

Лист ДФС України від 14.04.2016 №13362/7/99-99-19-02-02-17 "Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення"

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА СЛУЖБА
ЛИСТ**

14.04.2016

№ 13362/7/99-99-19-02-02-17

Головні управління ДФС в областях та м. Києві,
Міжрегіональне головне управління ДФС –
Центральний офіс з обслуговування великих платників

**Про застосування норм податкового
законодавства щодо трансфертного ціноутворення**

Державна фіскальна служба України у зв'язку з численними зверненнями платників щодо застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення, надає відповіді на деякі запитання.

У листі використовуються такі скорочення:

Податковий кодекс України – Кодекс;

Цивільний кодекс України – ЦКУ;

Господарський кодекс України – ГКУ;

Закон України від 06.04.1991 № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність» – Закон №959;

Закон України від 23.05.2005 № 2709-IV «Про міжнародне приватне право» – Закон № 2709;

Закон України від 04 липня 2013 року № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» – Закон № 408;

Закон України від 12.08.2014 № 1636-VII «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» – Закон № 1636;

Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» – Закон №72;

Закон України від 17.07.2015 № 609-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» – Закон № 609;

Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення, затверджений постановою КМУ від 04.06.2015 № 381, – Порядок №381;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, – П(с)БО 15;

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433, – Методичні рекомендації № 433.

Запитання 1: Враховуючи зміни, внесені Законом №609, як у 2015 році розрахувати вартісний критерій контрольованих операцій?

Відповідь: З 01.01.2015 року до 12.08.2015 року відповідно до п.п. 39.2.1.7 ст. 39 Кодексу для визнання господарських операцій контрольованими мали одночасно виконуватись такі умови:

- загальний обсяг доходу платника податків та/або його пов'язаних осіб від усіх видів діяльності, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток підприємств, перевищує 20 млн. гривень за відповідний податковий (звітний) календарний рік;

- обсяг групи таких господарських операцій платника податків та/або його пов'язаних осіб з одним контрагентом перевищує 1 млн. гривень (без урахування податку на додану вартість) або 3 відсотки доходу, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток підприємств, платника податків за відповідний податковий (звітний) рік.

З урахуванням змін, внесених Законом № 609 (набрав чинності з 13 серпня 2015 року), згідно з п.п. 39.2.1.7 ст. 39 Кодексу для визнання господарських операцій контрольованими необхідним є одночасне виконання наступних умов:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Разом з цим, пунктом 2 Прикінцевих та перехідних положень Закону № 609 визначено, що формування звіту про контрольовані операції та у випадках, передбачених Податковим кодексом України, документації з трансфертного ціноутворення

за господарські операції, здійснені у 2015 році, здійснюється на підставі та з урахуванням норм цього Закону.

Таким чином, для всіх господарських операцій, передбачених п.п. 39.2.1.1 – 39.2.1.3 і п.п. 39.2.1.5 ст. 39 Кодексу, та здійснених платниками податків з 01 січня по 31 грудня 2015 року, вартісний критерій визначається відповідно до норм п.п. 39.2.1.7 ст. 39 Кодексу, у редакції Закону № 609.

Запитання 2: Чи враховуються при визначенні вартісного критерію обсягу річного доходу платника податків для цілей застосування трансфертного ціноутворення (п.п. 39.2.1.7 ст. 39 Кодексу) інші доходи, зокрема доходи від операційної (неопераційної) курсової різниці?

Відповідь: Відповідно до п.п. 39.2.1.7 ст. 39 Кодексу господарські операції, передбачені п.п. 39.2.1.1 – 39.2.1.3 і п.п. 39.2.1.5 п.п. 39.2.1 ст. 39 Кодексу, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Згідно з п. 7 П(с)БО 15, визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

інші операційні доходи;

фінансові доходи;

інші доходи.

