



Алла ДЕМИДОВА, главный бухгалтер

## КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ОПЕРАЦИИ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Трансфертное ценообразование (далее – ТЦО) – это, по сути, перенос объекта налогообложения между связанными (ассоциированными) предприятиями из одной юрисдикции в другую ради получения налоговой выгоды. Под налоговый контроль попадают операции, которые соответствуют законодательно установленным критериям. В этой статье расскажем, что нового принесли изменения, внесенные в НК Законом № 2245 с 1 января 2018 года в сферу налогового контроля, и каковы на сегодня актуальные критерии признания операций контролируемыми.

### **Ключевой фактор – влияние на налог на прибыль**

Ряд операций между субъектами хозяйствования (далее – СХ) подпадает под контроль налоговых органов на предмет возможного занижения объекта обложения налогом на прибыль. Такие операции относятся к разряду контролируемых. Это могут быть любые хозяйственные операции (соглашения, договоренности), в результате выполнения которых завышаются расходы или занижаются доходы, что в конечном счете влияет на размер налога на прибыль. Причем контролируются исключительно операции плательщиков налога на прибыль с нерезидентами (внешнеэкономические операции).

Приведем примеры контролируемых операций:

- получение кредита от нерезидента. Сама сумма кредита не учитывается при определении стоимостного критерия контролируемой операции. При этом процентная ставка, а значит, и сумма процентов, начисляемых и выплачиваемых в пользу нерезидента, формирует расходы резидента, то есть влияет на объект обложения налогом на прибыль;
- реализация товаров на экспорт нерезиденту, связанному с резидентом. Заниженная цена

реализации в сравнении с рыночными ценами формирует заниженный доход резидента и таким образом влияет на налогообложение прибыли;

- внесение нерезидентом основных средств в уставный капитал украинского предприятия. Амортизация таких основных средств формирует расходы резидента и таким образом влияет на объект обложения налогом на прибыль.

Ясно, что полный перечень сделок и операций между СХ законодательно устанавливать нет смысла, важно понимать главное: **результат операции оказывает влияние на объект обложения налогом на прибыль.**

Неисключительный перечень подобных операций приведен в пп. 39.2.1.4 НК. К ним, в частности, относятся:

- операции с такими товарами, как сырье, готовая продукция и т. п. (экспорт/импорт товаров);
- операции по приобретению (предоставлению) услуг между резидентом и нерезидентом;
- операции с нематериальными активами (например, роялти, лицензии, плата за использование патентов, товарных знаков, ноу-хау и т. п.), а также с любыми другими объектами интеллектуальной собственности;
- финансовые операции, включая лизинг, участие в инвестициях (например, передача в уставный капитал основных средств), кредиты, комиссии за гарантию и т. п.;
- операции купли-продажи корпоративных прав, акций или других инвестиций, долгосрочных материальных и нематериальных активов;
- операции между нерезидентом и его постоянным представительством (далее – ППН) в Украине.



**Имейте в виду:** с 1 января 2018 года хозяйственные операции между нерезидентом и его ППН подпадают под контроль над ТЦО.

### **Критерии признания операций контролируемы**

Хозяйственная операция налогоплательщика **признается контролируемой**, если она может влиять на объект обложения налогом на прибыль и одновременно удовлетворяет двум критериям (пп. 39.2.1.7 НК):

- **общий доход** налогоплательщика от любой деятельности, определенный по правилам бухучета, **превышает 150 млн грн.** (за исключением косвенных налогов) за соответствующий отчетный год;
- **объем** операций налогоплательщика **с каждым контрагентом**, определенный по правилам бухучета, **превышает 10 млн грн.** (за исключением косвенных налогов) за соответствующий налоговый (отчетный) год.



**Будьте внимательны:** с 1 января 2018 года объем хозяйственных операций налогоплательщика для целей ТЦО рассчитывается по ценам, отвечающим принципу «вытянутой руки» (подробнее см. на с. 25 данного издания). Это значит, что операцию на сумму менее 10 млн грн., выполненную по договорным ценам, пересчитают по ценам, отвечающим принципу «вытянутой руки», и если сумма операции превысит указанный порог, то при соблюдении других критериев такая операция будет признана контролируемой (пп. 39.2.1.9 НК).

Новая норма призвана предотвратить искусственное занижение объема хозяйственных операций во избежание контроля над ТЦО.

