

17.07.2015 – 23.07.2015, № 27

АКТУАЛЬНО

Главная статья

[Налоговая реформа: первые результаты и дальнейшие ожидания](#)

Компетентное мнение

[Консультация по взаимоотношениям с контролирующими органами](#)

[Налоговый кредит по-новому](#)

[Штрафные санкции за несвоевременную регистрацию документов](#)

Судебный взгляд

[Фиктивные операции в 2015 году: судебная практика](#)

[Последняя судебная практика, связанная с фиктивностью операций](#)

Операции с нерезидентами из низконалоговых юрисдикций

Правила о трансфертном ценообразовании кажутся более привлекательными теперь, когда в результате налоговой реформы режим работы с нерезидентами из низконалоговых юрисдикций был во многих аспектах ужесточен.

Согласно новым правилам (пп. 140.5.4 и 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 НК), допускающим несколько исключений, финансовый результат при наличии неконтролируемых операций с нерезидентами из низконалоговых юрисдикций подлежит увеличению:

- на сумму 30 % стоимости приобретенных у таких лиц товаров, в том числе необоротных активов, работ и услуг,
- на сумму расходов по начислению роялти в полном объеме.

В связи с тем, что в перечне низконалоговых юрисдикций ([приложение к распоряжению Кабинета Министров Украины от 14.05.2015 г. № 449-р](#)) оказались не только офшоры, но и неофшорные, вполне благополучные в плане налогового режима страны, с которыми украинские компании торгуют давно и активно (Болгария, Грузия, Молдова, Узбекистан и др.), эти правила могут рассматриваться как торговый барьер. Но не об этом сейчас речь.

Конечно, в тех случаях, когда операции с резидентами этих стран являются контролируемыми, применяются правила о ТЦО, пороговые показатели для применения которых сейчас чрезвычайно низкие.

Однако довольно часто речь идет о выплате роялти или приобретении небольших партий товара, разовых или нерегулярных услуг, которые в рамках одного периода не достигают размеров,

необходимых для применения к ним правил о ТЦО как к контролируемым операциям. В таких случаях избежать применения приведенных выше правил об увеличении финансового результата можно, если операция не является контролируемой и сумма расходов в этих операциях подтверждается налогоплательщиком по правилам обычных цен в соответствии с процедурой, установленной [ст. 39 НК](#) (другими словами, по правилам ТЦО), но без представления отчета. Что означает это "*подтверждается налогоплательщиком по правилам обычных цен в соответствии с процедурой, установленной ст. 39 НК, но без представления отчета*"?

Условия неприменения корректировки

Во-первых, что *бремя доказывания соответствия договорной цены обычной цене в операциях с нерезидентами из низконалоговых юрисдикций возлагается в этом случае на налогоплательщика, а не на налоговый орган по общему правилу п. 14.1.71 НК.*

Во-вторых, что в отличие от общего подхода в ТЦО, предусматривающего корректировку цены до уровня обычной, здесь возможен более строгий подход. *Норма о подтверждении расходов по правилам обычных цен сформулирована таким образом, что допускает строгое по отношению к налогоплательщику толкование: налогоплательщик должен подтвердить, что учтенные им расходы сформированы в результате приобретения товаров (работ, услуг) по ценам, соответствующим уровню обычных цен. Если выявляется несоответствие, то правило о 30-% корректировке для расходов на товары (работы, услуги) и 100-% корректировке для роялти применяется ко всем таким расходам.* Основания для применения такого подхода дает и последний известный проект формы декларации по налогу на прибыль, о чем будет сказано далее.

Что же остается от правил ТЦО, которые в нашем случае предписано применять? Остается метод определения соответствия условий операции принципу "вытянутой руки" и документация, подтверждающая расходы. Эта документация по своему содержанию должна соответствовать [п. 39.4.6 НК](#), насколько это применимо к неконтролируемым операциям и тем случаям, когда нерезидент не является связанным с налогоплательщиком лицом (такое вполне возможно).

Есть также основания считать, что документация представляется фискальному органу не в рамках проверки контролируемых операций, которую в этом случае нет оснований проводить, а по общим правилам получения налоговой информации, например во время плановой документальной проверки.

Косвенное подтверждение условий: форма декларации

Новая форма налоговой декларации по налогу на прибыль, учитывающая внесенные налоговой реформой изменения, еще на стадии проекта. Из доступной версии проекта видно, что налоговые разницы, возникающие при увеличении финансового результата на 30 % стоимости товаров (работ, услуг) и на всю сумму роялти в пользу нерезидентов из низконалоговых юрисдикций, отражаются в приложении Р1 (строки 3.1.6 и 3.1.7). Эти строки (особенно это видно из строки 3.1.6) для наших случаев не предполагают частичной корректировки в том смысле, что, например, в строку 3.1.6 должно быть вписано либо 30 % стоимости товаров (работ, услуг), приобретенных у нерезидента, либо ничего. Заполнение этих строк не предполагает расшифровку внесенного показателя в приложении ТЦ. Это косвенно подтверждает сделанный ранее вывод о том, что у налогоплательщика нет права применять правила о ТЦО в полном объеме, а именно, он не может обосновать обычную цену, отличающуюся от договорной цены, а к разнице между договорной и обычной применить правило о 30-% надбавке (если речь идет о товарах, работах, услугах) или полностью отнести эту разницу в состав положительных налоговых разниц (если речь идет о роялти в пользу нерезидента из низконалоговой юрисдикции).

Таким образом, если налогоплательщик обязан учитывать налоговые разницы, но имеет основания, чтобы не применять правило об увеличении финансового результата при операциях с нерезидентами из низконалоговых юрисдикций, в строках 3.1.6 и 3.1.7 ничего **не должно быть**. Должна ли быть в

таким случае заполнена строка 3.1.3 приложения РІ ("сумма превышения договорной (контрактной) стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) над обычной ценой при осуществлении контролируемых операций в случаях, определенных статьей 39 раздела I Налогового кодекса Украины (подпункт 140.5.2 пункта 140.5 статьи 140 раздела III Налогового кодекса Украины)")? Нет, поскольку она заполняется только при расчете по контролируемым операциям, с одновременным заполнением приложения ТЦ. Приложение ТЦ, таким образом, тоже не заполняется.

Обращаем внимание читателей на то, что изложенные в этой статье выводы основываются на документах по состоянию на дату написания настоящей статьи. Если некоторые документы будут изменены, в частности если декларация по налогу на прибыль будет утверждена в ином виде, нежели имеющийся сейчас проект, приведенные здесь выводы подлежат корректировке с учетом таких изменений.

**Константин Пильков,
адвокат, партнер
ЮФ Cai & Lenard**



© ТОВ «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 2015.

© ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2015.

© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2015
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2015