Кодексом не встановлено окремий порядок розрахунку вартісного критерію річного доходу платника податків для цілей трансфертного ціноутворення. В той же час для цілей п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи. Отже, для цілей ст. 39 Кодексу розрахунок річного доходу здійснюється відповідно до вимог, встановлених п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 433, дохід від операційних курсових різниць відображається у статті «Інші операційні доходи» (ряд. 2120 Звіту про фінансові

результати), а дохід від неопераційних курсових різниць відображається у статті «Інші доходи» (ряд. 2240 Звіту про фінансові результати).

Отже, дохід від операційної та неопераційної курсової різниці враховується для обчислення річного доходу платника податків від будь-якої діяльності для цілей трансфертного ціноутворення.

Запитання 3: Які показники річної фінансової звітності мають враховуватись для визначення обсягу річного доходу від будь якої діяльності платника податків для цілей застосування трансфертного ціноутворення (п.п. 39.2.1.7 ст. 39 ПКУ)?

Відповідь: Враховуючи, що п.п. 39.2.1.7 ст. 39 Кодексу визначено, що до обсягу річного доходу не включаються непрямі податки, обсяг річного доходу платника податків від будь-якої діяльності для цілей трансфертного ціноутворення, розраховуються як сумарне значення наступних показників «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Форма № 2»:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2000),
- інші операційні доходи (ряд. 2120),
- дохід від участі в капіталі (ряд. 2200),
- інші фінансові доходи (ряд. 2220),
- інші доходи (ряд. 2240).

Запитання 4: У п.п. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 Кодексу зазначено, що для розрахунку річного доходу платника податків та обсягу контрольованих операцій з кожним контрагентом не враховуються непрямі податки. Які саме податки вважаються непрямыми?

Відповідь: Непрямі податки це податки на товари і послуги, що встановлюються як надбавка до цін на товари або тарифи на послуги і не залежать від доходів платників податків. В Україні використовуються три види непрямих податків: податок на додану вартість, акцизний податок і мито.

Правове регулювання справляння цих податків викладено насамперед у Податковому та Митному кодексах України:

- податок на додану вартість - розділ V Кодексу;
- акцизний податок - розділі VI Кодексу;
- мито - розділ IX Митного кодексу України.

Запитання 5: Яким чином визначати обсяг контрольованих операцій із нерезидентами, держави яких було протягом 2015 року включено або виключено з переліку держав (територій), передбаченого п.п. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України?

Відповідь: Відповідно до п.п. 39.2.1.2 ст. 39 Кодексу для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими є господарські операції, що впливають на об'єкт

оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включеній до зазначеного переліку, визнаються контрольованими з дати включення держави (території) до такого переліку.

Протягом 2015 року діяло декілька затверджених розпорядженнями Кабінету Міністрів України відповідних переліків, а саме:

перелік держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 року № 1042 (діяв до 14.05.2015);

перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.05.2015 року № 449-р (термін дії з 14.05.2015 до 16.09.2015);

перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 року № 977-р (діє з 16.09.2015).

З урахуванням положень п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, для визнання господарських операцій платника податків з контрагентами-нерезидентами контрольованими, застосовується затверджений Кабінетом Міністрів України перелік держав (територій), чинний на час здійснення таких господарських операцій, за умови дотримання вартісного критерію, встановленого п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Для визначення обсягу господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, передбаченого п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу (більше 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік), враховуються тільки обсяг господарських операцій з таким контрагентом, здійснених під час, коли відповідна країна була включена до вищезазначених переліків держав (територій).

При цьому обсяг річного доходу платника податків відповідно до п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу розраховується за весь податковий (звітний) рік.

Таким чином, для платника податків, річний дохід якого від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, в цілому за 2015 рік перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків), контрольованими операціями згідно з п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу будуть визнаватись виключно господарські операції, здійснені з

нерезидентом в період, коли відповідна держава (територія) була включена до вищезазначених переліків, за умови, що обсяг таких операцій перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків). Інформація про ці контрольовані операції має бути відображена у звіті про контрольовані операції.

