

ИЗМЕНЕНИЯ В АУДИТЕ

ДО ЗАКОНА №466-IX

Если украинское предприятие подпадает под обязательный аудит (относится к категориям средних, больших и / или общественного интереса), оно, согласно закону о бухгалтерском учете и финансовой отчетности (№ 996-XIV), обязано пройти аудит и опубликовать финансовую отчетность с аудиторским заключением на собственном сайте не позднее 30 апреля или 01 июня.

Непрохождение обязательного аудита грозит санкциями по ст. 163-16 КУоАП (от 17-34 тыс. грн и 34-51 тыс. за повторное нарушение в течение года).

Украинское предприятие, которое подпадает под трансфертное ценообразование (согласно ст. 39 НКУ), обязано до 01 октября года, следующего за отчетным, подать отчет и подготовить документацию по трансфертному ценообразованию (ДТЦ).

В ДТЦ, при расчете показателей рентабельности, допускалось использование неаудированной финансовой отчетности.

ПОСЛЕ ЗАКОНА №466-IX

Были внесены дополнения в ст. 46.2 НК Украины, касающиеся представления налоговой декларации. По сути, **аудиторское заключение за отчетный 2020 год становится частью налоговой отчетности.**

Кроме обязательной публикации на сайте в соответствии с Законом о бухгалтерском учете, предприятия, подпадающих под обязательный аудит, теперь обязаны подать своему контролируемому органу аудированную финансовую отчетность не позднее 10 июня года, следующего за отчетным.

Требования к составу ДТЦ (ст. 39.4.6 НК) дополнены обязательным **предоставлением в составе ДТЦ копии аудиторского заключения** по финансовой отчетности предприятия за отчетный период (периоды), если прохождение аудита является обязательным для данного налогоплательщика.

Следует отметить, что дополнение ст. 39.4.6 ПК вступило в силу с момента опубликования Закона №466-IX (с 23.05.2020), то есть, документация, которая будет подана после этой даты, должна соответствовать требованиям, действующим на момент запроса ДТЦ.

ЧЕМ ГРОЗИТ / ЧТО ДЕЛАТЬ?

Предприятиям, которые относятся к категориям средних, больших и / или общественного интереса, будет необходимо **подать аудированную отчетность за 2020 год контролируемому органу не позднее 10 июня 2021 года**, а при наличии корректировок по результатам аудита – подать уточненную налоговую декларацию за 2020 год.

Санкции за непредставление или несвоевременное представление аудированной отчетности в ГФСУ умеренные: 340 грн. и 1020 грн. за повторное нарушение в течение года (ст. 120.1 НКУ). Но совсем не подать аудированную отчетность не удастся, потому что это равноценно непредставлению налоговой отчетности за 2020 год вообще.

Если предприятие подпадает под категорию средних, крупных и / или общественного интереса, и при этом одновременно подпадает под трансфертное ценообразование, данному предприятию **необходимо пройти обязательный аудит за 2019 год** не позднее чем до конца октября 2020 года (конечной строк предоставления ДТЦ в случае получения запроса от контролирующих органов касательно отчетного 2019 года), иначе ДТЦ будет неполной.

Для отчетного 2019 года штраф за неподачу ДТЦ составляет 384 200 грн.

Отсутствие копии аудиторского вывода в составе ДТЦ может привести к принятию контролирующим органом решения о проведении выездной проверки плательщиков налога на предмет невыполнения им условий ТЦ.

ИЗМЕНЕНИЯ В ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

ДО ЗАКОНА №466-IX

В соответствии со ст. 140.5 НК Украины, финансовый результат налогоплательщика увеличивался на сумму 30% стоимости товаров, работ и услуг, **лишь приобретенных (импортированных)** от резидентов низконалоговых юрисдикций, включенных в перечень КМУ №1045 от 27.12.2017, и контрагентов, организационно- правовая форма которых включена в перечень КМУ №480 от 04.07.2017.

