадає під сферу трансфертного ціноутворення, видихнули з полегшенням у зв'язку із закінченням звітної компанії за 2017 рік, представництва іноземних компаній, які діють в Україні, навпаки починають дедалі більше задумуватись про те, що 2018 рік добігає кінця. Адже за результатами діяльності за цей рік представництва іноземних компаній можуть потрапити до числа «щасливчиків», на яких поширюватиметься дія ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Розберемось детальніше, чому саме.

Для початку варто згадати, хто ж такі представництва. Відповідно до ст. 5 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-III іно-

земні суб'єкти господарювання мають право відкривати на території України свої представництва. Останні є фактично установою, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарювання на території нашої держави. Представництва іноземного суб'єкта господарювання, які діють в Україні, не є юридичною особою, не здійснюють самостійної господарської діяльності, а діють від імені іноземного суб'єкта господарювання.

Теоретично всі представництва, які діють на території України, ділять на так звані:

- «некомерційні представництва» – у результаті своєї діяльності не отримують прибуток і не зареєстровані в Україні як платники податку на прибуток;

- «постійні представництва» – установи, через які повністю або частково проводиться господарська діяльність

Юлія Мачак, економіст компанії «Сайвена-Аудит»

іноземного суб'єкта господарювання в Україні. Фактично це може бути офіс, фабрика, шахта або кар'єр, свердловина, наприклад газова.

Саме «постійні представництва» цікавлять Державну фіскальну службу (далі – ДФСУ) в умовах активного розвитку трансфертного ціноутворення в Україні.

РЕТРОСПЕКТИВА ЗМІН

Досить активно протягом 2013–2018 рр. щодо постійних представництв, які діють на території України, вносились зміни до ПКУ. За результатами прийнятих змін ДФСУ публікувала листи-роз'яснення. Аналіз цих листів демонструє картину відносин «ДФСУ – постійне представництво»:

- № 8645 від 15.05.2014 р.,
- № 21974 від 19.10.2015 р. і
- № 13362 від 14.04.2016 р.

ФАКТИЧНО ЗА РІК ДУМКА ДФСУ ЩОДО ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ МІЖ ПОСТІЙНИМ ПРЕДСТАВНИЦТВОМ НЕРЕЗИДЕНТА Й САМИМ РЕЗИДЕНТОМ ЗМІНИЛАСЬ У КАРДИНАЛЬНО ПРОТИЛЕЖНИЙ БІК

«Операції між постійним представництвом нерезидента та резидентом підпадають під визначення «контрольовані операції» як такі, що здійснюються з нерезидентом. У зазначеному випадку звіт про контрольовані операції подає резидент. Для постійного представництва такі господарські операції не є контрольованими»;

– № 19780 від 16.09.2015 р. «Доходи, отримані постійним представництвом нерезидента, з джерелом їх походження з України оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів»;

– № 22921 від 24.10.2016 р. «Операції, здійснені між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, не вважаються контрольованими, оскільки здійснюються в межах однієї юридичної особи»;

– № 295 від 23.05.2017 р. «Оскільки постійні представництва з метою оподаткування прирівнюються до платників податку, то суми коштів, отримані від нерезидента на утримання такого представництва або призначені для перерахування ним на користь резидента за надані послуги для нерезидента, враховують при обчисленні об'єкта оподаткування у загальному порядку».

Та от настає 01.01.2018 р. і

набирає чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 р. № 2245-VIII, згідно з яким до контрольованих операцій можуть бути віднесені господарські операції між постійним представництвом іноземного суб'єкта господарювання та самим суб'єктом.

Як бачимо, фактично за рік думка ДФСУ щодо господарських операцій між постійним представництвом нерезидента й самим резидентом змінилась у кардинально протилежний бік. За цими змінами потрібно уважно слідкувати, щоб не отримати такий неприємний сюрприз, як штрафні санкції.

КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ

Варто згадати, що відповідно до пп. 39.2.1.1. Податкового кодексу України «Контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 цього підпункту;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;

г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів щодо держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України».

