



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

від 14.05.2021

Київ

№ 266

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування окремих положень статті 39 Податкового кодексу України, у тому числі під час коригування фінансового результату до оподаткування на підставі підпунктів 140.5.4, 140.5.5¹ та 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу

Відповідно до пункту 52.6 статті 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України та Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 вересня 2017 року № 811, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 13 жовтня 2017 року за №1266/31134,

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо застосування окремих положень статті 39 Податкового кодексу України, у тому числі під час коригування фінансового результату до оподаткування на підставі підпунктів 140.5.4, 140.5.5¹ та 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу, що додається.

2. Департаменту міжнародного оподаткування в установленому порядку забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України.

3. Податкові консультації застосовувати у частині, що не суперечать цій Узагальнюючій податковій консультації.

4. Голові Державної податкової служби України Любченку О. М. довести цей наказ до відома відповідних підрозділів Державної податкової служби України та територіальних органів Державної податкової служби України.

5. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою та покладаю на Голову Державної податкової служби України Любченка О. М.

Міністр



Сергій МАРЧЕНКО

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

14 травня 2021 року № 266

Узагальнююча податкова консультація щодо застосування окремих положень статті 39 Податкового кодексу України, у тому числі під час коригування фінансового результату до оподаткування на підставі підпунктів 140.5.4, 140.5.5¹ та 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу

Відносини, що виникають у сфері трансфертного ціноутворення, регулюються статтею 39 Податкового кодексу України (далі – Кодекс).

Питання 1

Як у період з 23 травня 2020 року по 31 грудня 2020 року (включно) застосовуються зміни щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій з сировинними товарами принципу «витягнутої руки» (підпункти 39.3.3.4 – 39.3.3.8 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу)?

Відповідь:

Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466) внесені зміни щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій з сировинними товарами принципу «витягнутої руки» (підпункти 39.3.3.4 – 39.3.3.8 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу).

Відповідно до вимог підпункту 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу:

1) перелік сировинних товарів визначається Кабінетом Міністрів України;

2) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (Державна податкова служба України), оприлюднює рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін на своєму офіційному вебпорталі до початку звітного року;

3) центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України), може визначати (відповідно до вимог та методів, передбачених статтею 39 Кодексу) окремі порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо

сировинних товарів принципу «витягнутої руки». Такі порядки та зміни до них повинні бути затверджені до 1 липня поточного року та набирають чинності не раніше ніж з 1 січня року, наступного за роком їх затвердження. У разі затвердження таких порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» для контрольованих операцій з сировинними товарами здійснюється платниками податків і контролюючими органами з урахуванням вимог відповідного порядку.

Отже, необхідною складовою для реалізації вказаних норм щодо контрольованих операцій з сировинними товарами є затверджений Кабінетом Міністрів України відповідний перелік таких товарів.

Таким чином, оскільки постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2020 року № 1221 «Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616» набула чинності з 1 січня 2021 року, норми Кодексу, що регулюють встановлення відповідності умов контрольованих операцій з сировинними товарами принципу «витягнутої руки» (підпункти 39.3.3.4 – 39.3.3.8 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу), застосовуються починаючи з 1 січня 2021 року.

Питання 2

Як у період з 23 травня 2020 року по 31 грудня 2020 року (включно) застосовуються зміни щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій з товарами, що мають біржове котирування, принципу «витягнутої руки» у зв'язку із виключенням підпункту 39.2.1.3 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу?

Відповідь:

Законом № 466 внесені зміни, якими з 23 травня 2020 року виключено підпункт 39.2.1.3 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, який регулював встановлення відповідності умов контрольованих операцій з товарами, що мають біржове котирування, принципу «витягнутої руки». Цим підпунктом, зокрема, передбачалося, що:

для контрольованих операцій з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезення у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни;

для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» використовується діапазон цін на такі товари, що склалися на товарній біржі. Перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових

товарних бірж для кожної групи товарів визначається Кабінетом Міністрів України.

Відтак, починаючи із 23 травня 2020 року, встановлення відповідності умов контрольованих операцій з товарами, що мають біржове котирування, принципу «витягнутої руки», здійснюється за загальними правилами, визначеними підпунктом 39.2.2 пункту 39.2 та пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, незважаючи на те, що постанова Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 року № 616 «Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» залишалась чинною до 31 грудня 2020 року (включно).

