

Скільки ланцюжку не витися, або Хто подає Звіт про КО?

Олена ЖУКОВА, керівник робочої групи з питань ТЦУ та BEPS у податковому комітеті Громадської ради при ДФС України

Нещодавно ДФС надала дві ІПК від 13.02.2019 р. № 513/6/99-99-15-02-02-15/ІПК та від 08.02.2019 р. № 446/6/99-99-15-02-02-15/ІПК, на які слід звернути особливу увагу. Ці консультації яскраво ілюструють певну проблему.

ЗАКОНОДАВЧІ ПЕРЕДУМОВИ

Перш ніж аналізувати зазначені ІПК, розглянемо зміну в ПКУ, яку автор вважає однозначним браком, що вимагає максимально швидкого реагування і скасування. Йдеться про нову редакцію пп. 39.2.1.5 ст. 39 ПКУ, внесеної Законом України від 23.11.2018 р. № 2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» (далі — Закон № 2628):

«Якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків та нерезидентом, передбачених підпунктом 39.2.1.1 цього пункту, право власності на предмет (результат) такої операції перш ніж перейти від платника податків до такого нерезидента (у разі експортних операцій) або перш ніж перейти від такого нерезидента до платника податків (у разі імпорتنих операцій) переходить до однієї або декількох осіб і операція між відповідним резидентом та жодною з таких осіб не визнавалася платником податку контрольованою операцією, така операція вважається контрольованою операцією між платником податків та таким нерезидентом, якщо особи, до яких перейшло право власності:

- не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг);
- не використовують у такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг).

Для цілей цього підпункту:

- під істотними функціями розуміються функції, які платник податків та нерезидент — сторони контрольованої операції не могли б виконати самостійно у своїй звичайній діяльності без залучення інших осіб та використання активів таких осіб;
- під істотними активами розуміються активи, використання яких є необхідним під час здійснення таких операцій та які відсутні у платника податків та нерезидента — сторін контрольованої операції;
- під істотними ризиками розуміються ризики, прийняття яких є обов'язковим для ділової практики таких операцій».

Законом № 2628 внесено незначну, але дуже суттєву зміну до першого речення норми, що аналізується, яка в первісному вигляді була такою: «Якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків та його пов'язаною особою — нерезидентом ...» Тобто раніше розглядалися взаємовідносини між контрагентами **пов'язаними**, які апріорі діють разом, спільно планують транзакції. На сьогодні ж норма пп. 39.2.1.5 поширена на всіх **непов'язаних (незалежних)** контрагентів. Розглянемо наслідки таких змін для платників податків на прикладі.

Товар від нерезидента, Компанії «А» (Кіпр), придбавається резидентом України, Компанією «Б», який у свою чергу перепродає товар резиденту України, Компанії «В». Компанію «А» зареєстровано на Кіпрі, який включено до переліку низькоподаткових юрисдикцій, згідно з постановою КМУ від 27.12.2017 р. № 1045. На місці Компанії «А» може бути будь-яке інше підприємство-нерезидент, зазначене в пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ, яке:

- є пов'язаною особою;
- не сплачує податок на прибуток (включено до переліку відповідних організаційно-правових форм, затвердженого постановою КМУ від 04.07.2017 р. № 480).

ПЕРЕВІРКА НА КОНТРОЛЬОВАНІСТЬ

У вищенаведеному прикладі здійснення імпоротної операції важливо таке:

- Компанія «В» придбала товар у резидента України — Компанії «Б»;
- Компанія «В» не є пов'язаною особою з Компанією «А» (Кіпр);
- на місці Компанії «Б» може бути ланцюг з кількох компаній.

Відповідно до оновленого пп. 39.2.1.5 ст. 39 ПКУ алгоритм «перевірки імпорту на контрольованість операцій» для Компанії «В» буде таким.

Крок 1. Компанія «В» придбала товар у резидента України — Компанії «Б». Це означає, що господарська операція

між Компаніями «В» та «Б» не є контрольованою, тому Звіт про контрольовані операції (далі — Звіт про КО) до ДФС Компанією «В» не подається. На цьому етапі неподання Звіту про КО відповідає нормам ПКУ, і платнику податків (Компанія «В») нічого робити не потрібно.

Крок 2. Щоб з'ясувати, чи не здійснила Компанія «В» «раптово» контрольовану операцію, вона повинна запросити у незалежної Компанії «Б» інформацію про «первинного» постачальника товару, придбаного Компанією «Б». Насправді така інформація є комерційною таємницею, яка суворо охороняється. Компанія «Б» (практично у 100 % випадків) відмовить «підозрілому покупцеві» в наданні такої інформації. І в результаті Компанія «В» гарантовано сплатить величезний штраф за неподання Звіту про КО.