Приклад. Підприємство протягом 2015 року здійснювало господарські операції з нерезидентом з Австрійської Республіки (далі – Австрія), яку було включено до переліку держав (територій) з 14.05.2015 року (розпорядження КМУ від 14.05.2015р. № 449-р) та виключено з 01.08.2015 року (розпорядження КМУ від 01.07.2015р. № 677-р).

Якщо загальний обсяг господарських операцій з нерезидентом, зареєстрованим в Австрії, не перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків), здійснених у період з 14.05.2015 по 31.07.2015 року, то усі операції, проведені з контрагентом із Австрії у 2015 році, не визнаються контрольованими.

У разі, якщо загальний обсяг господарських операцій з нерезидентом Австрії, здійснених в період з 14.05.2015 по 31.07.2015 року, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків), то у разі перевищення обсягу річного доходу 50 млн.грн. під визначення контрольованих потрапляють операції з таким нерезидентом, здійснені у період з 14.05.2015 по 31.07.2015 року. Такі операції підлягають відображенню у Звіті про контрольовані операції.

Інші господарські операції (проведені в періоди з 01.01.2015 року по 13.05.2015 року та з 01.08.2015 року по 31.12.2015 року) не підпадають під дію положень ст. 39 Кодексу.

Запитання 6: Чи враховується кредит-нота при визначенні вартісного критерію контрольованих операцій?

Відповідь: Відповідно до ч. 3 ст. 31 Закону № 2709 зовнішньоекономічний договір, хоч би однією стороною якого є юридична особа України, укладається у письмовій формі незалежно від місця укладення, якщо інше не встановлене законом або міжнародним договором України. Порядок укладення зовнішньоекономічного договору згідно з Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) затверджено наказом Мінекономіки від 06 вересня 2001 року № 201 (далі - Положення № 201).

Згідно з частиною першою ст. 32 Закону № 2709 зміст правової угоди може регулюватися правом, яке обране сторонами, якщо інше не передбачене законом. Тобто, якщо у зовнішньоекономічному договорі вказано обране сторонами право (право України, країни нерезидента або третьої країни), угода регулюється саме ним.

Якщо ж такої умови у зовнішньоекономічному договорі немає, за умовчанням застосовуватиметься право країни продавця-нерезидента (ч. 3

ст. 32, ч. 1 ст. 44 Закону № 2709), відповідно до якого і регулюватимуться умови надання кредит-ноти.

Умова щодо ціни і загальної вартості договору (контракту) є обов'язковою умовою зовнішньоекономічного договору (п. 1.6 Положення № 201), у зв'язку з чим умови щодо можливості зміни суми компенсації товару за договором слід вказати у такому договорі. Водночас, факт надання знижки (кредит-ноти) можливо оформити у вигляді додаткової угоди до конкретного договору, суму компенсації вартості товарів по якому було зменшено.

Оскільки базою для визначення вартісного критерію контрольованих операцій є договірна (контрактна) ціна товару, а кредит-нота змінює визначену договором з нерезидентом вартість поставлених товарів, то при визначенні вартісного критерію контрольованих операцій обсяг контрольованих операцій обраховується за договірною (контрактною) ціною такого товару з урахуванням змін згідно з наданою нерезидентом кредит-нотою.

Запитання 7: Чи підпадають операції між пов'язаними особами - резидентами під визначення контрольованих операцій?

Відповідь: Господарські операції вважаються контрольованими, якщо здійснюються, зокрема, між пов'язаними особами, одна з яких є нерезидентом. Господарські операції з пов'язаними особами - резидентами не підпадають під визначення контрольованих.

Запитання 8: Платник податків у 2015 році проводив господарську діяльність з придбання товарів та послуг від підприємства, яке має місцезнаходження в АР Крим. Чи визнаються господарські операції із таким підприємством контрольованими та за яких умов?

