



IFA Ukraine

## IFA Ukraine Lectures on International Taxation

*November 15, 2016*

# Transfer Pricing

Speaker: Olena Voznyuk  
IFA Ukraine President, Partner, Nexia DK

# Контролируемые операции (1)



Правила трансфертного ценообразования («ТЦО») применяются только к **контролируемым операциям**:

- ✓ Хозяйственным операциям, влияющим на объект налогообложения сторон (стороны) такой операции, между налогоплательщиком и связанным лицом нерезидентом (ст. 39.2.1.1.a) НКУ)
- ✓ Хозяйственным операциям по продаже товаров через комиссионера – нерезидента (ст. 39.2.1.1.б) НКУ)
- ✓ Хозяйственным операциям, влияющим на объект налогообложения сторон (стороны) такой операции с нерезидентом, зарегистрированным в низконалоговой юрисдикции (ст. 39.2.1.2 НКУ)

**Хозяйственная операция** (для целей ТЦО) – ст. 39.2.1.4 - все виды операций (подтвержденные или неподтвержденные документально), влияющие на объект налогообложения налогом на прибыль (предоставление займа - нет, а выплата процентов по займу – да, взнос в уставный капитал – нет)

# Контролируемые операции (2)



Операции между налогоплательщиком и связанным лицом нерезидентом **через несвязанного посредника (нескольких несвязанных посредников)** считаются контролируемыми, если такие несвязанные лица посредники соответствуют следующим критериям (ст. 39.2.1.5):

- ✓ не выполняют существенных функций
- ✓ не используют существенных активов / не несут существенных рисков

Существенные функции / активы / риски – если связанные лица не смогли бы самостоятельно осуществить операцию без привлечения таких посредников.

# Контролируемые операции (3)



## На какие налоги распространяется:

- ✓ Налог на прибыль и НДС (ст. 39.1.4 НКУ) – до 13.08.2015
- ✓ Из последующих статей мы видим, что распространяется только на налог на прибыль

*Налогоплательщик должен определять объем налогооблагаемой прибыли в соответствии с принципом «вытянутой руки» (ст. 39.1.1 НКУ)*

*Для целей начисления налога на прибыль предприятий ... (ст. 39.2.1.1 НКУ)*

*Для целей начисления налога на прибыль предприятий ... (ст. 39.2.1.2 НКУ)*

- ✓ Закон №609 – исключен НДС из регулирования для целей ТЦО (ст. 39.1.4), только НПП, поправлены ст. 188.1 НКУ (база налогообложения НДС) и 198.3 НКУ (налоговый кредит)

# Низконалоговые юрисдикции (1)



**При создании перечня государств (территорий) для целей ТЦО КМУ учитывает следующие критерии:**

- ✓ Государства (территории) в которых ставка НПП (корпоративного налога) на 5 и более процентных пунктов ниже, чем в Украине
- ✓ Государства, не раскрывающие в публичном доступе информацию о структуре владения юридических лиц
- ✓ Государства, с которыми у Украины нет международных соглашений с положениями об обмене информацией

Нет положения о том, что если контрагент из низконалоговой юрисдикции, однако уплачивает налог на прибыль по высокой ставке, он может предоставить соответствующую справку, чтобы операции с ним не контролировались для целей ТЦО (например, Мальта с 35% ставкой налога на прибыль)



Ангілья	Республіка Кабо-Верде	Острів Мен
Князівство Андорра	Кайманові Острови	Острови Кука
Антигуа і Барбуда	Держава Катар	Острови Теркс і Кайкос
Аруба	Киргизька Республіка	Республіка Палау
Співдружність Багамських Островів	Республіка Кіпр	Республіка Панама
Барбадос	Автономний край Косово і Метохія	Республіка Парагвай
Королівство Бахрейн	Республіки Сербія	Співдружність Північних Маріанських Островів
Беліз	Кюрасао	Автономний регіон Мадейра
Бермудські Острови	Королівство Лесото	Португальської Республіки
Республіка Болгарія	Республіка Ліберія	Республіка Сан-Маріно
Боснія і Герцеговина	Князівство Ліхтенштейн	Демократична Республіка Сан-Томе і Принсіпі
Британські Віргінські Острови	Особливий адміністративний район Китаю Макао	Республіка Сейшельські Острови
Бруней-Даруссалам	Колишня Югославська Республіка Македонія	Сент-Вінсент і Гренадіни
Республіка Вануату	Федеративна територія Лабуан	Сент-Кітс і Невіс
Віргінські острови Сполучених Штатів Америки	Малайзії	Сент-Люсія
Гернси	Мальдівська Республіка	Сінт-Мартен (Нідерландська частина)
Гібралтар	Мартініка	Республіка Судан
Особливий адміністративний район Китаю Гонконг	Республіка Маршаллові Острови	Демократична Республіка Тимор- Лешті
Гренада	Федеративні Штати Мікронезії	Туркменістан
Джерсі	Республіка Молдова	Республіка Узбекистан
Ірландія	Монтсеррат	Французька Гвіана
Автономне співтовариство	Республіка Науру	Чорногорія
Канарські острови Королівства Іспанія	Ніуе	
	Султанат Оман	

# Связанные лица



Юридические и /или физические лица, **отношения** между которыми могут повлиять на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности лиц, которых они представляют, с учетом таких критериев.

