

BEPS – НОВАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ТЦУ



Вадим Собко,
керівник департаменту
трансфертного ціноутворення
АФ "Сайвена-Аудит"

Протягом 2018 року були ініційовані два кроки, які надзвичайно позитивно сприйнялися бізнес-середовищем: валютна лібералізація та заміна податку на прибуток податком на виведений капітал. Водночас передбачалось і посилення контролю в сфері нарахування та сплати податків, щоб **нові послаблення не стало** передумовою для зловживань. Фундаментом для такого контролю мала стати імплементація кроків BEPS до національного законодавства.

нального законодавства.

Фахівцями Мінфіну та Нацбанку було підготовлено проект Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування" (далі – законопроект).

Однак після затвердження Верховною Радою Закону України "Про державний бюджет на 2019 рік" стало відомо, що ні податок на виведений капітал ні кроки BEPS не були імплементовані до Податкового кодексу України. Новину важко було віднести до категорії "хороших" або "поганих". З одного боку, це означало відтермінування валютної лібералізації на невизначений термін, а з іншого – бізнес отримав ще деякий час для того, щоб максимально підготуватись до початку дії плану BEPS в Україні.

Тому в даній статті пропонуємо більш детально проаналізувати законопроект та сформулювати пропозиції, яких заходів варто вжити бізнесу вже сьогодні, аби після його прийняття уникнути негативних фінансових наслідків.

Нові суб'єкти господарювання для ТЦУ-контролю

Законопроектом пропонується визнавати контрольованими господарські операції платників єдиного податку четвертої групи з нерезидентами, які зазначені в підпунктах "а"–"г" підпункту 39.2.1.1 статті 39 "Трансфертне ціноутворення" (далі – ТЦУ) Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

Таке нововведення можна назвати очікуваним. Контролюючими органами неодноразово висловлювалась думка щодо необхідності посилення контролю за зазначеними суб'єктами господарювання, переважна більшість яких є сільськогосподарськими підприємствами. Враховуючи даний факт, можливо, і було підготовлено таке нововведення.

Також законопроектом пропонується розширити перелік критеріїв визнання осіб пов'язаними, зокрема: "Протягом календарного року понад 75 відсотків доходів господарської діяльності платника податків було отримано від операцій з постачання товарів, виконання робіт та/або надання послуг іншій юридичній особі" та "Протягом календарного року понад 75 відсотків витрат платника податків було понесено від операцій з придбання товарів, отримання робіт та/або послуг від іншої юридичної особи".

Які підводні камені приховує таке нововведення? Зазвичай платники податків вже на початку звітного року на основі пп. "а"–"г" підпункту 39.2.1.1 ПКУ з великим відсотком впевненості встановлюють, операції з якими контрагентами можуть бути контрольованими у разі дотримання вартісних критеріїв. Як наслідок, починають уважніше ставитися до таких операцій. Що ж стосується вищевказаної норми, то в окремих випадках виникає ситуація, коли ідентифікувати нового "пов'язаного контрагента" підприємство зможе одночасно з вартісними критеріями, тобто наприкінці звітного року. Як наслідок, операції з таким контрагентом можуть залишитися поза увагою системи внутрішнього контролю підприємства.

Також особливої уваги заслуговуватимуть контрагенти-нерезиденти, які не сплачують корпоративний податок. Адже положення пп. 39.2.1.1 ПКУ дозволяють платнику податків у разі сплати таким нерезидентом податку на прибуток у звітному році отримати відповідну довідку про сплату, і тоді операції визнаватимуться неконтрольованими. Багато платників податків – резидентів користуються таким правом.

Однак якщо господарські операції з таким контрагентом формуватимуть 75% доходів або витрат, то операції з ним визнаватимуться контрольованими, навіть за умови сплати ним податку на прибуток, тому що тепер він є пов'язаною особою.

Розширення переліку інформації для ТЦУ-документації

Взагалі новим законопроектом планується введення декількох типів документів: спрощена документація для послуг з низькою доданою вартістю, глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл), звіт у розрізі країн, різноманітні повідомлення. Змін зазнає і "класична" документація з трансфертного ціноутворення. І тут пропонуємо згадати лист ДФС від 31.01.2018 №365/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. У даній консультації говорилося про те, що Законом України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні", який набрав чинності 1 січня 2017 року, розширено зміст документації, яку платники податків, що здійснюють контрольовані операції, мають складати та зберігати за кожний

звітний період. Відповідно, виникало питання, які вимоги до документації, що підготовлені до дати прийняття цього Закону, і чи потрібно доповнювати їх “ новою ” інформацією? На що державна фіскальна служба відповіла: “ Отже, у разі отримання платником податків запиту про подання документації з трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій за 2013-2016 роки після 01.01.2017, подана до контролюючого органу документація має містити інформацію, визначену пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Кодексу, з урахування змін, внесених Законом № 1797 ”.

Після прийняття законопроекту у платників податків може виникнути аналогічна ситуація. І якщо всі інші норми, **найімовірніше**, стосуватимуться наступних звітних періодів, то вимоги щодо документації є ретроспективними. Чим же необхідно буде доповнювати документацію з трансфертного ціноутворення?