Відповідь: Особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України визначено Законом 1636.

Згідно із п. 5.2 ст. 5 Закону № 1636 взаємовідносини між особами, які мають податкову адресу на території ВЕЗ «Крим», та особами, які мають податкову адресу на іншій території України, є контрольованими операціями згідно із ст. 39 Кодексу.

Засади визначення операцій контрольованими встановлено п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Так, відповідно до п.п. 39.2.1.1 та п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу контрольованими операціями визнаються:

а) господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - нерезидентами;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів - нерезидентів.

в) господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Разом з цим, відповідно до п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу такі господарські операції будуть визнано контрольованими у разі, якщо додатково одночасно виконуються наступні умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Юридична особа, яка має податкову адресу (місцезнаходження) на території ВЕЗ «Крим», прирівнюються з метою оподаткування до нерезидента (п. 5.3 ст. 5 Закону № 1636). Територію ВЕЗ «Крим» не включено до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Отже господарські операції з особою, яка має податкову адресу на території ВЕЗ «Крим», будуть визнані контрольованими згідно із статтею 39 Кодексу тільки у випадках, якщо така особа є пов'язаною із платником податків відповідно до норм п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, або якщо така особа є комісіонером у зовнішньоекономічних господарських операціях з продажу товарів, з одночасним дотриманням критеріїв, встановлених п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст.39 Кодексу.

Запитання 9: Платник податків здійснював протягом 2015 року продаж товарів за договорами комісії. Комісіонером у цих господарських операціях була компанія – нерезидент, зареєстрована у державі, яка не входила до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України. Чи визнаються такі господарські операції контрольованими?

Відповідь: Згідно з п.п. б) п.п. 39.2.1.1 та п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими операціями є зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів - нерезидентів, якщо одночасно виконуються такі умови:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Відповідно до п.п. 14.1.202 п. 14.1 ст. 14 Кодексу 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.

Взаємовідносини, які виникають між сторонами за договором комісії, регламентуються главою 69 ЦКУ. Частиною 1 ст. 1011 ЦКУ встановлено, що 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. Істотними умовами договору комісії, за якими комісіонер зобов'язується продати або купити майно, є умови про це майно та його ціну (ч. 3 ст. 1012 ЦКУ). Комітент повинен виплатити комісіонерові плату в розмірі та порядку, що встановлені у договорі комісії (ч. 1 ст. 1013 ЦКУ). Якщо розмір комісійної винагороди не визначений - воно виплачується виходячи зі звичайних цін за такі послуги (ч. 3 ст. 1013 ЦКУ). Після вчинення правочину за дорученням комітента комісіонер повинен надати комітентові звіт і передати йому все одержане за договором комісії (ч.1 ст. 1022 ЦКУ).

Згідно до ст. 377 ГКУ зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном, (зазначеним у ч. 1 ст. 139 ГКУ), та/або робочою силою. Статтею 1 Закону № 959 визначено, що зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

Враховуючи вищезазначене, підпункт б) п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу застосовується у разі, коли за дорученням платника податків – комітента комісіонер-нерезидент здійснив зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів, тобто здійснив в інтересах комітента правочин з третьою особою, яка є іноземним суб'єктом господарської діяльності, під час якого відбулось перетинання товаром митного кордону України.

У разі дотримання вартісного критерію, встановленого п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, контрольованими операціями для платника податків в

такому разі є господарські операції з продажу комітентом товарів третій особі за допомогою комісiонера. Стороною контрольованої операції, інформація про яку має бути розкрито у Звіті про контрольовані операції, є особа – покупець товарів, якій комітент продав свої товари за допомогою комісiонера. Предметом контрольованої операції є товари, що є об'єктом купівлі – продажу.

Для застосування п.п. б) п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу не важливо в якій державі зареєстрований нерезидент - комісiонер (тобто чи входить держава (територія) до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України), та чи є нерезидент-комісiонер пов'язаною особою платника податків.