Відповідно до підпункту 39.3.2.1 підпункту 39.3.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції, крім випадків, коли цим Кодексом визначені вимоги щодо обов'язковості застосування конкретного методу встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» для контрольованих операцій певного виду.

У свою чергу, згідно із підпунктом 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу під час застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни порівняння ціни контрольованої операції з ціною зіставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі інформації про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, зокрема інформації про ціни на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

Разом із тим, для дотримання послідовності та однозначності у застосуванні норм податкового законодавства, якщо платник податків у періоді з 1 січня 2020 року по 22 травня 2020 року (включно) для встановлення відповідності умов контрольованих операцій з товарами, що мають біржове котирування, принципу «витягнутої руки» використовував норми підпункту 39.2.1.3 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, такий підхід може застосовуватись платником податків і надалі в період з 23 травня 2020 року по 31 грудня 2020 року (включно) при здійсненні контрольованих операцій з товарами, що мають біржове котирування.

Водночас у документації з трансфертного ціноутворення щодо цих контрольованих операцій має бути наведено обґрунтування використання методу порівняльної неконтрольованої ціни як найбільш доцільного методу до фактів та обставин здійснення відповідних контрольованих операцій, використання біржових котирувань як джерела інформації про ціни та період, який використовується для розрахунку діапазону цін та порівняння з ним ціни контрольованої операції з товарами, що мають біржове котирування.

Питання 3

Які операції для цілей трансфертного ціноутворення визнаються контрольованими відповідно до підпункту «е» підпункту 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу?

Відповідь:

Законом № 466 внесені зміни, якими підпункт 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу доповнено підпунктом «е».

Відповідно до зазначеного підпункту господарськими операціями для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку.

Таким чином, операції з повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) (далі — операції реструктуризації бізнесу) за умови відповідності критеріям підпунктів 39.2.1.1 і 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу визнаються контрольованими операціями.

Необхідно зазначити, що підпункт 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, яким визначені господарські операції для цілей трансфертного ціноутворення, не є вичерпним, а, отже, будь-які його уточнення, зокрема, щодо операцій реструктуризації бізнесу, не вважаються розширенням переліку операцій для цілей контролю трансфертного ціноутворення.

Крім того, підпунктом «г» підпункту 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу передбачено, що платники податків мають зазначати в документації з трансфертного ціноутворення відомості про реструктуризацію бізнесу або передачу нематеріальних активів у звітному або попередньому році із поясненням аспектів таких операцій, що вплинули або впливають на діяльність платника податків.

Таким чином, операції з реструктуризації бізнесу за умови відповідності критеріям визнаються контрольованими операціями у відповідному звітному періоді.

З метою аналізу відповідності умов контрольованих операцій реструктуризації бізнесу принципу «витягнутої руки» платники податків мають керуватися методологічними підходами, визначеними статтею 39 Кодексу.

Слід відмітити, що особливості застосування правил трансфертного ціноутворення до операцій із реструктуризації бізнесу розглядаються у розділі IX «Аспекти трансфертного ціноутворення під час реструктуризації бізнесу» Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб*. Ці Настанови є загально визнаними рекомендаційно-методичними в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення у міжнародній практиці. Тому платники податків можуть використовувати зазначені роз'яснення із Настанов ОЕСР у якості рекомендацій в процесі аналізу відповідності умов контрольованих операцій реструктуризації бізнесу принципу «витягнутої руки».

* OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

Питання 4

Платник податків, дотримуючись вимог абзацу першого підпункту 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, повідомив контролюючий орган про укладення договору (контракту) на здійснення операцій із сировинними товарами. В подальшому цей же платник податків планує укласти додаткову угоду, яка може передбачати зміни однієї або декількох суттєвих умов договору (контракту), зокрема щодо характеристик, ціни, загальної вартості, кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін тощо.

Чи має право платник податків подати нове повідомлення про укладення договору (контракту) на здійснення операцій із сировинними товарами, з урахуванням змін, внесених додатковою угодою, для застосування вимог абзацу третього підпункту 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу щодо порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на найближчу дату до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції (зокрема, дати додаткової угоди, зазначеної у такому повідомленні)?

