

ТЦО: угрозы критерия независимости

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

Начался новый год, а с ним и новости в налоговом законодательстве. Среди прочего, поменялись и ТЦО-нормы: некоторые (например, увеличение стоимостных критериев) изменились в лучшую сторону, некоторые — в худшую. Но есть нормы, по которым сразу и не скажешь, какие опасности они несут. Одну такую — устанавливающую критерий независимости — и рассмотрим.

Критерий независимости — что это за зверь?

Итак, в свежих изменениях в **НКУ**, внесенных **Законом № 1797⁽¹⁾**, есть норма, которая может привести к серьезнейшим негативным последствиям для многих крупных предприятий Украины, более того — для целых отраслей экономики.

В новом пп.39.3.2.9 ст.39 **НКУ** приведены условия (критерии), одновременное соблюдение которых указывает на возможность использования информации о сопоставимых юридических лицах для расчета финансовых показателей, указанных в пп.39.3.2.5 этой статьи. В качестве одного из критериев назван, в частности, следующий: «если сопоставимое юридическое лицо не владеет прямо и/или опосредствованно корпоративными правами другого юридического лица с долей такого участия более 20 процентов или не имеет в качестве участника (акционера) юридическое лицо с долей прямого (опосредствованного) участия более 20 процентов».

Этот критерий получил название «критерий независимости». Его идея состоит в следующем.

Как известно, налоговый контроль по ТЦО является мерой борьбы государства с офшорными схемами, когда налоговая база в целях минимизации налогообложения переносится налогоплательщиком на связанных лиц, расположенных в низконалоговых юрисдикциях. Для борьбы с такими схемами ГФС (или сам налогоплательщик) доначисляет налог на прибыль в случае, если цена в контролируемых операциях отличается от цены, соответствующей принципу «вытянутой руки». Одним из критериев «связанности» лиц является владение корпоративными правами другого лица в размере 20 и более процентов (см. пп.14.1.159 ст.14 **НКУ**).

Норма пп.39.3.2.9 ст.39 **НКУ** направлена именно на исключение из разрешенных источников ин-

формации данных обо всех конкурентах, имеющих связанных лиц. Идея логична: мы не должны сравнивать свою контролируемую операцию с подобными, но ЧУЖИМИ контролируемыми операциями.

Кто хоть единожды разрабатывал документацию по ТЦО, тот в курсе, что наиболее сложный вопрос — вопрос поиска информации. Найти ее сложно, иногда — чрезвычайно сложно... А в рассматриваемой норме закона мы сталкиваемся с ситуацией, когда депутаты, выливая воду, вместе с ней выплеснули и ребенка... Нам предлагают резко сократить количество источников информации. Действительно, ведь из «разрешенной информации» исключаются данные АБСОЛЮТНО по ВСЕМ предприятиям, имеющим в собственности более 20% доли в уставном капитале любого другого предприятия или же имеющим собственником другое предприятие (более 20% доли в уставном капитале).

При этом никоим образом не учитывается, участвуют ли данные связанные лица в контролируемой операции. Например, если налогоплательщик, осуществляющий контролируемую операцию, имеет дочернее предприятие — небольшой магазин, осуществляющий розничную торговлю исключительно на территории Украины, — этого уже достаточно, чтобы информация о таком предприятии была исключена из «разрешенной для анализа». И это несмотря на то, что связанное лицо никогда не принимало участия в контролируемых операциях.

Риски критерия независимости

Для расчета цены контролируемой операции, соответствующей принципу «вытянутой руки», **НКУ** предлагает пять методов, а именно (п.39.3 ст.39):

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

Первый и пятый методы имеют очень узкую зону применения, поэтому в Украине наиболее широко используются методы (особенно четвертый), основанные на анализе рентабельностей. Выбор метода обуславливается очень большими сложностями получения сравнительной информации. Фактически можно говорить, что единственная доступная информация — это финансовая отчетность (баланс, отчет о финансовых результатах) конкурентов (предприятий, занимающихся аналогичной хозяйственной деятельностью в соответствии с кодами КВЭД). Такую информацию ►

⁽¹⁾ Закон Украины от 21.12.2016 г. № 1797-VII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины по улучшению инвестиционного климата в Украине» (прим. ред.).

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

обычно берут из специализированных баз данных RUSLANA, AMADEUS, SPARK. Наиболее широкий спектр украинских предприятий (около 3 млн) представлен в базе RUSLANA (на которой и будут ниже показаны последствия введения вышеуказанной нормы закона).