У разі, якщо нерезидент - комісiонер є пов'язаною особою з платником податків та/або зареєстрований в державі (на території), що включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України, а сума комісійної винагороди перевищує 5 млн. гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік, то для платника податків – комітента контрольованими операціями також будуть визнаватись господарські операції з отримання послуг за договором комісії. В такому випадку стороною контрольованої операції є нерезидент – комісiонер, а інформація про ці операції також має бути відображена у Звіті про контрольовані операції.

Запитання 10: Чи вважаються контрольованими операції, що здійснюються між резидентом і постійним представництвом нерезидента – пов'язаної з таким резидентом особи?

Відповідь: У разі якщо господарські операції в обсягах, визначених у п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, здійснюються резидентом з постійним представництвом нерезидента – пов'язаної особи чи постійним представництвом нерезидента, що має юрисдикцію у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, такі операції для резидента визнаватимуться контрольованими за умови досягнення ним обсягу річного доходу більше як 50 млн. гривень.

Резидент, який протягом звітного періоду здійснював контрольовані операції з постійним представництвом нерезидента – пов'язаної особи з таким резидентом чи постійним представництвом нерезидента, що має юрисдикцію у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, зобов'язаний в установлений термін подати звіт про контрольовані операції.

При цьому для постійного представництва нерезидента такі операції не вважаються контрольованими.

Запитання 11: Чи визнаються господарські операції сільськогосподарського товаровиробника – платника єдиного податку четвертої групи з реалізації продукції на експорт контрольованими відповідно до ст.39 Кодексу?

Відповідь: Засади визначення операцій контрольованими встановлено п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Зокрема п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу встановлено, що для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими операціями є господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами.

Одночасно у п.п. 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу зазначається, що господарською операцією 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 з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо.

Отже, визнання господарських операцій контрольованими здійснюється для цілей нарахування податку на прибуток підприємств у разі, якщо вони впливають (можуть впливати) на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків.

В той же час, згідно п.п. 297.1 ст. 297 Кодексу, платники єдиного податку, до яких належить й сільськогосподарський товаровиробник, що є платником єдиного податку четвертої групи, звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств.

Господарські операції такого сільгоспвиробника із реалізації сільськогосподарської продукції на експорт не впливають та не можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, та як платник звільнений від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з цього податку.

Таким чином, господарські операції сільськогосподарського товаровиробника, здійснені ним під час перебування на спрощеній системі оподаткування, не визнаються контрольованими відповідно до ст. 39 Кодексу.

Запитання 12: Який порядок подання звіту про контрольовані операції, якщо такі операції у 2014-2015 роках здійснював сільгоспвиробник – платник податку на прибуток?

Відповідь: Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік, який починається з першого календарного дня податкового (звітного) року і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) року.

Для виробників сільськогосподарської продукції на відміну від інших платників податку на прибуток річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року.

Оскільки для сільгоспвиробників критерії для визначення контрольованих операцій змінено всередині звітного періоду, то для такої категорії платників податку звітування про здійснені контрольовані операції проводиться у такому порядку.

У разі якщо виробники сільськогосподарської продукції, річний податковий період яких починається з 1 липня 2014 року і закінчується 30 червня 2015 року, протягом 2014 року здійснювали операції, що відповідно до положень Кодексу, що діяли до 1 січня 2015 року, підпадали під визначення контрольованих, такі платники податку зобов'язані в установленому порядку подати звіт про здійснені контрольовані операції у період з 01.01.2014 по 31.12.2014 у термін до 1 травня 2015 року.

Крім того, у разі здійснення протягом 2015 року операцій, які відповідно до положень Кодексу, у редакції, чинній з 1 січня 2015 року, підпадали під визначення контрольованих, такий сільгоспвиробник зобов'язаний подати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, за 2015 рік у термін до 1 травня 2016 року.