Відповідь:

Ні, оскільки такої можливості Кодексом не передбачено.

Згідно із підпунктом 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу платник податків, що здійснює контрольовані операції із сировинними товарами, повідомляє центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про укладення відповідного договору (контракту) за формою та в порядку, передбаченими підпунктом 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Направлення платником такого повідомлення є підтвердженням того, що узгодження суттєвих умов договору (контракту), зокрема характеристик та ціни товарів, обсягу, умов постачання, оплати та відповідальності, здійснювалося сторонами контрольованої операції на момент укладення такої угоди.

Якщо інформація, зазначена у повідомленні, узгоджується із фактичною поведінкою сторін або з іншими фактами контрольованої операції, порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами проводиться на найближчу дату до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції.

Водночас згідно із підпунктом 39.3.3.6 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу якщо:

платник податку не направить таке повідомлення, або

інформація, зазначена в повідомленні, не відповідає договірним умовам, або

сторонами операції після направлення повідомлення будуть внесені зміни до умов договору (контракту) щодо характеристик, ціни, загальної вартості, кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін, або

умови такого договору (контракту) не узгоджуються з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення

контролюючий орган проводить порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції.

Таким чином, Кодекс передбачає направлення платником податків контролюючому органу повідомлення про факт укладення договору (контракту) про операції із сировинними товарами та узгоджені сторонами договору (контракту) умови, чинні на момент його укладення.

Кодекс не передбачає можливості для платника податків повідомляти податкові органи щодо внесення будь-яких змін до договору (контракту). Отже, контролюючі органи керуються інформацією про укладення договору (контракту), наданою платником податків у повідомленні стосовно такого договору (контракту), що надійшло першим. Направлення платником податків іншого повідомлення щодо того самого договору (контракту), який не виконано сторонами та/або зберігає чинність, не має значення для цілей застосування вимог абзацу третього підпункту 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Виходячи із положень абзацу третього підпункту 39.3.3.6 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, внесення сторонами контрольованої операції після направлення відповідного повідомлення про укладення договору (контракту) змін до такого договору (контракту) унеможливує проведення порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на найближчу дату до дати ціноутворення (зокрема, на найближчу дату до дати укладення договору (контракту)) у тому випадку, якщо такі зміни стосуються характеристик, ціни, загальної вартості, кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін.

При виявленні факту внесення зазначених змін (незалежно від їх обсягу чи змісту) контролюючий орган має право порівнювати ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або на дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції.

Будь-які інші зміни до договору (контракту), крім тих, які прямо перелічені в абзаці третьому підпункту 39.3.3.6 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, не впливають на застосування абзацу третього підпункту 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу за умови, що вони не призводять до:

викривлення інформації щодо договірних умов, наданої платником податків у повідомленні про укладення договору (контракту);

розбіжностей в умовах договору (контракту) із фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення.

Питання 5

Платник податків укладає з нерезидентом рамковий або генеральний договір (контракт) на постачання сировинних товарів протягом маркетингового року, в якому фіксує частину типових умов, притаманних таким договорам (зокрема, щодо порядку визначення якості, кількості,

порядку оплати, відповідальності, арбітражу, застосованого права, обміну інформацією тощо). В подальшому сторони підписують додаткові угоди (додатки, специфікації тощо), в яких фіксують суттєві умови щодо номенклатури, якості, кількості, місця та строків поставки на конкретну партію товару, які не були визначені у рамковому або генеральному договорі (контракті)

Чи має право платник податків при такій конструкції договірних відносин користуватися особливостями механізму подання повідомлення про укладення договору (контракту) на здійснення операцій із сировинними товарами відповідно до підпункту 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, щодо порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на найближчу дату до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції (зокрема дати додаткової угоди, зазначеної у такому повідомленні)? В якому порядку подається таке повідомлення?

Відповідь:

Так, оскільки описана ситуація не суперечить вимогам Кодексу.