ПОСЛЕ ЗАКОНА №466-IX

Для операций после 23.05.2020 финансовый результат налогоплательщика увеличивается на сумму 30% стоимости товаров, работ и услуг, не только приобретенных (импортированных), **но и реализованных (экспортированных)** в пользу резидентов низконалоговых юрисдикций и контрагентов, организационно-правовая форма которых включена в утвержденный Кабинетом Министров Украины перечень.

С учетом текущей практики применения ст. 140.5 НКУ, корректировки финансового результата могут быть осуществлены (при отсутствии обоснования со стороны налогоплательщика) после представления годовой декларации по налогу на прибыль (по запросу налогового органа), или при проведении плановой документальной проверки за соответствующий отчетный год.

ЧЕМ ГРОЗИТ / ЧТО ДЕЛАТЬ?

Для целей 2020 отчетного года, компаниям следует проверить не только нерезидентов-поставщиков, но и нерезидентов-покупателей на предмет их наличия в соответствующих перечнях Кабинета Министров Украины (№1045 и №480).

По-прежнему требования по применению 30% корректировки можно избежать, если сумма таких доходов подтверждается налогоплательщиком по ценам, определенным по принципу «вытянутой руки» в соответствии с требованиями ст. 39 НКУ, без представления отчета (если операция не является контролируемой).

То есть, **подготовка документации по трансфертному ценообразованию** для подобных операций позволит избежать или уменьшить налоговые последствия, возникающие при попадании налогоплательщика под нормы пп. 140.5 НК Украины.

По сравнению с международной практикой, критерии связанности лиц были ограничены. В частности, к ним могли относиться только юридические и физические лица.

Связанными лицами теперь могут также признаваться образования без статуса юридического лица. В частности, такими лицами могут быть:

- договоры о совместной деятельности (в случае осуществления хозяйственных операций с участниками договора, размер вкладов которых в общее имущество составляет 25% и более);
- партнерства, трасты, фонды и другие учреждения или организации, образованные на основании сделки или закона иностранного государства (территории);
- лица-нерезиденты, из перечня КМУ №480 от 04.07.2017, которые в соответствии с личным законом не являются юридическими лицами.

Для целей 2020 отчетного года, компаниям следует проанализировать свои хозяйственные операции на предмет наличия среди контрагентов этих или других образований без статуса юридического лица.

ИЗМЕНЕНИЯ В ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

ДО ЗАКОНА №466-IX

Типы контролируемых операций были ограничены. В частности, под контроль подпадали исключительно те операции, которые имели документальные и / или учетные подтверждения.

ПОСЛЕ ЗАКОНА №466-IX

Контроль будет распространяться на хозяйственные операции по передаче компанией своих функций вместе с материальными и / или нематериальными активами (или без них), выгодами, рисками и возможностями нерезиденту, в результате чего происходит уменьшение уровня дохода и / или финансового результата налогоплательщика.

Такие операции будут контролироваться в случаях, когда во взаимоотношениях между несвязанными лицами соответствующая передача осуществлялась бы с определенной компенсацией, даже если такая операция документально не оформлена и / или не отражена в бухгалтерском учете.

ЧЕМ ГРОЗИТ / ЧТО ДЕЛАТЬ?

Теперь, например, операции по реструктуризации бизнеса налогоплательщика, при которых часть функций передается компании - нерезиденту (даже несвязанной), могут быть оценены контролирующим органом с точки зрения получения и налогообложения налогоплательщиком должной компенсации за потерю потенциальной прибыли, и могут быть признанными контролируруемыми.

Соответственно, операциям по передаче функций следует уделять особое внимание.

Для определения стоимости нематериальных активов или размера соответствующей компенсации, налогоплательщик может опираться на **заключение независимого оценщика** о текущей стоимости (дисконтированной стоимости) будущих денежных потоков (пп. 39.3.10 НКУ).

Понятие «деловая цель» имело место в НК Украины, но практика использования этого термина ограничивалась только апелляционным со стороны налоговых органов в спорных вопросах, в рамках доказательства целесообразности операции с точки зрения убыточности.