Для юридических лиц:

- ✓ Юридическое лицо и другое юридическое лицо, в котором оно владеет (прямо или через связанных лиц) 20% и более в уставном капитале
- ✓ Юридические лица, которые пребывают под контролем (20%) одних и тех же лиц (юридических / физических)
- ✓ Юридическое лицо и другое юридическое лицо, имеющее полномочия назначать директора или 50% совета директоров / наблюдательного совета в таком юридическом лице

# Принцип вытянутой руки (1)



- ✓ Размер налогооблагаемой прибыли в контролируемой операции должен определяться в соответствии с принципом «вытянутой руки» (ст. 39.1.1 НКУ)
- ✓ Соответствовать этому принципу значит, что условия контролируемых операций соответствуют условиям, применимым между несвязанными лицами в сопоставимых неконтролируемых операциях (ст. 39.1.2 НКУ)
- ✓ Если условия контролируемой операции не соответствуют принципу «вытянутой руки», прибыль в контролируемой операции корректируется до размера прибыли в такой сопоставимой неконтролируемой операции (ст. 39.1.3 НКУ)
- ✓ До 01.01.2015 – налоговые обязательства корректируются до уровня обязательств в сопоставимых операциях между несвязанными лицами, т.е. раньше можно было сравнивать с операцией с несвязанным контрагентом из ННЮ, сейчас нет



# Сопоставимые операции (1)



- ✓ Для определения доходов и затрат в контролируемой операции необходимо сопоставить контролируемую операцию с сопоставимыми операциями между несвязанными лицами (до 01.01.2015), сейчас – с неконтролируемыми операциями
- ✓ Сопоставимые – это операции, между которыми нет существенных отличий, которые могут существенно повлиять на финансовый результат при применении соответствующего метода ТЦО
- ✓ Если отличия есть – то их можно устранить путем корректирования условий и финансовых результатов контролируемой или сопоставимой операции во избежание влияния таких отличий на сравнение (до 01.01.2015), сейчас – корректировать можно только сопоставимую операцию, на практике корректировки делать не желательно, так как их необходимо также будет обосновывать налоговому инспектору

# Сопоставимые операции (2)



Критерии сопоставимости (ст. 39.2.2.2 НКУ):

- ✓ Характеристика товаров / услуг
- ✓ Функциональный анализ (функции, активы, распределение рисков, выгод, ответственности)
- ✓ Договорные условия
- ✓ Экономические условия (включая анализ рынков товаров / услуг)
- ✓ Бизнес стратегии, повлиявшие на цену

Важность каждого критерия зависит от природы контролируемой операции и от метода ТЦО (например, товар для целей метода аналога продаж, функции – для цены перепродажи или затраты плюс)

# Методы ТЦО (1)

- ✓ Метод сравнительной неконтролируемой цены
- ✓ Метод цены перепродажи
- ✓ Метод затраты плюс
- ✓ Метод чистой прибыли
- ✓ Метод распределения прибыли

Метод, выбранный налогоплательщиком, обязателен для контролирующего органа во время проверки, кроме случаев, когда контролирующий орган докажет, что примененный метод не позволяет правильно определить цену (ст. 39.3.2.1 НКУ).

Налогоплательщик самостоятельно выбирает метод ТЦО и применяет его в контролируемой операции, нет необходимости уведомлять налоговый орган об этом (п. 21 ОР).

# Методы ТЦО (2)



Применять необходимо тот метод ТЦО, который наиболее целесообразен.

Критерии целесообразности:

- ✓ Характер операции на основе функционального анализа контролируемой операции
- ✓ Наличие полной и достоверной информации
- ✓ Степень сравнимости контролируемой и неконтролируемой операции, включая надежность корректировок сопоставимости

Превалирует метод сравнимой неконтролируемой цены.

Далее приоритет за методом цены перепродажи и методом «затраты плюс».

# Методы ТЦО – Сравнительная неконтролируемая цена (1)



- ✓ цена контролируемой операции сравнивается с ценой (рыночным диапазоном цен) в сопоставимой неконтролируемой операции
- ✓ необходимо наличие сопоставимых операций: внутренних (налогоплательщика с несвязанными лицами) или внешних (между несвязанными третьими лицами)
- ✓ сравнивать нужно только с фактически осуществленными операциями (прйс-листы или объявления не подходят)
- ✓ достаточно одной сопоставимой операции
- ✓ дата сопоставимой операции – в течение периода контролируемой операции или на ближайшую к контролируемой операции дату (ст. 39.3.3.3 НКУ)

# Методы ТЦО – Сравнительная неконтролируемая цена (2)



- ✓ должны быть идентичными / аналогичными товар (качеств. и количеств. характеристики), условия поставки и оплаты, рынок, бизнес стратегии
- ✓ наиболее эффективный метод, но редко применим на практике из-за отсутствия сопоставимых операций и невозможности проведения корректировок
- ✓ чаще всего применяется в отношении биржевого товара (например, нефть, зерно)
- ✓ превалирует над остальными методами, если может быть применен одновременно с другим методом
- ✓ Работает в отношении процентов по займу, роялти, объектов недвижимости