Згідно із підпунктом 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу платник податків, що здійснює контрольовані операції із сировинними товарами, повідомляє центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про укладення відповідного договору (контракту) за формою та в порядку, передбаченими підпунктом 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Направлення платником такого повідомлення є підтвердженням того, що узгодження суттєвих умов договору (контракту), зокрема характеристик та ціни товарів, обсягу, умов постачання, оплати та відповідальності, здійснювалося сторонами контрольованої операції на момент укладення такої угоди.

Якщо інформація, зазначена у повідомленні, узгоджується із фактичною поведінкою сторін або з іншими фактами контрольованої операції, порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами проводиться на найближчу дату до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції.

Водночас, згідно із підпунктом 39.3.3.6 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, якщо:

платник податку не направить таке повідомлення, або

інформація, зазначена в повідомленні, не відповідає договірним умовам,
або

сторонами операції після направлення повідомлення будуть внесені зміни до умов договору (контракту) щодо характеристик, ціни, загальної вартості,

кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін, або

умови такого договору (контракту) не узгоджуються з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення,

контролюючий орган проводить порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції.

Загальні вимоги законодавства щодо поняття та умов договору викладені у главі 52 Цивільного Кодексу України (далі – ЦКУ). Так, відповідно до вимог ЦКУ:

договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків (стаття 626 ЦКУ);

договір є укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору (стаття 638 ЦКУ);

договір може бути укладений у будь-якій формі, якщо вимоги щодо форми договору не встановлені законом (стаття 639 ЦКУ);

попереднім є договір, сторони якого зобов'язуються протягом певного строку (у певний термін) укласти договір в майбутньому (основний договір) на умовах, встановлених попереднім договором (стаття 635 ЦКУ);

істотні умови основного договору, що не встановлені попереднім договором, погоджуються у порядку, встановленому сторонами у попередньому договорі, якщо такий порядок не встановлений актами цивільного законодавства (стаття 635 ЦКУ);

попередній договір укладається у формі, встановленій для основного договору, а якщо форма основного договору не встановлена, – у письмовій формі (стаття 635 ЦКУ).

Підпункт 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу передбачає направлення платником податків контролюючому органу повідомлення про факт укладення договору (контракту) про операції із сировинними товарами та узгодження сторонами договору (контракту) суттєвих умов договору (контракту). Отже, відсутні підстави для подання повідомлення про укладення попереднього договору (контракту) на здійснення операцій із сировинними товарами (незалежно від його найменування – рамковий, генеральний тощо) по факту укладення такого договору, оскільки в

такому договорі (контракті) сторони ще не узгодили всіх істотних (суттєвих) умов, але вирішили узгодити їх в майбутньому.

Платник податку має право подати повідомлення про укладення відповідного договору (контракту) на здійснення операцій із сировинними товарами після того, як на підставі відповідної додаткової угоди (доповнення, додатка, специфікації тощо) сторонами будуть узгоджені всі суттєві умови договору (контракту), зокрема, в частині характеристик та ціни товарів, обсягу, умов постачання, оплати та відповідальності. Якщо виконуються ці умови, повідомлення може бути подано щодо кожної додаткової угоди (доповнення, додатка, специфікації тощо), на підставі якої буде здійснюватися постачання конкретної партії товару.

Якщо інформація, зазначена у повідомленні, поданому на підставі додаткової угоди, узгоджується із фактичною поведінкою сторін або з іншими фактичними умовами контрольованої операції, порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами проводиться на найближчу дату до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції (зокрема, на найближчу дату до дати укладення додаткової угоди).

Якщо податковим органом буде встановлено, що інформація, зазначена у повідомленні (в тому числі, поданому на підставі додаткової угоди), не узгоджується із фактичною поведінкою сторін (наприклад, значна частина таких угод не виконується або розривається в майбутньому і метою таких повідомлень було створення можливості обирати для виконання додаткової угоди, по яких було подано повідомлення, із найнижчою ціною реалізації або найбільшою закупівельною ціною в контрольованій операції), податковий орган на підставі абзацу п'ятого підпункту 39.3.3.6 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу має право провести порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції.

Питання 6

Чи звільняється платник податку на прибуток підприємств, який проводить операції з придбання та/або реалізації товарів (робіт, послуг) із нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, від обов'язку збільшувати фінансовий результат звітного року в порядку, визначеному підпунктами 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, у випадку, якщо таким нерезидентом надано документ,

який підтверджує сплату ним податку на прибуток (корпоративного податку) за звітний рік? Яким вимогам має відповідати такий документ?

