

ПО СЛЕДАМ БРЕМЕНСКИХ МУЗЫКАНТОВ, или ТЦО-2018

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

Т ЦО-изменения с 1 января 2018 года вводятся Законом № 2245⁽¹⁾. Мы привыкли к постоянным предновогодним налоговым «встряскам», без них как-то и жизнь скучна, и блеска в глазах нет...

Давайте посмотрим, что нам принесет в этом году Желтая Собака. Разложим пасьянс... Как в старом мультике о бременских музыкантах.

Связанность лиц: новые критерии

*Говорят, мы бяки-буки,
Как выносит нас земля?
Дайте, что ли, карты в руки
Погодать на короля...*

На языке трансфертного ценообразования «бяки-буки» — это новые субъекты ТЦО (такие они по определению, поскольку подозреваются в перетягивании налоговой базы и агрессивном налоговом планировании). А «король» в нашем случае — это конечный бенефициарный собственник (контролер). «Свитой короля» будут прочие связанные лица...

Начнем с «**короля**» и его приближенных. В привязке к ТЦО-нововведениям это означает, что появились новые критерии связанности лиц. Закон № 2245 внес изменения в пп.14.1.159 ст.14 НКУ, в соответствии с которыми связанными лицами будут считаться также:

- ♦ юридические лица, у которых конечным бенефициарным собственником («королем») является одно и то же физическое лицо;
- ♦ физическое лицо и юридическое лицо, в случае если такое физическое лицо является конечным бенефициарным собственником («королем») такого юридического лица.

Очень важные нововведения. Мы давно говорили о том, что в налоговое право Украины все

⁽¹⁾ Закон Украины от 07.12.2017 г. № 2245-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины в части обеспечения сбалансированности бюджетных поступлений в 2018 году» (прим. ред.).

⁽²⁾ Подробнее см.: Лепетюк А. Трансфертное ценообразование: договоры о согласовании цен в эпоху БЭПС // Бухгалтерия. — 2016. — № 47. — С.15–17; Лобко С., Михайленко Д. БЭПС: что это и чем чревато? // Бухгалтерия. — 2017. — № 48. — С.8–11 (прим. ред.).

больше будут входить нормы BEPS⁽²⁾. Раскрытие информации о бенефициарах станет самым обычным делом. И вот — первые ласточки.

Налогоплательщикам следует обратить особое внимание на эти нормы (ведь достаточно часто встречаются ситуации, когда «король» так засекречен, что даже самые осведомленные подданные — те же главбухи — не знают точно личности бенефициаров). Сейчас эту информацию нужно раскрыть. Ведь иначе можно прийти к неверным выводам — об отсутствии контролируемых операций (которые по факту существуют). А это означает риски. Один лишь постоянно растущий штраф за непредставление Отчета о контролируемых операциях чего стоит...

Это самые важные, но не единственные из новых критериев связанности. Еще добавились критерии, формирующие «**свиту короля**»:

- ♦ осуществление полномочий единоличного исполнительного органа юридических лиц одним и тем же лицом;
- ♦ связанность физического лица с другими лицами (тогда такие лица признаются связанными между собой).

Относительно этих новых критериев сказать особо нечего — они вполне логичны. Просто когда-то, торопясь внедрить в Украине ТЦО, законодатель эти критерии неаккуратно пропустил. Сейчас прореху в Кодексе залатали, исправив нечеткость.

Также важно следующее: в новой редакции пп.20.1.40¹ ст.20 НКУ появилось право налоговиков «*обращаться в суд относительно признания лиц связанными на основе фактов и обстоятельств, что одно лицо осуществляло фактический контроль за бизнес-решениями другого юридического лица и/или что то же физическое или юридическое лицо осуществляло фактический контроль за бизнес-решениями каждого юридического лица*». В совокупности с вышеприведенной нормой о признании физического лица связанным с другим лицом вполне может образоваться довольно неожиданная цепочка связанных лиц, не учтенная при налоговом планировании.