Итак, наиболее сложным вопросом для составления ТЦО-документации, расчета цены, соответствующей принципу «вытянутой руки», является поиск информации. Предлагаемая норма пп.39.3.2.9 ст.39 **НКУ** резко уменьшает объем дозволенной для анализа информации, причем для всей экономики Украины.

Это видно из проведенного автором анализа (с учетом нового стоимостного критерия, установленного в пп.39.3.2.9 ст.39 **НКУ**, оборот предприятий должен превышать 150 млн грн.).

База данных RUSLANA предоставляет следующее:

- ♦ всего конкурентных предприятий с оборотом свыше 150 млн грн., не «стартапов» и не убыточных, во всех отраслях экономики Украины без учета критерия независимости около 5500;

- ♦ после введения критерия независимости их количество становится равным 1500 предприятий. Таким образом, количество разрешенных для анализа предприятий-конкурентов снижается почти в 4 раза (для ВСЕЙ экономики Украины). При этом если проводить анализ в разрезе отраслей экономики, возникает ситуация, когда предприятия целой отрасли не будут иметь НИ ЕДИНОГО разрешенного для анализа конкурента (ниже приведен такой пример для кондитерской отрасли).

То есть для целых отраслей возникает следующая ситуация:

- ♦ предприятия обязаны сделать расчет цены, соответствующей принципу «вытянутой руки», и доначислить ТЦО-налог;

- ♦ предприятия не имеют возможности провести такой расчет, поскольку использовать информацию о конкурентах прямо запрещено новой редакцией пп.39.3.2.9 ст.39 **НКУ**.

А теперь на цифрах...

Ниже показаны расчеты для кондитерской отрасли на примере Корпорации «Р»⁽²⁾. При этом:

- ♦ поскольку выпускаемая продукция Корпорации «Р» очень разнообразна и совершенно отличается от продукции предприятий-конкурентов, мы не можем применить метод сравнительной неконтролируемой цены;

- ♦ в целях анализа возможности применения других методов, основанных на рентабельностях, проведена выборка всех предприятий-конкурентов в отношении соблюдения следующих критериев:

⁽²⁾Автор проводила расчеты для реального отечественного предприятия, название которого в статье опущено (прим. ред.).

| Название критерия | Количество предприятий, удовлетворяющих критерий, шт. |
|--|---|
| Выручка от реализации — более 150 млн грн. | 5456 |
| Отсутствие убытка по данным финотчетности за последний год | 3393 |
| Вид деятельности по КВЭД ДК 009:2010: производство какао, шоколада и сахаристых кондитерских изделий | 11 |
| Независимость (отсутствие доли в уставном капитале более 20%) | 0 |

Обращаем внимание, что анализ проводился по **2941732** предприятиями Украины (то есть были охвачены все украинские предприятия).

До введения критерия независимости для анализа рентабельностей в кондитерской отрасли могут применяться данные 11 предприятий. После постановки фильтра «критерий независимости» мы получаем «0» (ноль) предприятий-конкурентов, информация по которым разрешена для анализа. И все вышеуказанные предприятия попадают в «зону безысходности».

То есть Корпорация «Р» (а также любое другое предприятие кондитерской отрасли) не сможет провести расчет цены, соответствующей принципу «вытянутой руки», поскольку Налоговым кодексом запрещено использовать информацию обо всех конкурентах.

Резюме

Итак, мы получили ситуацию, когда предприятия многих отраслей экономики, которые обязаны подготовить ТЦО-документацию, составить Отчет о контролируемых операциях, определить цену по принципу «вытянутой руки» и доначислить ТЦО-налог, не смогут этого сделать из-за прямого запрета на использование финансовой информации о своих конкурентах.

В целом же, автором проведен анализ для всех предприятий/отраслей Украины. Ситуация везде приблизительно одинаковая — либо полная невозможность анализа конкурентов (нулевая выборка), либо резкое сокращение количества конкурентов, участие которых возможно для анализа.

Автор является руководителем рабочей группы по вопросам ТЦО, КИК, BEPS Налогового комитета Общественного совета при ГФС. В конце прошлого года, когда вступивший в силу **Закон № 1797** был еще законопроектом, рабочей группой были разосланы письма в Ассоциации, объединяющие предприятия различных отраслей Украины. Некоторые ответы уже пришли. Предприятия соглашаются с выводом, на котором настаивает автор: внедрение критерия независимости делает для многих предприятий невозможным создание ТЦО-документации, а также выполнение других норм **НКУ** по ТЦО. ■