Запитання 13: Як здійснити самостійне виправлення помилок, допущених у Звіті про контрольовані операції за минулі звітні (податкові) періоди та чи застосовуються при цьому штрафні санкції, передбачені п. 120.3 ст. 120 Кодексу?

Відповідь: У разі самостійного виявлення платником помилок, що містяться у раніше поданому Звіті, платник зобов'язаний подати уточнюючий Звіт, про що робиться відмітка у графі 1 заголовної частини Звіту.

Уточнюючий Звіт включає всю інформацію з раніше поданого Звіту (всі додатки разом з інформацією до додатків) із виправленням помилкових даних.

Якщо платник виявив контрольовані операції, які були не задекларовані у Звіті, то такий платник сплачує штраф у розмірі 1 відсотка суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому Звіті, але не більше 300 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі незадекларовані контрольовані операції.

Із врахуванням вимог п. 50.2 ст. 50 Кодексу платник податків під час проведення документальних планових та позапланових перевірок не має права подавати уточнюючі Звіти за будь-який звітний (податковий) період.

Запитання 14: Чи розповсюджується строк позовної давності, визначений п. 102.1 ст. 102 Кодексу у разі проведення перевірок контрольованих операції відповідно до ст. 39 Кодексу на період 2013–2014 років?

Відповідь: Термін, протягом якого контролюючий орган, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків, визначено п. 102.1 ст. 102 Кодексу.

З 01.01.2015 року Законом № 72 внесено зміни до п. 102.1 ст. 102 Кодексу, відповідно до яких у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до ст. 39 Кодексу контролюючий орган, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника не пізніше закінчення 2555 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання.

З урахуванням Рішення Конституційного Суду України у справі № 1-рп/99 від 09.02.1999 (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів), зазначені норми розповсюджуються й на контрольовані операції, здійснені у 2013 та 2014 звітні роки.

Запитання 15: Як здійснити самостійне коригування ціни контрольованої операції та суми податкових зобов'язань, якщо ціна операції при реалізації товару менше розрахованого діапазону цін зіставних операцій?

Відповідь: Відповідно до п.п. 39.3.2.3 п. 39.3 ст. 39 Кодексу якщо ціна в контрольованій операції перебуває в межах діапазону, вважається, що така ціна відповідає принципу «втягнутої руки». А якщо поза межами діапазону - використовується медіана діапазону цін.

Використання медіани діапазону цін (рентабельності) полягає у розрахунку податкових зобов'язань платника податків виходячи із ціни (показника рентабельності) який дорівнює значенню медіани такого діапазону.

Формулу та порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону наведено у Порядку № 381 (далі – Постанова № 381).

У разі, якщо при реалізації товару ціна в контрольованій операції менше мінімального значення діапазону - вона не відповідає принципу «втягнутої руки», тому податкове зобов'язання з податку на прибуток повинно бути збільшено на різницю між договірною ціною та значенням медіани, розрахованої згідно Постанови № 381.

Згідно п.п. 39.5.4.1 та п.п. 39.5.4.2 п. 39.5 ст. 39 Кодексу у разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій умов, що не відповідають

принципу «витягнутої руки», платник податків має право самостійно провести коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Самостійне коригування є коригуванням платником податків ціни контрольованої операції, за результатами якого розрахована ціна відповідає принципу «витягнутої руки», навіть якщо така ціна відрізняється від фактичної ціни, встановленої під час здійснення контрольованої операції.

Зазначене самостійне коригування платник відображає в додатку ТЦ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Приклад. Договірна ціна при реалізації товару складає 1 000,00 грн/т. Розраховані відповідно до Постанови № 381 значення діапазону цін склали: мінімальне значення – 1 150 грн/т, максимальне значення – 1 400 грн/т, медіана діапазону цін – 1 300,00 грн/т. Обсяг реалізації товару 2 000 тон. Сума податку на прибуток, яку платник повинен додатково сплатити складає $(1\,300,00 - 1\,000,00) \times 2\,000 \text{ т} \times 18\%$ (податок на прибуток) = 108 000,00 гривень.