Крім того, ПКУ передбачено, що господарські операції, які зазначені вище, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови: «річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік, а також обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік».

ОСОБЛИВІ УМОВИ

Однак з представництвами історія трохи інша. Під час здійснення господарських операцій представництва іноземного суб'єкта господарювання із самим суб'єктом неважливо, в якій саме країні (території) зареєстрований цей суб'єкт (за фактом материнська компанія). Також вартісні критерії контрольованих операцій, що зазначені вище, для представництва встановлені не всі. Зокрема, діє тільки один критерій – «обсяг господарських операцій платника податків з контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік». У випадку з представництвом під контрагентом варто вважати материнську компанію.

Тож, якщо представництво за звітний рік має обсяг господарських операцій з материнською компанією понад 10 млн грн, такі операції Державна фіскальна служба буде визнавати контрольованими, незалежно від обсягу річного доходу представництва в цілому.

СУДОВА ПРАКТИКА

Варто звернути увагу на судові справи де «сторонами протистояння» є ДФСУ та постійне представництво щодо фінансування нерезидентом свого представництва на території України.

Наприклад, у справі № 826/13953/15 фігурує ситуація з отриманням постійним представництвом від материнської компанії коштів на фінансування власних витрат. ДФСУ відстоювала позицію, що такі кошти мають бути включені до доходу представ-

ництв і тому вони мають бути враховані під час визначення суми податку на прибуток. Податкова служба наполягала, що таке фінансування вважається безповоротною фінансовою допомогою. Однак суд не підтримав позицію ДФСУ на підставі таких аргументів:

- представництво не є окремою юридичною особою і відповідне фінансування здійснюється в межах однієї юридичної особи. Переходу права власності на такі кошти не відбувається;
- кошти не були перераховані на підставі укладених правочинів, як між окремими суб'єктами господарювання;
- у бухгалтерському обліку такі кошти відображаються за рахунком 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» (рахунок використовується для обліку господарських операцій всередині однієї юридичної особи).

Але тут варто зазначити, що наведена вище ситуація є не досить поширеною. Часто ДФСУ все ж відстоює позицію стосовно того, що фінансування материнською компанією свого постійного представництва має бути включене до доходу останнього. Свою позицію податкова служба значною мірою підкріплює положенням пп. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 ПКУ (постійні представництва з метою оподаткування прирівнюються

до платника податку, який здійснює свою діяльність незалежно від нерезидента – материнської компанії).

Саме на такій «умовній незалежності» постійного представництва може ґрунтуватися позиція ДФСУ щодо застосування до господарських операцій між представництвом та материнською компанією положення ст. 39 ПКУ. Крім того, у згаданому вище пп. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 ПКУ йдеться про те, що сума прибутку, отримана нерезидентом через постійне представництво (яка підлягає оподаткуванню в Україні), визначається з урахуванням вимог ст. 39 ПКУ.

БЕРЕМОСЯ ЗА СПРАВУ

Тож, урахувавши зміни в податковому законодавстві України, які вже набрали чинності, усім представництвам, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані як платники податку на прибуток на території України, потрібно відразу після завершення 2018 року починати аналізувати обсяги та умови своїх господарських операцій, здійснених з материнською компанією. Щоб уникнути штрафів та інших нарахувань, потрібно завчасно починати готувати звіти про контрольовані операції, а також документацію з трансфертного ціноутворення. ☺

ЯКЩО ПРЕДСТАВНИЦТВО ЗА ЗВІТНИЙ РІК МАЄ ОБСЯГ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З МАТЕРИНСЬКОЮ КОМПАНІЄЮ ПОНАД 10 МЛН ГРН, ТАКІ ОПЕРАЦІЇ ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА БУДЕ ВИЗНАВАТИ КОНТРОЛЬОВАНИМИ, НЕЗАЛЕЖНО ВІД ОБСЯГУ РІЧНОГО ДОХОДУ ПРЕДСТАВНИЦТВА В ЦІЛОМУ