Відповідь:

Відповідно до підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг (крім операцій, зазначених у пункті 140.2 та підпункті 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу), придбаних та

на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу), реалізованих на користь

нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України, відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Зазначений перелік визначено постановою Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 року № 480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» (далі – Перелік).

Якщо нерезидент, організаційно-правова форма якого включена до зазначеного Переліку, сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) у державі, в якій він зареєстрований як юридична особа (за даними відповідного бізнес-реєстру (торговельного, банківського або іншого реєстру, в якому фіксується факт державної реєстрації компанії, організації) у відповідній організаційно-правовій формі), такий нерезидент може вважатися податковим резидентом зазначеної держави. Відповідно, якщо платник податку на прибуток підприємств здійснює операції з таким контрагентом – нерезидентом, для платника податку відсутні підстави збільшувати фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток підприємств на різниці, визначені підпунктами 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу. Достатнім підтвердженням для цього буде документ, який свідчитиме про сплату податку нерезидентом у відповідній державі у періоді здійснення операції, у загальному розумінні (наприклад, у якості зареєстрованого платника податку на прибуток (корпоративного податку). Така довідка має містити інформацію про сплату податку саме нерезидентом, який є контрагентом платника податків, а не

іншими фізичними, юридичними особами або утвореннями без статусу юридичної особи (зокрема, засновниками партнерства як організаційно-правової форми нерезидента тощо).

Зазначені підпункти статті 140 розділу III Кодексу не містять спеціальних вимог щодо форми документа для підтвердження сплати податку нерезидентом, а також вимог щодо органу, який має видавати такий документ. Водночас, з урахуванням вимог пункту 103.5 статті 103 глави 10 розділу II Кодексу, доцільним є отримання від контрагента документа, що виданий фінансовим (податковим) органом відповідної країни, за формою, затвердженою згідно із законодавством цієї країни. Такий документ повинен бути належним чином легалізований та перекладений відповідно до законодавства України.

Зазначений документ, одержаний від контрагента – нерезидента, зберігається у платника податку на прибуток підприємств і має бути наданий:

на запит контролюючого органу, поданий відповідно до статті 85 глави 8 розділу II Кодексу, під час проведення документальної перевірки за звітний період, за підсумками якого платником податку прийнято рішення про незастосування коригування фінансового результату до оподаткування податком на прибуток підприємств на різниці, визначені підпунктами 140.5.4 – 140.5.51 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, або

на письмовий запит контролюючого органу про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження, надісланий платнику податку відповідно до пункту 73.3 статті 73 глави 10 розділу II Кодексу.

Питання 7

Чи підпадають під дію вимог підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу операції з придбання товарів у нерезидента та реалізація їх на користь нерезидента, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, якщо такі операції здійснює комісіонер – резидент на виконання договору комісії з комітентом – резидентом?

Хто із зазначених платників податків – резидентів має здійснювати коригування фінансового результату податкового (звітного) періоду у такому випадку?

Відповідь:

Відповідно до підпункту 14.1.202 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу продаж (реалізація) товарів – будь-які операції, що здійснюються згідно з

договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів.

Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Відносини, що виникають за договірними зобов'язаннями комісії, регулюються Главою 69 ЦКУ. Так, відповідно до вимог ЦКУ:

за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента (стаття 1011 ЦКУ);

істотними умовами договору комісії, за якими комісіонер зобов'язується продати або купити майно, є умови про це майно та його ціну (стаття 1012 ЦКУ);

комітент повинен виплатити комісіонерові плату у розмірі та порядку, встановлених у договорі комісії (стаття 1013 ЦКУ);

майно, придбане комісіонером за рахунок комітента, є власністю комітента (стаття 1018 Кодексу).

Тобто, договір комісії є правочином, за яким:

у разі придбання товарів за дорученням комітента – комісіонер придбаває товар у третіх осіб (постачальників (продавців), а не у комітента. Право власності на такий товар переходить безпосередньо від постачальника (продавця) до комітента;

у разі реалізації товарів за дорученням комітента – комісіонер реалізує товар третім особам (покупцям), а не комітенту. Право власності на такий товар переходить безпосередньо від комітента до покупця.