Запитання 16: Частиною 3 п.п. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Кодексу встановлено що не є предметом документальної планової перевірки питання трансфертного ціноутворення, визначені ст. 39 Кодексу. Чи можуть контролюючі органи під час проведення документальної планової перевірки перевіряти дотримання платником податків вимог п.п. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Кодексу щодо обов'язку подання звіту про контрольовані операції?

Відповідь: Законом № 408 в Україні з 01.09.2013 запроваджено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням.

Згідно з п.п. 14.1.251¹ п. 14.1 ст. 14 Кодексу (у редакції Закону № 408) трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 Кодексу контрольованими. Визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій проводиться за методами, встановленими п. 39.3 ст. 39 Кодексу, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість (п.п. 39.1.2 п. 39.1 ст. 39 Кодексу у редакції Закону № 408).

Податковий контроль за визначенням цін у контрольованих операціях здійснюється шляхом моніторингу цін у контрольованих операціях, а також проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій (п. 39.5 ст. 39 Кодексу у редакції Закону № 408).

Перевірки платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій є окремим видом документальних

позапланових перевірок, що мають спеціальні підстави для проведення, окремий термін перевірки, особливості проведення та документування результатів перевірки (п.п. 39.5.2 п. 39.5 ст. 39 Кодексу).

З огляду на це Законом № 408 доповнено п.п. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Кодексу нормою, відповідно до якої питання трансфертного ціноутворення, визначені ст. 39 Кодексу, не є предметом документальної планової перевірки.

Таким чином, Кодексом заборонено включати до плану документальної планової перевірки та перевіряти під час її проведення питання визначення ціни у контрольованих операціях та правильність, повноту нарахування й сплату податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, пов'язані із застосуванням звичайних цін.

Законом № 72 внесено суттєві зміни з питань трансфертного ціноутворення, зокрема викладено у новій редакції ст. 39 Кодексу.

В національне законодавство імплементовано принцип «вितягнутої руки», викладений у ч. 1 ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР та який є основним міжнародним стандартом для трансфертного ціноутворення (п. 39.1 ст. 39 Кодексу у редакції, що діє з 01.01.2015). Одночасно з Кодексу вилучено п.п. 14.1.251¹ п. 14.1 ст. 14 Кодексу – визначення поняття «трансфертне ціноутворення».

У новій редакції ст. 39 поняття «звичайна ціна» виключено та змінено на термін «умови, що відповідають принципу «вितягнутої руки». Платники податків, які здійснюють контрольовані операції, повинні визначати обсяг оподаткованого прибутку відповідно до принципу «вितягнутої руки» шляхом співставлення умов контрольованих операцій з умовами, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях.

У зв'язку із змінами, внесеними Законом № 72, з 1 січня 2015 року питаннями трансфертного ціноутворення є встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки», яке проводиться за методами, визначеними п. 39.3 ст. 39 Кодексу, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість (п.п. 39.1.4 п. 39.1 ст. 39 Кодексу).

Контроль за дотримання платником податків вимог п.п. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Кодексу щодо обов'язку подання звіту про контрольовані операції, тобто контроль за поданням (несвоєчасним поданням) звіту про контрольовані операції або не включенням до поданого звіту окремих контрольованих операцій, не є питанням встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» та повноти нарахування й сплати податків під час здійснення контрольованих операцій.

Таким чином обмеження, встановлене абзацом третім п.п. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Кодексу, не застосовується до перевірки дотримання платником податку вимог п.п. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Кодексу щодо обов'язку подання звіту про контрольовані операції.

Начальникам головних управлінь ДФС в областях, м. Києві та Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників довести зазначений лист до відома платників податку і підпорядкованих органів ДФС для використання в роботі.

Голова

Р.М. Насіров