И, наконец, о «**бяхах-буках**»... То есть о совсем новых субъектах ТЦО. Здесь можно выделить два момента. Первый — изменения в пп.«г» пп.39.2.1.1 ст.39 НКУ. Этот подпункт дополнен следующим абзацем: «*При внесении изменений*»▶

в перечень организационно-правовых форм нерезидентов в разрезе государств (территорий), утвержденный Кабинетом Министров Украины в соответствии с этим подпунктом, они вступают в силу с 1 января отчетного года, следующего за календарным годом, в котором внесены такие изменения».

За данную норму заинтересованные лица очень боролись. Основная идея — налогоплательщику нужно планировать свою деятельность. Нельзя вводить новые правила игры/налогообложения «с завтрашнего дня». Правда, налоговики все же успели запрыгнуть в последний вагон. В самом конце декабря Постановлением № 1045⁽³⁾ были внесены изменения в данный перечень. И получилось так: Закон № 2245 **еще** не был подписан Президентом, а Постановление **уже** было опубликовано (правда, оба нормативных документа начали действовать с 1 января 2018 года). Так что в новом, 2018 году будем жить с обновленным перечнем. А значит, нужно проверить своих контрагентов — возможно, есть кто-то из вновь выявленных субъектов хозяйствования, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях.

Второй момент — пп.«г» пп.39.2.1.1 и пп.39.2.1.7 ст.39 НКУ: начиная с 2018 года контролируемые операции также будут «*хозяйственные операции, осуществляемые между нерезидентом и его постоянным представительством в Украине*». Естественно, при выполнении одного стоимостного критерия (объем операции между нерезидентом и постоянным представительством, за вычетом косвенных налогов, составляет свыше 10 млн грн.).

Вот и закончилась неразбериха в вопросе, считать или не считать контролируемыми операции постоянного представительства с «мамой-нерезидентом». Полку ТЦО-субъектов прибыло. И это прибавление — достаточно значительное.

Другие изменения

*Завтра дальняя дорога
Выпадает королю.
У него деньжонок много,
А я денежки люблю...*

А, собственно, сколько это — «деньжонок много»? Для ответа на этот вопрос нужно рассмотреть стоимостные критерии, действующие в целях определения операции контролируемой.

Их два. И они не изменились. Почти...

Итак, в новой редакции пп.39.2.1.7 ст.39 НКУ приведены два критерия, при одновременном выполнении которых операции будут считаться контролируемыми, а именно:

♦ годовой доход налогоплательщика от любой деятельности, определенный по правилам бухгалтерского учета, превышает 150 млн грн. (за вычетом косвенных налогов) за соответствующий налоговый (отчетный) год;

♦ объем таких хозяйственных операций налогоплательщика с каждым контрагентом, определенный по правилам бухгалтерского учета, превышает 10 млн грн. (за вычетом косвенных налогов) за соответствующий налоговый (отчетный) год.

Казалось бы, все как и раньше.

Ан нет, дьявол кроется в деталях. В данном случае — в обновленном пп.39.2.1.9 ст.39 НКУ, в соответствии с которым «*объем хозяйственных операций налогоплательщика для целей подпункта 39.2.1.7 этого подпункта рассчитывается по ценам, соответствующим принципу “вытянутой руки”*»...

Что это означает и чем грозит налогоплательщику? Это означает, что во многих случаях (когда по данным бухгалтерского учета объем хозяйственных операций с «подозрительным» контрагентом не дотягивает до 10 млн грн.) предприятие сразу (до проведения экономического и функционально-рискового анализа и до подготовки основной части ТЦО-документации) не сможет точно сказать, есть у него контролируемые операции или нет.

Безусловно, новость неприятная. Для многих предприятий, объем операций которых «пограничный», не знать, являются ли операции контролируемыми до тех пор, пока не проведены сложнейшие расчеты, очень критично. Хотя бы с точки зрения того, чтобы определиться, сдавать или не сдавать «многoshтрафный» Отчет о контролируемых операциях.

Единственным утешением для предприятий с такими «пограничными» хозяйственными операциями может служить вот что. В случае если ТЦО-документация подготовлена, но операции оказались **не**контролируемыми, труд не пропадет. Ведь документация может быть использована и для целей пп.140.5.4, 140.5.6 ст.140 НКУ.