Таким чином для цілей виконання вимог підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу слід дотримуватися таких правил:

1. Щодо операцій з продажу (реалізації) товарів, у тому числі необоротних активів за договором комісії

Під час здійснення господарських операцій з продажу (реалізації) товарів, у тому числі необоротних активів за договором комісії, укладеним продавцем – резидентом, право власності на товар (роботи, послуги) переходить безпосередньо від такого комітента до покупця – нерезидента.

Відповідно, такі господарські операції впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств комітента, а не комісіонера (за винятком суми комісійної винагороди за таким договором).

Тому у випадках, передбачених підпунктом 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, збільшувати фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, зобов'язаний комітент – резидент, за дорученням якого відповідні товари, у тому числі необоротні активи, було реалізовано комісіонером – резидентом.

2. Щодо операції з придбання товарів, у тому числі необоротних активів, за договором комісії

При здійсненні господарських операцій з придбання товарів, у тому числі необоротних активів, за договором комісії, укладеним покупцем – резидентом, право власності на товар переходить безпосередньо від його постачальника (продавця) – нерезидента до комітента.

Відповідно, такі господарські операції впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств комітента, а не комісіонера (за винятком суми комісійної винагороди за таким договором).

Тому у випадках, передбачених підпунктом 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, збільшувати фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, зобов'язаний комітент – резидент, за дорученням якого відповідні товари, у тому числі необоротні активи, було придбано комісіонером – резидентом.

Питання 8

Вимоги підпунктів 140.5.4, 140.5.5¹ та 140.5.6 статті 140 розділу III Кодексу не застосовуються платником податку, якщо операція з нерезидентом не є контрольованою та сума витрат (доходів) підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Кодексу, але без подання звіту.

В якому вигляді має бути складене зазначене підтвердження та на яку дату воно має бути наявним у платника податків?

Відповідь:

Відповідно до підпункту 39.1.2 пункту 39.1 статті 39 розділу I Кодексу обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не

відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях.

Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку (підпункту 39.1.3 пункту 39.1 статті 39 розділу I Кодексу).

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств (підпункту 39.1.4 пункту 39.1 статті 39 Кодексу).

Таким чином, для підтвердження платником податків ціни операцій, у випадках, передбачених підпунктами 140.5.4, 140.5.5¹, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, за принципом «витягнутої руки» він має порівняти умови зазначених операцій з умовами, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях.

Під час вибору співставних неконтрольованих операцій платникам податків необхідно дотримуватись вимог щодо зіставлення комерційних та фінансових умов операцій, які передбачені у пункті 39.2 статті 39 розділу I Кодексу.

Для встановлення відповідності умов операцій, передбачених підпунктами 140.5.4, 140.5.5¹, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, принципу «витягнутої руки» платник податків має використати методи та процедуру їх застосування, визначені у пункті 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Зокрема, це передбачає вибір методу, найбільш доцільного до фактів та обставин здійснення операцій платника податків, вибір сторони операції та фінансового показника, що буде досліджуватись (для методів, передбачених підпунктами 39.3.4 – 39.3.6 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу), вибір періоду для порівняння та розрахунків діапазону цін (рентабельності).

Сума витрат/доходів за операціями, передбаченими підпунктами 140.5.4, 140.5.5¹, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, вважається підтвердженою платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» та відповідно до процедури, встановленої статтею 39 розділу I Кодексу, якщо:

ціна або показник рентабельності відповідної операції (операцій) перебуває в межах діапазону цін (рентабельності), розрахованого на підставі показників співставних неконтрольованих операцій;

якщо ціна або показник рентабельності відповідної операції (операцій) перебуває поза межами діапазону цін (рентабельності), розрахованого на

підставі показників співставних неконтрольованих операцій, але коригування до ціни (показника рентабельності), до медіани такого діапазону (або мінімального/максимального його значення) призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Дія підпунктів 140.5.4, 140.5.5¹, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу поширюється на операції, які не є контрольованими відповідно до статті 39 розділу I Кодексу, в тому числі на операції із непов'язаними особами. В свою чергу, вимоги до складання документації з трансфертного ціноутворення відповідно до підпункту 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу та вимоги до змісту такої документації, визначені підпунктом 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу, стосуються контрольованих операцій платників податків. При цьому стаття 39 Кодексу передбачає встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за одним із методів, які визначені підпунктом 39.3.1 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу, в тому числі в частині вимог щодо вибору найбільш доцільного методу.