Крок 3. Припустимо, Компанія «Б» надала дані про те, у кого було придбано товар, і з'ясувалося, що продавець — резидент Кіпру — Компанія «А». З'ясувавши це, платник податків — Компанія «В» повинен запросити у Компанії «Б» інформацію, чи подала вона Звіт про КО (тобто чи було визнано операцію контрольованою). І на це прохання, ймовірно, Компанія «Б» відмовить у наданні інформації. Ну а якщо раптом-таки надасть і виявиться, що Звіт про КО не було подано? Таке може статися з різних причин, наприклад, через невиконання вартісного критерію у Компанії «Б», коли річний дохід не досягає 150 млн грн.

Крок 4. У разі якщо платник податків — Компанія «В» з'ясовує, що Компанія «Б» не подала Звіт про КО, то Компанія «В» зобов'язана визнати операцію між собою та кіпрським нерезидентом — Компанією «А» контрольованою. Для того щоб подати Звіт про КО за цією «раптовою» контрольованою операцією, платник податків «В» повинен буде запросити всю інформацію (контракти, ВМД, інвойси, оплати, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності, розшифровку бізнес-процесів та іншу інформацію **про Компанії «А» та «Б»**). Справді, адже перед поданням Звіту про КО необхідно підготувати ТЦУ-документацію. А це означає, що з урахуванням норм пп. 39.4.6 ст. 39 ПКУ ми повинні вимагати у «вдячного продавця» всю цю описану вище кількість інформації. У разі її ненадання отримемо штраф за неподання Звіту про КО.

Крок 5. Якщо раптом виявиться, що Компанія «Б» придбавала товар не у «потенційно небезпечного» продавця, — не впадаймо у відчай! Адже цілком ймовірно, що в ланцюгу «виробник — наступні перепродавці — компанія «Б» посеред ланок ланцюга «затесався» якийсь суб'єкт із «офшорного списку» або «списку ОПФ». Тобто у платника податків виникає «раптова» контрольована операція з цим, віддаленим на кілька послідовних пар «продавець-покупець» «потенційно-офшорним суб'єктом». Отже, весь

ланцюг від виробника до платника податків Компанії «В» повинен бути ретельно перевірений. Складно уявити, яким чином Компанія «В» зможе переконати незалежні підприємства всього ланцюга надати необхідні дані... А особливо детальні дані щодо підприємства з «офшорного списку», яке несподівано опинилося в ланцюгу (адже йому доведеться надавати всю інформацію, необхідну для підготовки ТЦУ-документації).

Як бачимо, штраф за неподання Звіту про КО Компанії «В» практично гарантовано! До речі, не факт, що після проходження вищезазначених кроків «алгоритму пошуку контрольованості» платнику податків «В» можна заспокоїтися.

По-перше, необхідно оцінити істотність функцій, активів та ризиків у «посередника» (а також відсутність можливості здійснити такі функції/активи/ризики у самій компанії «В» і далі — по всьому ланцюгу «перепродавців»).

По-друге, такий аналіз має бути здійснений абсолютно щодо всіх придбань/продажів платника податків Компанії «В». І зовнішньоекономічні, і внутрішні, і ті, що підпадають під критерій, і не підпадають. Усі! Не зробив — штраф за неподання Звіту про КО.

ПОЗИЦІЯ ДФС

Приклад, що аналізується, та наведений алгоритм перевірки операцій на контрольованість повністю відповідають предмету двох ІПК, які розглядаються. Наведемо лише одну «резольютивну» цитату з ІПК від 08.02.2019 р. № 446/6/99-99-15-02-02-15/ІПК:

«Як зазначено у зверненні, платник податку та посередник є резидентами України, тому операції між ними не можуть розглядатися як контрольовані.

Таким чином, операції з придбання товарів платником-резидентом у нерезидента, у разі якщо право власності на такі товари переходить спочатку до іншого резидента, який не виконує істотних функцій та не використовує істотних активів, вважаються контрольованими між таким платником-резидентом та нерезидентом.

Платник-резидент у цьому випадку повинен подавати Звіт про контрольовані операції».

Отже, ситуація — повністю аналогічна прикладу.

Для експорту ситуація абсолютно аналогічна імпорту — необхідність проведення «аналізу контрольованості» призводить до жорстких наслідків для платника податків і стовідсотково гарантує стягнення з нього (як мінімум) штрафу за неподання Звіту про КО.

Вищенаведений приклад досить чітко свідчить, до яких непередбачуваних наслідків можуть призвести нещодавні зміни до ПКУ (а всього-на-всього виключено один критерій — пов'язаність). На думку автора, пп. 39.2.1.5 ст. 39 ПКУ потребує термінового коригування.