Понятие разумной экономической причины (деловой цели) приобрело расширенное объяснение. Операции с нерезидентами не имеют деловой цели, в частности, но не исключительно, если:

- их главной целью и / или результатом является неуплата (неполная уплата) суммы налогов и / или уменьшения объема налогооблагаемой прибыли;
- в сопоставимых условиях лицо не было бы готово приобрести (продать) такие работы (услуги), нематериальные активы у несвязанных лиц (несвязанным лицам).

В ДТЦ налогоплательщик должен предоставить обоснование экономической целесообразности (экономической выгоды) совершенной операции и наличия деловой цели (для операций, отличных от товарных). В случае доказательства контролирующим органом отсутствия деловой цели в совершенных операциях, финансовый результат от операционной деятельности налогоплательщика увеличивается на сумму расходов, понесенных им в таких операциях с нерезидентами (по новому пп. 140.5.15 ст. 140 НКУ)

ИЗМЕНЕНИЯ В ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

ДО ЗАКОНА №466-IX

В законодательстве с ТЦ не было отдельных требований по документации для участников международных групп.

ПОСЛЕ ЗАКОНА №466-IX

Вводится **трехуровневая модель отчетности по трансфертному ценообразованию**, рекомендуемая ОЭСР в Действии 13 Плана BEPS, которая состоит из:

- документации по трансфертному ценообразованию;
- глобальной документации по трансфертному ценообразованию (master file);
- отчета в разрезе стран международной группы компаний (country-by-country report или CbCR).

ЧЕМ ГРОЗИТ / ЧТО ДЕЛАТЬ?

1. Вместе с отчетом о контролируемых операциях 2020 года, налогоплательщики обязаны не позднее чем до 01.10.2021 подать **уведомление об участии в Группе** (в электронном виде по отдельной форме, которая будет утверждена Минфином).

За непредставление уведомления об участии в Группе или предоставления в нем недостоверной информации, предусмотрен штраф в 50 ПМТЛ (для 2020 отчетного года это составит 105 100 грн).

2. Если налогоплательщик входит в состав международной группы компаний, совокупный консолидированный доход которой за финансовый год, предшествующий отчетному, равна или превышает эквивалент 50 млн евро, он обязан на запрос ГНС предоставить глобальную документацию (**master file**). За непредставление мастер-файла предусмотрен штраф в 300 ПМТЛ (для 2020 отчетного года это составляет 630 600 грн).

3. Если налогоплательщик входит в состав международной группы компаний, совокупный консолидированный доход которой за финансовый год, предшествующий отчетному, равен или превышает эквивалент 750 млн евро, он будет обязан подать **Country-by-Country Report (CbCR)** За непредставление CbCR предусмотрено самые большие штрафные санкции (в настоящее время более 2 млн грн.), но это произойдет не раньше года, в котором Украина присоединится к Многостороннему соглашению об автоматическом обмене межгосударственными отчетами (не ранее чем за отчетный 2021 год).

ИЗМЕНЕНИЯ В МЕЖДУНАРОДНЫХ ТРАНЗАКЦИЯХ И ОТЧЕТНОСТИ

ДО ЗАКОНА №466-IX

Построение холдинговой структуры бизнеса с участием иностранных компаний, контролируемых резидентами Украины, осуществлялась с учетом налогообложения в Украине только тех доходов иностранных компаний, источник происхождения которых находится в Украине

Владение иностранной компанией не создавало для ее владельца (контроллера) никаких обязанностей в Украине, налоговики о ней не знали, финансовое положение и транзакции такой компании не были известны.

Расходы на содержание иностранной компании были значительно меньше по сравнению с налоговыми выгодами от владения ею.

ПОСЛЕ ЗАКОНА №466-IX

С 01.01.2021 года вступает в силу понятие **контролируемой иностранной компании (КИК)** — это любое иностранное юридическое лицо, которым владеет или которое контролирует резидент Украины. НК Украины дополнен статьей 392.