1. Даними про фізичних осіб, які є кінцевими бенефіціарними власниками (контролерами) платника податків. Дуже часто обов'язок щодо складання документації покладається на бухгалтера підприємства, який може не володіти інформацією про кінцевих бенефіціарів. Водночас розкриття інформації про них може призвести до появи в підприємства нових пов'язаних осіб (наприклад опосередковане володіння). Тому з урахуванням цієї норми підприємствам необхідно вже сьогодні проаналізувати можливі фіскальні наслідки, які можуть виникнути у разі розкриття інформації про бенефіціарів.

2. Описом контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції. Щоб зрозуміти можливі ризики цього пункту, пропонуємо розглянути приклад: ТОВ “Альфа” виробляє продукцію, реалізацією якої займається торговельне підприємство “Альфа-торг”. Останнім було здійснено експорт продукції компанії, яка зареєстрована на Кіпрі. Відповідно, в “Альфа-торг” виникає контрольована операція. За результатами проведеного функціонального аналізу “Альфа-торг” було обрано як досліджувану сторону. Аналіз проводився за методом “витрати плюс”, в результаті чого було встановлено, що валова рентабельність собівартості контрольованих операцій перебуває в межах ринкового діапазону рентабельності.

У разі необхідності розкриття інформації про ланцюг постачання в документації з трансфертного ціноутворення підприємству “Альфа-торг” необхідно буде показати інформацію починаючи від закупівлі сировини і закінчуючи продажем продукції кінцевому споживачу. У результаті розкриття цієї інформації може бути встановлено, що в підприємства “Альфа” періодично спостерігається брак оборотних коштів, тому процедуру закупівлі сировини для виробництва здійснює “Альфа-торг”.

Операція із закупівлі сировини додає підприємству “Альфа-торг” низку суттєвих функцій і ризиків, внаслідок чого воно більше не може розглядатись як досліджувана сторона під час здійснення економічного аналізу контрольованої операції. Як наслідок, її відповідність принципу “витягнутої руки” тепер встановлюватиметься на основі фінансових показників кіпрської компанії за методом чистого прибутку. Було встановлено, що чиста рентабельність перебуває поза межами ринкового діапазону рентабельності, що призводить до збільшення податкових зобов'язань для “Альфа-торг”.

Отже, даний приклад яскраво демонструє ситуацію, коли відкриття додаткової інформації щодо контрольованих операцій, здійснених у попередніх звітних періодах, призводить до необхідності коригувань зобов'язань із податку на прибуток.

Окрім цього, в ланцюгу постачання може бути розкрита інформація, яка буде викликати в контролюючого органу підозру щодо наявності в платника податків інших “прихованих пов'язаних осіб”. Наприклад, якщо б “Альфа-торг” здійснювало закупівлю сировини за умовами, які не характерні для непов'язаних осіб та практики звичайного ділового обороту.

3. Описом операцій із придбання робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, який має містити обґрунтування економічної доцільності (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення контрольованої операції) і наявності ділової мети їхнього придбання. Для того щоб зрозуміти, що законодавець має на увазі під терміном економічна доцільність варто звернути увагу на пункти 39.2.1.10 та 39.2.1.11 законопроекту: “Контролюючий орган під час визначення обсягу оподаткованого прибутку платника податків, який здійснює контрольовані операції, має право не враховувати для цілей розрахунку податкових зобов'язань такого платника податків фінансові та економічні результати контрольованих операцій у разі одного з таких випадків:

- відсутня розумна економічна причина (ділова мета) здійснення таких операцій;
- проведення операції не передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому;
- головною ціллю або однією із головних цілей контрольованих операцій є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків.

Господарська операція вважається такою, що має розумну економічну причину (економічну вигоду) та ділову мету у тому випадку, якщо в зіставних умовах незалежна особа була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб з метою отримання економічної вигоди та/або сплатити відповідну вартість”.

Зазначена норма є достатньо дискреційною. Враховуючи практику проведення перевірок органами ДФС, можна спрогнозувати, що будь-яка контрольована операція може бути трактована як така, що не має ділової мети та спрямована на ухилення від сплати податків. А чітких критеріїв визначення операції як такої, що мала ділову мету, законопроектом не передбачено.

Тому платникам податків необхідно буде додатково проаналізувати операції попередніх років, можливо, розробити систему економічних показників, які б підтверджували економічну доцільність.

Особливо небезпечною є дана норма щодо контрольованих операцій, які здійснюватимуться протягом останнього звітного року перед перевіркою. Адже фінансові показники, які підтверджували би позитивний економічний ефект від таких операцій, будуть ще не сформовані (наприклад, збільшення обсягу реалізації продукції внаслідок отримання права на використання торговельної марки).

4. Обґрунтуванням використання під час визначення діапазону рентабельності інформації за декілька податкових періодів та розрахунком середньозваженого показника рентабельності. Зазначена норма може бути небезпечною для тих платників, хто здійснив розрахунок середньозваженого показника лише з метою “потрапляння в діапазон”, коли розрахунок рентабельності на основі даних за звітний період призводив до необхідності коригування податкових зобов'язань. У такому разі підприємству необхідно буде підготувати якісне обґрунтування, чому використання середньозваженого показника було більш доцільним та репрезентативним.

Законопроект містить ще багато суперечливих норм, обговорення яких є темою для наступних статей. Попри те, що його прийняття було знову відкладено, потрібно розуміти, що це лише питання часу. Тому оцінку ризиків та управління ними потрібно здійснювати вже сьогодні, щоб завтра не боротися з негативними наслідками.