### **Определение годового дохода налогоплательщика**

Для целей ТЦО, установленных ст. 39 НК, следует определить годовой доход налогоплательщика по данным бухучета.

Согласно п. 3 разд. I НП(С)БУ 1 и ст. 1 Закона № 996 **доходы** – это увеличение экономических выгод предприятия за счет поступления активов или уменьшения обязательств, которое приводит к росту собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов участников

предприятия). Украинским законодательством предусмотрен отдельный стандарт, регулирующий порядок признания доходов, – П(С)БУ 15.

Определение дохода, приведенное в п. 5 П(С)БУ 15, практически идентично определению из НП(С)БУ 1, но содержит существенное дополнение: доход признается при условии, что его сумма может быть достоверно определена.

В соответствии с п. 7 П(С)БУ 15 в бухучете признанные доходы классифицируются по следующим группам:

- доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- прочие операционные доходы;
- финансовые доходы;
- прочие доходы.

**Доход (выручка) от реализации продукции** (товаров, других активов) признается при наличии всех нижеприведенных условий (п. 8 П(С)БУ 15):

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию (товар, другой актив);
- предприятие не осуществляет в дальнейшем управления и контроля за реализованной продукцией (товарами, другими активами);
- сумма дохода (выручки) может быть достоверно определена;
- есть уверенность, что в результате операции увеличатся экономические выгоды предприятия, а расходы, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены.

**Доход от предоставления услуг** признается исходя из степени завершенности операции на дату баланса, если результат этой операции может быть достоверно оценен. Для этого необходимы следующие условия (п. 10 П(С)БУ 15):

- возможна достоверная оценка дохода;
- вероятно поступление экономических выгод от предоставления услуг;
- возможна достоверная оценка степени завершенности операции по предоставлению услуг на дату баланса;
- возможна достоверная оценка расходов, осуществленных для оказания услуг и необходимых для их завершения.

Оценка степени завершенности операции по предоставлению услуг производится путем (п. 11 П(С)БУ 15):

- изучения выполненной работы;
- определения удельного веса объема услуг, предоставленных на определенную дату,

в общем объеме услуг, которые должны быть предоставлены;

- определения удельного веса расходов, понесенных предприятием в связи с оказанием услуг, в общей ожидаемой сумме таких расходов. Расходы, произведенные на определенную дату, содержат только те, которые отражают объем оказанных на эту же дату услуг.

#### Не признаются доходами (п. 6 П(С)БУ 15):

- сумма НДС, акцизов, других налогов и обязательных платежей, которые подлежат перечислению в бюджет и внебюджетные фонды;
- поступления по договору комиссии, агентскому и другим аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- предоплата продукции (товаров, работ, услуг);
- аванс в счет оплаты продукции (товаров, работ, услуг);
- задаток под залог или в погашение ссуды, если это предусмотрено договором;
- поступления, принадлежащие другим лицам;
- поступления от первичного размещения ценных бумаг;
- балансовая стоимость инвалюты.

Кроме того, доход не признается в случае обмена продукцией (товарами, работами, услугами и другими активами, которые подобны по своему назначению и имеют одинаковую справедливую стоимость) (п. 9 П(С)БУ 15).

Поскольку согласно пп. 39.2.1.7 НК в годовой доход не включаются косвенные налоги, объем годового дохода налогоплательщика от любой деятельности для целей ТЦО рассчитывается как суммарное значение следующих показателей формы № 2 «Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)»:

- доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за вычетом косвенных налогов и прочих вычетов из дохода (стр. 2000);
- прочие операционные доходы (стр. 2120);
- финансовые доходы (строки 2200 и 2220);
- прочие доходы (стр. 2240).



Напомним, к **вычетам из дохода** относятся суммы предоставленных скидок, стоимость возвращенных покупателями товаров, доходы, которые по договорам принадлежат комитентам (принципалам и т. п.) (п. 3.3 разд. III Методрекомендаций № 433).



**Косвенные (непрямые) налоги** – это налоги на товары и услуги, устанавливаемые как надбавка к ценам на товары или тарифы на услуги и не зависящие от доходов налогоплательщиков. В Украине используются три вида косвенных налогов: НДС, акцизный налог и таможенные пошлины. Порядок взимания этих налогов регулируется НК и ТК: НДС – разд. V НК; акцизный налог – разд. VI НК; таможенные пошлины – разд. IX ТК (Письмо № 13362).

