

# Нас не провести

Невозможность проверки всей цепочки контрагентов, а также контроль со стороны фискальных органов доставляют немало хлопот налогоплательщикам и приводят к многочисленным судебным спорам

Наталья МАКОВЕЦКАЯ • Специально для «Юридической практики»



В Налоговый кодекс (НК) Украины рядом законов внедрены положения, основанные на международном опыте в сфере практического применения «принципа вытянутой руки», выступающего основополагающим стандартом контроля за трансфертным ценообразованием. Центральная идея данного принципа — сопоставить операции (контролируемые и неконтролируемые) с позиции налоговой выгоды, недостатков или преимуществ, создаваемых ею. Без полноценного понимания упомянутого принципа практическое использование методов определения цены в контролируемых операциях затруднено.

Данный принцип закреплен в статье 39 НК Украины: налоговый контроль за трансфертным ценообразованием предусматривает корректировку налоговых обязательств налогоплательщика к уровню налоговых обязательств, рассчитанных при условии соответствия коммерческих и/или финансовых условий контролируемой операции коммерческим и/или финансовым условиям, существовавшим во время проведения сравнительных операций, стороны которых не являются связанными лицами.

## Сила — в методе

При выборе метода, используемого для определения цены в контролируемой операции, должны учитываться полнота и достоверность исходных данных, а также обоснованность корректировки, осуществляемой с целью обеспечения сопоставимости условий проведения контролируемой и сопоставимых операций. Допускается применение двух и более методов. Налогоплательщик использует любой метод, который он обоснованно считает наиболее приемлемым, но если существует возможность применения метода сравнительной неконтролируемой цены и какого-либо другого метода, предпочтение отдается методу сравнительной неконтролируемой цены.

Метод сравнительной неконтролируемой цены базируется на сравнении цены товаров (работ, услуг), примененной при контролируемой операции, с диапазоном цен на идентичные товары (работы, услуги) в сопоставимых операциях. Метод цены перепродажи является методом сравнения валовой рентабельности от продажи товаров (работ, услуг), приобретенных в контролируемой операции, с валовой рентабельностью от перепродажи товаров (работ, услуг), приобретенных в сопоставимых неконтролируемых операциях. Метод «затраты плюс» представляет собой сравнение валовой рентабельности себестоимости продажи товаров (работ, услуг) в контролируемой операции с аналогичным показателем рентабельности в сопоставимых неконтролируемых операциях. Метод «затраты плюс» применяется, в частности, во время выполнения работ (оказания услуг) лицам, которые являются связанными с получателями результатов таких работ (услуг). Метод чистой прибыли заключается в сравнении

соответствующего финансового показателя рентабельности в контролируемой операции (чистой прибыли на основе соответствующей базы (расходы, продажа, активы) или показателя рентабельности операционных расходов) с определенным показателем рентабельности в сопоставимых неконтролируемых операциях. В случае если ни один из этих методов не подходит, используется метод распределения прибыли.

## Трансфертные недостатки

В числе недостатков трансфертного ценообразования можно упомянуть следующие:



Направление отчета о контролируемых операциях по почте не исключает обязанности направления отчетности средствами электронной связи

1) возможность возникновения конфликтов при формировании трансфертных цен в связи с противоположными интересами договаривающихся сторон;

2) нечетко выраженная «справедливая» рыночная цена, поскольку различные поставщики могут устанавливать разные цены на практически одинаковые товары;

3) дополнительные затраты на внутренний контроль расходов и доходов центров ответственности.

Как показывает практика, проблемы связаны с предоставлением налоговым органам информации, подтверждающей, что поданный налогоплательщиком отчет о контролируемых операциях является полным. У контролирующего органа возникают сомнения, поскольку он, ссылаясь на подпункт 39.2.1.5 пункта 39.2 статьи 39 НК Украины (если в цепочке хозяйственных операций между налогоплательщиком и его связанным лицом — нерезидентом право собственности на предмет (результат) такой операции, прежде чем перейти от налогоплательщика к такому нерезиденту (в случае экспортных операций) или от такого нерезидента к налогоплательщику (в случае импортных операций), переходит к одному или нескольким несвязанным лицам), усматривает неполноту отражения в отчете контролируемых операций.

Проще говоря (на примере экспортных операций), налогоплательщик-продавец не может отследить всю цепочку последующих перепродаж товаров (работ, услуг) контрагентами предприятия и их последующими покупателями и установить возможность окончательного приобретения таких товаров (работ, услуг) связанным лицом — нерезидентом. Контрагенты предприятия-продавца, во-первых, не обязаны отчитываться о своих дальнейших продажах, к тому же нет нормы, обязывающей это делать; во-вторых, цепочка таких

продаж может быть достаточно длинной и обрываться на момент предоставления запроса фискалами, к примеру, предприятием-банкротом, что делает невозможным получение любой информации; в-третьих, предприятие-продавец не может провести анализ по цепочке перепродаж и установить, выполняют ли эти предприятия существенные функции, касающиеся продажи товаров (работ, услуг) между связанными лицами, используют ли в такой совокупности операций существенные активы и/или принимают на себя существенные риски для организации продажи товаров (работ, услуг) между связанными лицами.