Виходячи із цього, для цілей обґрунтування суми витрат (доходів) за операціями, передбаченими підпунктами 140.5.4, 140.5.5¹, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, платник податків має задокументувати як сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, інформацію, визначену у підпункті 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу, в обов'язі, необхідному для оцінки платником податку та контролюючим органом відповідності рівня ціни або показника рентабельності відповідної операції (операцій) принципу «витягнутої руки». При цьому обсяг інформації, зазначеної в такій документації, можна вважати достатнім для цілей застосування підпунктів 140.5.4, 140.5.5¹, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, якщо платник податків належно обґрунтував рівень ціни або показник рентабельності відповідної операції (операцій) за найбільш доцільним методом, визначеним підпунктом 39.3.1 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Обґрунтування, що суму витрат (доходів) підтверджено за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Кодексу, надається платником на запит контролюючого органу під час проведення документальної перевірки за звітний період, за підсумками якого платником податку прийнято рішення про незбільшення фінансового результату, або на запит контролюючого органу відповідно до пункту 73.3 статті 73 глави 7 розділу II Кодексу.

Питання 9

Якщо платник податку скористався своїм правом не здійснювати коригування, передбачені підпунктами 140.5.4, 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, посилаючись на наявність підтвердження суми витрат (доходів) за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки»

відповідно до процедури, встановленої статтею 39 розділу I Кодексу, але виявилось що ціна, вказана в такому підтвердженні, не відповідає принципу «витягнутої руки» (або така розбіжність виявлена за результатами перевірки контролюючого органу), в якому саме розмірі здійснюється коригування фінансового результату до оподаткування?

Відповідь:

Підпунктами 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу на платника податків покладено обов'язок здійснити коригування фінансового результату до оподаткування на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг придбаних (реалізованих) в операціях, які не є контрольованими, проте здійснені:

з нерезидентами, які зареєстровані у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, або

з нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

При цьому вимоги підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу не застосовуються платником податків, якщо він здійснить підтвердження суми витрат (доходів) за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Кодексу, але без подання звіту.

Крім того, передбачені такі вимоги:

якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Кодексу, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки» (абзац шостий підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу);

якщо ціна реалізації товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг є нижчою за ціну, визначену відповідно до принципу «витягнутої руки», встановленого статтею 39 Кодексу, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю, визначеною

виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», та вартістю реалізації (абзац п'ятий підпункту 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу).

Підпунктом 39.3.2.3 підпункту 39.3.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу встановлено, що якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції:

перебуває в межах діапазону, вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «вितягнутої руки»;

перебуває поза межами діапазону цін (рентабельності), розрахунок податкових зобов'язань платника податків у контрольованій операції проводиться відповідно до ціни (показника рентабельності), яка (який) дорівнює значенню медіани такого діапазону (крім випадків проведення платниками податків самостійного коригування відповідно до підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу).

З огляду на викладене вище, вимоги щодо коригування витрат (доходів) на підставах та у розмірі, визначених підпунктами 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, не застосовуються до платника податків, який здійснює підтвердження суми витрат (доходів) за цінами, визначеними за принципом «вितягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Кодексу, але без подання звіту.

При перевищенні цін у разі придбання або заниженні цін при реалізації товарів (робіт та послуг), зазначених у підпунктах 140.5.4 та 140.5.5¹ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, порівняно з цінами, визначеними відповідно до принципу «вितягнутої руки», платник податку має право здійснити коригування відповідно до підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу, або таке коригування може бути здійснено до медіани діапазону цін (рентабельності) на підставі перевірки контролюючого органу.

При цьому коригування здійснюється на розмір різниці між фактичною вартістю придбання або продажу товарів (робіт та послуг) та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», і таке коригування може бути як меншим за 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг придбаних (реалізованих) у відповідних операціях, так і більшим.

Директор Департаменту
міжнародного оподаткування


Людмила ПАЛАМАР