

Викуп частки СФ — контрольована операція?

ВІД РЕДАКЦІЇ

Викуп підприємством частки статутного фонду засновника-нерезидента розглядається як операція з пов'язаною особою — нерезидентом і може визнаватися контрольованою. До такого висновку ДФС дійшла у ІПК від 29.10.2018 р. № 4616/6/99-99-15-02-02-15/ІПК.

Водночас експерти нагадують, що операції вважаються контрольованими за умови одночасної наявності всіх критеріїв контрольованості. Тож для з'ясування цього питання треба визначити, чи впливає така операція на об'єкт оподаткування (с. 15)



ДЕРЖАВНА
ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА
УКРАЇНИ

Викуп частки СФ — контрольована операція

Індивідуальна податкова консультація
від 29.10.2018 р. № 4616/6/99-99-15-02-02-15/ІПК

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо окремих питань трансфертного ціноутворення та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), у межах компетенції повідомляє таке.

Щодо включення до вартісного критерію контрольованої операції сум заборгованості, яка була списана шляхом прощення боргу

Абзацом першим пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу встановлено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають згідно з положеннями Кодексу.

Відповідно до пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні) і 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, 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;
- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгал-

терського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Відповідно до пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу 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 пп. 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу;

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 пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, 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 у розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до пп. 39.2.1.4 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, доку-

ментально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно:

- операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
- операції з надання послуг;
- операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
- операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

Пунктом 15 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, визначено, що доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Крім того, згідно з п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20, якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Отже, сума прощеного/списаного боргу впливає на фінансовий результат до оподаткування, тобто на об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Таким чином, операція платника податку — резидента з прощення/списання суми заборгованості за операціями з нерезидентом, що є пов'язаною з резидентом особою, чи є резидентом країни з переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, чи його організаційно-правова форма включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, або ж такі операції здійснювались через

комісіонерів-нерезидентів, підпадає під визначення контрольованої та підлягає відображенню у звіті про контрольовані операції за умови досягнення критеріїв, встановлених пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Щодо визнання операцій із придбання частки у власному капіталі у засновника-нерезидента, зареєстрованого в Швейцарії

Відповідно до п. 5 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Тобто операції із зростання капіталу за рахунок внесків учасників не підпадають під визначення контрольованих.

Водночас абзацом «а» пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу передбачено, що у разі якщо одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків, то такі юридичні особи є пов'язаними особами.

Господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами — нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених пп. 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, є контрольованими операціями (абзац «а» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу).

Оскільки на момент викупу частки статутного фонду підприємством частка нерезидента становила 71 %, то така операція розглядається як операція з пов'язаною особою — нерезидентом, і за умови досягнення критеріїв пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу операція з викупу частки статутного фонду буде визнаватися контрольованою.

Згідно з п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

**ТОЧКА
ЗОРУ**

Викуп частки СФ — поза ТЦУ-контролем

Володимир РУДЕНКО, керівник інформаційно-аналітичного департаменту АФ

Іноколи у акціонерних товариствах може виникнути необхідність викупу у своїх акціонерів акцій власної емісії. Інші господарські товариства за необхідності також можуть викупувати у своїх засновників їх частки у власному капіталі товариства (далі — частки).

Операції з корпоративними правами входять до переліку контрольованих операцій (пп. 39.2.1.4 ст. 39 ПКУ). В ІПК від 29.10.2018 р. № 4616/6/99-99-15-02-02-15/ІПК фахівці ДФС роз'яснюють умови визнання операції контрольованою в разі викупу частки у власному капіталі у засновника-нерезидента, зареєстрованого в Швейцарії. За логікою податківців, викуп

у пов'язаної особи, яка володіє 71 % статутного фонду, при досягненні вартісних критеріїв, встановлених пп. 39.2.1.7 ст. 39 ПКУ, буде визнаватися контрольованою операцією.

На нашу думку, цей висновок є спірним з таких причин.

Як відомо, за правилами трансфертного ціноутворення (далі — ТЦУ), встановленими ст. 39 ПКУ, операції вважаються контрольованими за умови одночасної наявності всіх критеріїв контрольованості:

- як мінімум одного із критеріїв, що характеризують статус нерезидента. У нашому випадку таким критерієм є пов'язаність нерезидента;
- двох вартісних критеріїв, які згадуються в ІПК;
- критерію впливу операції на об'єкт оподаткування податком на прибуток (пп. 39.2.1.4 ст. 39 ПКУ).

У аналізованій ІПК останній критерій «випав» з поля зору авторів консультації. Водночас в численних консультаціях і листах ДФС зазначається що: «...*визначальною умовою для визнання операцій контрольованими є вплив таких операцій на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків*». Тобто без наявності такого впливу операція не може вважатися контрольованою.

Тож для отримання правильної відповіді треба з'ясувати, чи впливає аналізована операція на об'єкт оподаткування. Для цього розглянемо, як викуп частки у нерезидента-засновника відображають в бухгалтерському обліку.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (**за винятком зростання зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників підприємства**), за умови, що оцінка може бути достовірно визначена (п. 5 ПБО 15).

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (**за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками**), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (п. 6 розділу «Визнання витрат» ПБО 16).

Наведені норми бухгалтерських стандартів виключають операції з власним капіталом з числа операцій, які впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Операція із викупу частки у нерезидента впливає, з одного боку, на збільшення вилученого капіталу, а з іншого — на зменшення активів товариства. Сума вилученого капіталу відображається на рахунок 45 «Вилучений капітал» (субрахунок 452) згідно з п. 2.46 Мето-

дрекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433, за фактичною собівартістю частки, яку викуплено у засновника-нерезидента. Бухгалтерське проведення даної операції Дт 452 — Кт 312 не використовує рахунки класів 7 та 9, які застосовуються при визначенні фінансового результату та об'єкта оподаткування.

Таким чином, операція з викупу резидентом частки у власному капіталі, яка належить засновнику-нерезиденту, ніяк не впливає на об'єкт оподаткування, внаслідок чого така операція не може бути визнана контрольованою та не повинна включатися у Звіт про контрольовані операції суб'єкта господарювання.

Щодо першого питання консультації з визнання контрольованою операції з прощення суми заборгованості за операціями з нерезидентом, то тут позиція податківців є абсолютно вірною. Сума боргу у цьому випадку є доходом боржника, а отже, впливає на фінансовий результат до оподаткування та на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Тому за наявності одного із статусних критеріїв та за умови досягнення вартісних критеріїв така операція вважається контрольованою і як всі контрольовані операції підлягає включенню у Звіт про контрольовані операції за відповідний податковий (звітний) рік.

Разом з тим у сумлінних платників податків виникнуть складнощі щодо визначення відповідності умов даної контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Згідно з пп. 39.1.2 ст. 39 ПКУ «...*обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, які застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях*». Практика показує, що отримати інформацію про співставні неконтрольовані операції з прощення боргових зобов'язань майже неможливо. Навіть, якщо такі дані знайдуться, то незрозуміло що треба виявити під час ТЦУ-аналізу такої операції.

Припустимо, що у співставних операціях нерезиденти простили (фактично подарували) значно більші суми боргу, ніж у нашому випадку. Тоді формально за діючими ТЦУ-правилами боржник повинен донарахувати собі податок на прибуток. Звучить якось дивно. Також незрозуміло, за допомогою якого з методів, визначених п. 39.3 ст. 39 ПКУ, можна встановлювати відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» у такому випадку. Ці питання часто обговорюються у експертному середовищі. Хотілося б отримати відповіді на них від ДФС.