Кстати, о документации. В очередной раз внесены изменения, регламентирующие ее объем и количество информации, которая в ней должна быть отражена (пп.39.4.6 ст.39 НКУ).

На первый взгляд, новаций не так много. В частности:

⁽³⁾ Постановление КМУ от 27.12.2017 г. № 1045 «Об утверждении перечня государств (территорий), соответствующих критериям, установленным подпунктом 39.2.1.2 подпункта 39.2.1 пункта 39.2 статьи 39 Налогового кодекса Украины, и признании утратившим силу распоряжения Кабинета Министров Украины от 16 сентября 2015 г. № 977» (прим. ред.).

♦ нужно будет указывать данные о лице (лицах), являющемся стороной контролируемой операции, и о связанных лицах налогоплательщика — как в периоде осуществления контролируемой операции, так и на дату представления документации;

♦ к описанию организационной структуры налогоплательщика нужно будет приложить информацию об общей численности работников (также в разрезе отдельных подразделений предприятия) по состоянию на дату операции или на конец отчетного периода.

Действительно, изменений немного. Но необходимо учесть следующее: эти данные должны быть внесены в **каждый** массив документации за **все** предыдущие периоды (за 7 лет). Ведь документация, даже оформленная в 2014 году, должна быть представлена на запрос налоговиков в том увеличенном объеме, который регламентирован пп.39.4.6 ст.39 в редакции НКУ, действующей на дату представления (а не составления!) документации.

И еще. В пп.39.4.6 ст.39 появился новый абзац: *«Финансовые показатели, использовавшиеся при расчете показателей рентабельности контролируемой операции, должны быть подтверждены данными бухгалтерского учета и финансовой отчетности стороны контролируемой операции, которая исследовалась согласно подпункту 39.3.2.7 подпункта 39.3.2 пункта 39.3 этой статьи».*

Фактически данная норма обязывает включать в состав документации как минимум Баланс и Отчет о финансовых результатах компании — тестируемой стороны. Причем практически всегда (за исключением тех случаев, когда будет применен метод сравнительной неконтролируемой цены). Честно говоря, как правило, копии финансовой отчетности уже включались в состав документации (уже сейчас ТЦО-документация — многотомный труд, часто на уровне докторской диссертации). Но опять же — нужно все перепроверить и уже сегодня заполнить возможные пробелы в виде нехватки затребованных документов в документации, составленной за предыдущие годы.

И еще один нюанс. В процитированном абзаце не сказано, что следует просто приложить Баланс и Отчет о финансовых результатах. Нужно подтвердить *«финансовые показатели, использовавшиеся при расчете показателей рентабельности контролируемой операции».* Однако очень часто такие финансовые показатели появляются не сразу, а в результате длительного (иногда — многоступенчатого) процесса сегментирования — выделения «сегмента контролируемой операции». И для проведения таких расчетов по сегментированию анализируются и учетная политика пред-

приятия, и данные бухгалтерского учета, и пр. Автор уже давно включает в состав документации множество распечаток, отражающих бухгалтерский учет: аналитику счетов, анализ контрагентов, субконто и т.п. Вероятно (хоть это прямо и не написано в НКУ), нужно посоветовать делать это всем. Ведь видно, как **ежегодно** появляются новые требования к объему документации, составленной до 7 лет назад. Поэтому имеет смысл постараться уже **сегодня** предугадать то, что будут требовать **через 7 лет**. Сделать это **можно** (то есть составить максимально подробную документацию с учетом прогнозов и предсказаний). Будьте немного волшебником, немного прорицателем, немного магом!

ТЦО-проверки

*Королева карта бита,
Бит и весь его отряд.
Дело будет шито-крыто,
Карты правду говорят...*

Это уже о проверках... Что делать налогоплательщику, чтоб противостоять этому «карта бита» и «шито-крыто»?

О наиболее важном — правильном определении контролируемых операций и подготовке качественной документации — сказано выше. Но в Законе № 2245 есть еще две нормы, на которые необходимо обратить внимание налогоплательщику с целью снижения рисков общения с проверяющими.