#### Статус контрагента

Хозяйственная операция налогоплательщика будет признана контролируемой при соблюдении стоимостного критерия в следующих случаях (пп. 39.2.1.1 НК):

**1. Контрагент-нерезидент является связанным лицом** с предприятием, даже если в цепи перепродаж есть несвязанные лица, но они не выполняют существенных функций, связанных с приобретением и продажей товаров/услуг, не используют для этого существенных активов и не несут существенных рисков при организации приобретения и продажи товаров (работ, услуг) (пп. 39.2.1.1, 39.2.1.5 НК). Напомним, признаки связанности лиц приведены в пп. 14.1.159 НК.

**2. Внешнеэкономическая хозяйственная операция по продаже и/или приобретению товаров и/или услуг проводится через комиссионеров-нерезидентов.**

**3. Контрагент-нерезидент является резидентом и/или зарегистрирован в стране (территории),** включенной в Перечень стран (территорий), отвечающих критериям, установленным пп. 39.2.1.2 НК. С 1 января 2018 года действует Перечень № 1045, в который вошли:

- государства (территории), у которых ставка налога на прибыль предприятий (корпоративный налог) на 5 и более процентных пунктов ниже, чем в Украине, которые предоставляют СХ льготные режимы налогообложения или у которых особенности расчета базы налогообложения фактически позволяют СХ не уплачивать данный налог или уплачивать его по ставке на 5 и более процентных пунктов ниже, чем в Украине;
- государства, с которыми Украина не заключила международные договоры с положениями об обмене информацией;
- государства, компетентные органы которых не обеспечивают своевременный и полный обмен налоговой и финансовой информацией на

запросы центрального органа исполнительной власти, реализующего государственную налоговую и таможенную политику.

Операции с контрагентом, зарегистрированным в государстве (на территории), включенном в Перечень № 1045, признаются контролируемыми с 1 января отчетного года, следующего за календарным годом, в котором государства (территории) были включены в этот перечень (пп. 39.2.1.1 НК).

Отметим, что сначала в Перечне № 1045 было 85 государств (территорий). Но с 7 марта 2018 года из него исключены Грузия, Эстония, Латвия, Мальта и Венгрия (Постановление № 108). При этом, по мнению ГФС, работа налогоплательщиков с нерезидентами, зарегистрированными в указанных странах, в период с 01.01.18 г. по 06.03.18 г. подпадает под контроль ТЦО при соблюдении критериев из пп. 39.2.1.1 НК (ИНК № 1500, Письмо № 12908).

### ПРИМЕР 1

Предприятие в 2018 году осуществляло хозяйственные операции с несвязанным лицом – нерезидентом (резидент Грузии). Доход предприятия в этом году составляет 160 млн грн. Общий объем хозопераций налогоплательщика с нерезидентом в течение текущего отчетного года составляет 27 млн грн., из них за период с 01.01.18 г. по 06.03.18 г. – 11 млн грн.

Следовательно, хозяйственные операции, осуществленные в период с 01.01.18 г. по 06.03.18 г., **признаются контролируемыми** и должны быть отражены в отчете о контролируемых операциях за 2018 год.

### ПРИМЕР 2

Предприятие в 2018 году осуществляло хозяйственные операции с несвязанным лицом – нерезидентом (резидент Эстонии). Доход налогоплательщика в этом году составил 151 млн грн. Общий объем хозяйственных операций налогоплательщика с нерезидентом в течение текущего отчетного года составляет 27 млн грн., из них за период с 01.01.18 г. по 06.03.18 г. – 9 млн грн.

Следовательно, хозоперации, осуществленные в период с 01.01.18 г. по 06.03.18 г., **не признаются контролируемыми**.

Отметим, что с 25 апреля 2018 года из Перечня № 1045 исключена Болгария (Постановление № 295). Видимо, в этом случае подход налоговых органов будет аналогичным: в период с 01.01.18 г. по 24.04.18 г. хозоперации налогоплательщиков с контрагентами, зарегистрированными в Болгарии, при соблюдении прочих условий контролируемости будут подпадать под контроль над ТЦО.

**4. Хозяйственные операции осуществляются с нерезидентами, которые не уплачивают налог на прибыль (корпоративный налог),** в том числе с доходов, полученных за пределами государства их регистрации, и/или которые не являются налоговыми резидентами государства, в котором они зарегистрированы как юрлица. Перечень **организационно-правовых форм** таких нерезидентов в разрезе государств (территорий) утвержден Постановлением № 480 и применяется с даты его вступления в силу, то есть с 27.07.17 г. (п. 41 подразд. 10 разд. XX НК). В то же время условия, определенные пп. 39.2.1.7 НК (годовой доход и объем хозяйственных операций с каждым контрагентом), рассчитываются за соответствующий налоговый (отчетный) год.