## Судебные споры

Таким образом, администрирование в сфере трансфертного ценообразования и проведение проверок контролируемых операций со стороны фискальных органов доставляют немало хлопот налогоплательщикам, что приводит к многочисленным судебным спорам. При этом некоторые судебные споры по трансфертному ценообразованию уже дошли до Верховного Суда (ВС), позиции которого по отдельным вопросам приводятся ниже.

1. Отсутствие нормы, устанавливающей обязанность предоставления уточняющего отчета налогоплательщиком, сроки его подачи, ответственность за неисполнение такой обязанности, исключает возможность применения налоговым органом штрафных санкций (постановление ВС от 25 мая 2018 года по делу № 804/5049/17).

Согласно факту дела, ООО обратилось в суд с иском о признании противоправным и отмене налогового уведомления-решения (НУР), которым к нему применены штрафные санкции за нарушение подпункта 39.4.2 статьи 39 НК Украины за непредоставление уточняющего отчета о контролируемых операциях за 2015 год по истечении 30 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока уплаты штрафа, примененного за невключение в отчет о неконтролируемых операциях за 2015 год информации обо всех осуществленных в течение отчетного периода контролируемых операциях в соответствии с требованиями пункта 39.4 статьи 39 НК Украины.

Судами трех инстанций подтверждена неправомочность вынесения НУР. При этом Верховный Суд, отказывая в удовлетворении кассационной жалобы Государственной фискальной службы Украины, обратил

внимание на следующее: «Отсутствие в 2016 году нормы, которая бы определяла обязанность предоставления уточняющего отчета налогоплательщиком, сроки его предоставления, ответственность за неисполнение такой обязанности, исключает возможность применения налоговым органом штрафных (финансовых) санкций и свидетельствует о бесосновательности и противоправности спорного налогового уведомления-решения».

2. Контролируемыми операциями в соответствии с подпунктом 39.2.1.2 статьи 39 НК Украины будут признаваться исключительно хозяйственные операции, осуществленные с нерезидентом в период, когда соответствующее государство было включено в соответствующий перечень Кабинета Министров Украины (постановление ВС от 20 февраля 2018 года по делу № 820/1752/17).

Предметом спора в данном деле была необходимость подачи отчета об осуществлении контролируемой операции. Верховный Суд подчеркнул, что «у истца отсутствовала обязанность предоставления отчета о контролируемых операциях вследствие того, что Российская Федерация в течение 2015 года не была включена ни в один из перечней государств (территорий), в которых ставка налога на прибыль (корпоративный налог) на 5 и больше процентных пунктов ниже, чем в Украине, утвержденных распоряжениями Кабинета Министров Украины».

3. Направление отчета о контролируемых операциях средствами почтовой связи не исключает обязанности направления отчетности именно средствами электронной связи Украины (постановление ВС от 20 февраля 2018 года по делу № 820/6318/16).

В этом деле Верховный Суд высказал позицию относительно формы отчета по контролируемым операциям. По результатам внеплановой проверки налоговый орган вынес НУР и наложил штраф за нарушение налогоплательщиком требований подпункта 39.4.2 пункта 39.4 статьи 39 НК Украины за непредоставление отчета о контролируемых операциях с нерезидентом за 2015 год. Решениями судов трех инстанций налогоплательщику отказано в отмене НУР, при этом Верховный Суд пришел к выводу, что «для предоставления отчета о контролируемых операциях установлена специальная процедура — отчет подается исключительно средствами электронной связи в электронной форме».

Перед Украиной стоит задача за достаточно короткий отрезок времени догнать другие страны и пройти путь, который Западная Европа или Америка проходили за десятилетие. Влияние глобальной экономики требует, чтобы украинское законодательство и налоговая система приближались к международным нормам, в том числе в вопросах трансфертного ценообразования.

МАКОВЕЦКАЯ Наталья — юрист ЮК LeGrant. ТТ, г. Одесса

## НОВОСТИ ЮРИДИЧЕСКИХ ФИРМ

### «KPMG в Украине» усиливает направление трансфертного ценообразования

Николай Мишин присоединился к команде «KPMG в Украине» и возглавил группу трансфертного ценообразования (ТЦО). Г-н Мишин больше 20 лет работал в таможенных и налоговых органах, а с апреля 2013 года возглавлял подразделение контроля за трансфертным ценообразованием Государственной фискальной службы (ГФС) Украины. Последняя должность на государственной службе, которую занимал Николай Мишин, — начальник управления проверок трансфертного ценообразования Департамента ауди-

та ГФС Украины. Во время работы в ГФС Николай Мишин фактически построил систему налогового контроля за ТЦО, а также принимал непосредственное участие в разработке и совершенствовании всех законодательных актов по вопросам ТЦО в Украине. Имеет специальное звание советника налоговой и таможенной службы 1 ранга.



Николай МИШИН