Прибыль такой компании в целях налогообложения приравнивается к доходу лица, которое ее контролирует, независимо от источника его происхождения, и облагается в Украине.

Владение иностранной компанией создает для налогового резидента Украины (физического или юридического лица) **ряд обязанностей:**

- представлять налоговым органам Украины отчеты о всех своих КИК вместе с финансовой отчетностью таких компаний (в отдельных случаях вместе с аудиторским заключением);
- сообщать о приобретении или отчуждении долей в иностранной компании;
- самостоятельно рассчитывать и уплачивать налог на прибыль КИК в Украине (кроме случаев освобождения от налогообложения).

В случае игнорирования указанных обязанностей фактический владелец (контроллер) КИК будет привлечен к ответственности в виде штрафов (от 210 тыс. грн. до 2 млн грн.)

ЧЕМ ГРОЗИТ / ЧТО ДЕЛАТЬ?

Пересмотреть холдинговую структуру бизнеса, где используются иностранные компании, определить, используется ли компания только как звено в цепи владения или нее осуществляются транзакции.

Скорректировать налоговое планирование с учетом новых правил налогообложения КИК.

Определить, подпадает ли иностранная компания под признаки КИК, а ее фактический владелец – под признаки контролирующего лица.

Посчитать расходы на содержание КИК по новым правилам и отказаться от экономически невыгодных компаний до конца 2020 года.

Оставить те КИК, которые действительно дают налоговую выгоду, внести коррективы в налоговое планирование с учетом новых правил.

ИЗМЕНЕНИЯ В МЕЖДУНАРОДНЫХ ТРАНЗАКЦИЯХ И ОТЧЕТНОСТИ

ДО ЗАКОНА №466-IX

Прибыль от действующего бизнеса переводилась на иностранную (оффшорную) компанию и не облагалась вообще, или уплачивался минимальный налог в юрисдикции регистрации компании, фактический владелец получал выгоду в виде отсутствия обязанности уплаты высоких налогов в юрисдикции фактического ведения бизнеса (в Украине).

Лицо могло владеть компанией напрямую или через других лиц (номинальных держателей), иметь доверенность на распоряжение имуществом и средствами такой компании, использовать их по своему усмотрению без каких-либо налоговых последствий в Украине.

Эти вопросы не проверялись во время налоговых проверок.

ПОСЛЕ ЗАКОНА №466-IX

Фактический владелец иностранной компании-физическое лицо включает прибыль КИК в свой годовой налогооблагаемый доход и платит от него налог на доходы физических лиц в Украине по ставке 18% (в некоторых случаях 9% или 5%).

Юридическое лицо-контроллер увеличивает свой финансовый результат до налогообложения на сумму прибыли КИК и уплачивает налог на прибыль предприятий по ставке 18%.

После начала работы системы международного обмена налоговой информацией украинские налоговые органы получают доступ не только к информации о украинском владельце иностранных компаний, им также будет доступна информация, которая ранее была банковской тайной: номера счетов КИК в иностранных банках, доходы от активной и пассивной деятельности, остатки средств на счетах и тому подобное.

Вводится новый вид налоговых проверок - проверки контролирующего лица (документальная невыездная проверка) сроком до 6 месяцев, которая может быть продлена еще на 6 месяцев.

Проверяющим органам необходимо предоставить документы о владении КИК, финансовую отчетность компании, в отдельных случаях - вместе с аудиторским заключением.

ЧЕМ ГРОЗИТ / ЧТО ДЕЛАТЬ?

Учитывать новые правила налогообложения КИК при расчетах скорректированной прибыли КИК, детально изучить случаи освобождения от налогообложения.

В случае наличия у резидента Украины каких-либо признаков контролирующего лица, определенных НК Украины, и непредставление отчета о КИК или представление недостоверного отчета, необходимо готовиться к предоставлению объяснений налоговым органам, прохождению налоговых проверок, доначислению налоговых обязательств и применению штрафов.

Следует проконсультироваться с аудитором и / или налоговым консультантом касательно отчетности по КИК.