**Будьте внимательны:** изменения, внесенные в перечень организационно-правовых форм нерезидентов в разрезе государств (территорий), утвержденный Кабмином в соответствии с пп. 39.2.1.1 НК, вступают в силу с 1 января отчетного года, следующего за календарным годом, в котором внесены такие изменения.

Если нерезидент, организационно-правовая форма которого включена в перечень, утвержденный КМУ согласно пп. «г» пп. 39.2.1.1 НК (т. е. в Перечень № 480), в отчетном году **уплачивал налог на прибыль (корпоративный налог),** хозоперации налогоплательщика с ним **при отсутствии критериев**, определенных пп. «а»–«в» пп. 39.2.1.1 НК, **признаются неконтролируемыми**.

Подтвердить факт уплаты налога на прибыль (корпоративного налога) и налогового резидентства контрагента-нерезидента можно путем получения от него соответствующей справки. Такую справку обычно выдает налоговый орган страны его регистрации. Документ должен быть надлежащим образом легализован и переведен

в соответствии с законодательством Украины (п. 103.5 НК).

Справка о статусе контрагента-нерезидента и об уплате им налога на прибыль должна быть представлена налоговым органам по их запросу в случае неподачи Отчета по ТЦО согласно пп. 3 п. 2 разд. III Порядка № 706 и/или при проведении проверки.

В Письме № 21674 ГФС обращает внимание на то, что нерезидентом, который не уплачивает налог на прибыль (корпоративный налог), считается нерезидент, освобожденный законодательством страны его регистрации от такой уплаты в отчетном году, независимо от причин такого освобождения, или в случае, если ставка налога на прибыль (корпоративный налог) такого нерезидента установлена в размере 0 %.

**5. Хозяйственные операции, которые осуществляются между нерезидентом и его ППН в Украине.**

Поясним особенности операций между нерезидентами и их ППН. Такие операции подпадают под контроль с 1 января 2018 года. В этом случае не имеет значения годовой доход налогоплательщика – ППН. Операция признается контролируемой, если ее объем, определенный по правилам бухучета, превышает 10 млн грн. (за исключением не прямых доходов)

за соответствующий налоговый (отчетный) год (пп. 39.2.1.7 НК).

Таким образом, для определения размера налогооблагаемой прибыли ППН в Украине условия хозяйственных операций между нерезидентом и его ППН должны соответствовать принципу «вытянутой руки», а налоговые органы должны иметь возможность осуществлять контроль за такими операциями.

**Справочно:** ППН – это постоянное место деятельности, через которое полностью или частично проводится хозяйственная деятельность нерезидента в Украине, в частности место управления; филиал; офис; фабрика; мастерская; установка или сооружение для разведки природных ресурсов; шахта, нефтяная/газовая скважина, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов; склад или помещение, которое используется для доставки товаров; сервер (пп. 14.1.193 НК). ППН, которые получают доходы в Украине или выполняют агентские (представительские) и другие функции относительно таких нерезидентов либо их учредителей, являются плательщиками налога на прибыль (пп. 133.2.2 НК).

Следовательно, с 1 января 2018 года ППН обязаны определять объем налогооблагаемой прибыли с учетом требований ст. 39 НК, отчитываться о контролируемых операциях и готовить документацию по ТЦО.

## ВЫВОДЫ



Хозяйственные операции с контрагентом-нерезидентом признаются контролируемыми у плательщика налога на прибыль, если их результат влияет на объект налогообложения.

Для признания хозяйственной операции контролируемой требуется одновременное выполнение двух установленных НК критериев: стоимостного (объем годового дохода и объем операции с контрагентом) и статусного (кем является нерезидент и связан ли он с украинским налогоплательщиком, где он зарегистрирован, какова его организационно-правовая форма, уплачивает ли он налог на прибыль (корпоративный налог) и по какой ставке).

Контролируемые операции проверяются на соответствие их цен принципу «вытянутой руки», и в случае несоответствия возможна корректировка цены операции для целей обложения налогом на прибыль.

Основные правила ТЦО изложены в ст. 39 НК. Контроль над ТЦО осуществляют налоговые органы.