Первая — изменение, внесенное в абзац третий пп.75.1.2 ст.75 НКУ: *«Не может являться методом плановой документальной проверки вопрос соблюдения налогоплательщиком принципа «вытянутой руки», кроме случаев проверки соблюдения налогоплательщиком требований подпунктов 140.5.4, 140.5.6 пункта 140.5 статьи 140 настоящего Кодекса».*

Это значит, что налоговиков, прибывших для проведения обычной плановой проверки, к проверке ТЦО **допускать не нужно!** Документы **представлять не нужно!** Ни под каким соусом! Это разные виды проверок. Пусть проверяют «обычные» вопросы — исчисление налога на прибыль, НДС, НДФЛ и т.п.

Но! Здесь нужно быть аккуратными и предельно точными, ведь обычный **недопуск к проверке** чреват отрицательными последствиями. Пригласите на «церемонию» недопуска к проверке ТЦО юриста, чтобы пройти по лезвию ножа без негативных нюансов.

Вторая. Для начала процитируем новую редакцию п.44.3 ст.44 НКУ, а потом уже дадим ре-

комендации. Итак, согласно п.44.3 ст.44 НКУ: *«Налогоплательщики обязаны обеспечить хранение документов, определенных пунктом 44.1 этой статьи, а также документов, связанных с выполнением требований законодательства, контролирующими органами, в течение не менее 1095 дней (2555 дней — для документов и информации, необходимой для осуществления налогового контроля за трансфертным ценообразованием в соответствии со статьей 39 настоящего Кодекса) со дня представления налоговой отчетности, для составления которой используются указанные документы, а в случае ее непредставления — с предусмотренного настоящим Кодексом предельного срока представления такой отчетности».*

То есть налогоплательщики должны 2555 дней хранить документы и информацию, необходимую для осуществления налогового ТЦО-контроля. Давайте определимся со списком таких документов. Что именно нужно хранить 7 лет? По мнению автора, все бухгалтерские документы предприятия, подпадающие под ТЦО.

Поясним эту точку зрения. Если существуют очень высокие (по суммам штрафов и другим последствиям) риски, они должны быть учтены всегда, даже если вероятность «рискового» события невелика. И должны быть приняты меры, как минимум, для снижения таких рисков. Согласитесь, нецелесообразно строить дом на склоне вулкана, даже если известно, что он извергается не чаще чем один раз в два столетия.

ТЦО — высокорисковая зона. Как в Украине, так и в других странах. Именно в этой зоне ожидаются (во всем мире) самые жесткие и дорогостоящие (по сумме доначислений и штрафов) судебные процессы в сфере налогообложения. Это

тот самый вулкан, возможное извержение которого обязательно нужно учесть. И принять меры для снижения рисков.

ТЦО-проверка может прийти через 7 лет. Понятно, что нужно хранить все тома документации за эти годы. Здесь вопросов нет... Теперь вспомним, что каждый год в НКУ добавляется требование о дополнительном, новом объеме ТЦО-документации (причем уже сделанной 7 лет назад). Где гарантия, что сегодня вы утилизируете бухгалтерские документы, которым уже 5 лет (и которые вроде бы не относятся к ТЦО), а через год в НКУ не будут внесены изменения, требующие включить в состав документации (задним числом!) информацию, содержащуюся именно в этих утилизированных документах?

Идем далее. Очень часто (при расчете рентабельностей, а это четыре метода из пяти) налогоплательщик использует данные бухгалтерского учета. Например, значение себестоимости реализованной продукции. Себестоимость — штука разнородная. В состав себестоимости входит куча составляющих: и стоимость использованных материалов, и начисленная амортизация, и зарплата персонала, и много другого. Все это подтверждается первичными документами. Что будете делать, если налоговый, проверяющий ТЦО, попросит документально подтвердить себестоимость, а вы уже эти документы уничтожили? Подчеркнем еще раз: ТЦО — зона высокого риска. Жизненно важно, как минимум, эти риски не увеличить. Поэтому следует хранить нужные документы — все и в течение 2555 дней...

Но это все — потом. А пока...

*Ночь пройдет, наступит утро ясное.
Знаю, счастье нас с тобой ждет.
Ночь пройдет, пройдет пора ненастная,
Солнце взойдет!* ■