# Методы ТЦО – Цена перепродажи (1)



- ✓ Результат перепродажи товара в контролируемой операции сравнивается с результатом перепродажи в сопоставимых неконтролируемых операциях покупки и перепродажи
- ✓ Применяется при приобретении товара / услуг у связанного лица и последующей перепродаже несвязанному лицу

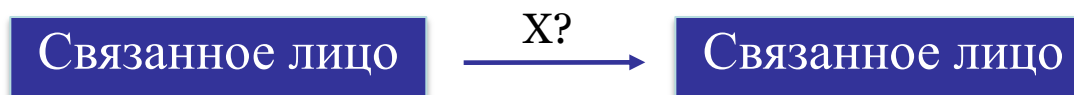


$X = \text{цена перепродажи} - \text{затраты} - \text{рентабельность}$

# Методы ТЦО – Затраты плюс (1)



- ✓ Наценка на расходы при поставке товаров (работ, услуг) в контролируемой операции сравнивается с наценкой на расходы при поставке товаров (работ, услуг) в сопоставимой неконтролируемой операции
- ✓ Применяется при продаже товара / услуг связанному лицу



$$X = \text{затраты} + \text{рыночная наценка}$$



- ✓ Сравнение чистой прибыли на основе соответствующей базы (затраты, продажи, активы) в контролируемой операции с чистой прибылью на основе той же базы в сопоставимой неконтролируемой операции
- ✓ На практике используется чаще всего
- ✓ Используется при отсутствии или недостаточности информации для сопоставления коммерческих и финансовых условий контролируемой и сопоставимой операции
- ✓ Показатели рентабельности на сегодняшний момент отсутствуют (ст. 39.3.2.5 НКУ)

# Методы ТЦО – Распределение прибыли



- ✓ Каждому связанному предприятию, участвующему в контролируемой операции, выделяется часть общей прибыли (убытков), полученной в такой операции, которую несвязанное предприятие получило бы в сопоставимой неконтролируемой операции
- ✓ Распределение происходит на основании анализа вклада каждой стороны в совокупную прибыль
- ✓ Применяется при:
  - Наличии тесной взаимосвязи между контролируемыми и неконтролируемыми операциями связанных лиц
  - При использовании нематериальных активов, влияющих на рентабельность
- ✓ На практике этот метод используется реже всего

## Документация по ТЦО

- e. Описание товара
  - f. Условия и сроки расчета
  - g. Факторы, повлиявшие на формирование цены
  - h. Функциональный анализ контролируемой операции
  - i. Экономический анализ (включая выбранный метод ТЦО, расходы и доходы по контролируемой операции, уровень рентабельности, расчет рыночного диапазона, описание сопоставимых операций, использованных источников информации)
  - j. Сравнительный анализ коммерческих и финансовых условий
  - k. Информация о самостоятельных и пропорциональных корректировках, при наличии
- 
- ✓ Документация подается в местную налоговую инспекцию
  - ✓ По запросу налоговой – 30 дней на предоставление дополнительной информации (раньше было 10 дней)

# Функциональный анализ (1)



- ✓ Функциональный анализ – анализ договоров в отношении контролируемых операций – выполняемые функции, коммерческие риски и используемые активы, плюс фактические функции / риски / активы (ст. 39.2.2.4 НКУ)
- ✓ Например, Исполнитель резидент Украины оказывает услуги по разработке ПО для Заказчика нерезидента, права на ПО возникают у Заказчика, условия оплаты – предоплата, Заказчик оформляет заказы на ПО, которое сам потом адаптирует, персонал Исполнителя подконтролен Заказчику



# План действий – функциональный анализ (2)



Функции в соответствии с ст. 39.2.2.4 НКУ:

	Исполнитель	Заказчик
Научно-исследовательские работы	+	+
Управление персоналом	+	+
Разработка ПО	+	+
Контроль качества	+	+
Финансирование	-	+
Планирование / организация продаж	-	+
Ценообразование	-	+
Маркетинг / реклама	-	+

# План действий – функциональный анализ (3)



Риски в соответствии с ст. 39.2.2.5 НКУ:

	Исполнитель	Заказчик
Рыночный (изменение спроса / цены)	-	+
Неполной загрузки производственных мощностей	-	-
Кредитный	-	+
Отсутствие результата научно-исследовательских работ	-	+
Ненадлежащее качество услуг	+	+
Предпринимательские риски	-	+
Ценообразование (цены / продажи)	-	+
Валютный	-	+

# План действий – функциональный анализ (4)



Активы, используемы в контролируемой операции:

	Исполнитель	Заказчик
Материальные активы	(+)	(+)
Нематериальные активы	(+)	+

Следовательно, Исполнитель является стороной контролируемой операции с меньшим набором функций, рисков и активов, является более простой стороной.

Цена / рентабельность обосновывается для более простой стороны при условии, что можно найти сопоставимые операции (ст. 39.3.2.7 НКУ).