

**МІЖРЕГІОНАЛЬНЕ ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС - ЦЕНТРАЛЬНИЙ
ОФІС З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ**

ЛИСТ

від 30.10.2015 р. N 24463/10/28-10-06-11

Міжрегіональним головним управлінням ДФС - Центральним офісом з обслуговування великих платників розглянуто лист від 29.09.2015 р. N 13-7347, за результатом розгляду та в межах своїх повноважень повідомляємо наступне.

Починаючи з 1 січня 2015 року змінено порядок формування об'єкта оподаткування податку на прибуток.

Так, відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI](#), зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), у редакції, чинній з 01.01.2015 р., об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень [розділу III ПКУ](#).

До податкових різниць, які коригують фінансовий результат до оподаткування, належать різниці, що виникають по операціях з нерезидентами з придбання (продажу) товарів, робіт, послуг.

Так, відповідно до [п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується, зокрема:

на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених [ст. 39 ПКУ](#) ([пп. 140.5.1 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#));

на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених [ст. 39 ПКУ](#) ([пп. 140.5.2 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#));

на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім зазначених у [п. 140.2](#) та у [пп. 140.5.5 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) та операцій, які визнані контрольованими відповідно до [ст. 39 ПКУ](#)), придбаних, зокрема, у нерезидентів - пов'язаних осіб, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у [пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#) ([пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#)).

Вимоги [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) можуть не застосовуватися платником податку, якщо операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до [ст. 39 Кодексу](#); або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої [ст. 39 ПКУ](#), але без подання звіту.

Питання 1. Щодо застосування вимог [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140](#) до операцій з придбання товарів у нерезидентів - непов'язаних осіб, з обсягом понад 5 мільйонів гривень кожна, у разі

коли контрагент, зареєстрований у державі, яка не включена до переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим [пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#).

Засади визначення операцій контрольованими встановлені [пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#).

Відповідно до [пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#) 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.

Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим [пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#), затверджено [розпорядженням Кабінету міністрів України від 16.09.2015 р. N 977-р](#) (далі - Перелік N 977).

Виключення щодо незастосування вимог [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) застосовуються до операцій з борговими зобов'язаннями ([п. 140.2 ст. 140 ПКУ](#)), до операцій, пов'язаних з нарахуванням роялті ([пп. 140.5.5 пп. 140.5 ст. 140 ПКУ](#)), а також до операцій, що визнаються контрольованими з відповідним відображенням їх у звіті про контрольовані операції.

Таким чином, у разі придбання товарів, необоротних активів, робіт та послуг у нерезидента - непов'язаної особи, держава резидентства якого не включена до переліку держав з низькою податковою юрисдикцією, вимога щодо коригування фінансового результату податкового (звітного) періоду відповідно до [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) не застосовується незалежно від обсягу здійснюваних операцій.

Питання 2. Щодо застосування вимог [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140](#) до операцій з придбання товарів у нерезидентів непов'язаних осіб, з обсягом понад 5 мільйонів гривень кожна, у разі коли контрагент, зареєстрований у державі, яка була включена до переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим [пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#), але з моменту набрання чинності [Переліку N 977](#) була виключена з зазначеного переліку.

До набрання чинності [Переліком N 977](#) перелік держав, (територій), які відповідають критеріям, установленим [пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#), визначався у [розпорядженні КМУ від 14.05.2015 р. N 449-р](#). З моменту набрання чинності [Переліком N 977](#) (16.09.2015 року) деякі країни, зокрема Швейцарія, були виключені з вказаного переліку.

Для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими операціями є ([пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу](#)):

- 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.

Для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими також 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 ([пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу](#)).

Разом з тим, відповідно до абз. 2 [пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#) операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включений до зазначеного переліку, визнаються контрольованими з дати включення держави (території) до такого переліку.

[Підпунктом 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#) визначено, що господарські операції, передбачені [підпунктами 39.2.1.1 - 39.2.1.3 і 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#), 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.

У разі якщо господарські операції в обсягах, визначених у [пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#), будуть здійснені резидентом з нерезидентом - непов'язаною особою, 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.

Відповідно до вимог [пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Кодексу](#) платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн. гривень (без урахування податку на додану вартість), зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції до 1 травня року, що настає за звітним.

Таким чином, резидент, який протягом звітного періоду здійснював контрольовані операції з нерезидентом - непов'язаною особою, що має юрисдикцію у державі (на території), яка до 16.09.2015 року була включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, зобов'язаний врахувати вимоги [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) незалежно від того, що країна, в якій зареєстровано нерезидента - непов'язану особу (контрагента), виключена з [Переліку N 977](#).

З урахуванням положень [пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#), 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 [пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#). При цьому обсяг таких операцій розраховується за період перебування держави (території) у переліку.

Щодо питань 3 та 4.

Вимоги [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) можуть не застосовуватися платником податку, якщо операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до [ст. 39 Кодексу](#); або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ, але без подання звіту (абз. п'ятий [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#)).

Разом з тим, висновки щодо коригування фінансового результату до оподаткування у відповідності до вимог [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) можуть бути надані за результатами розгляду умов кожної конкретної здійсненої операції.

Звертаємо увагу, що відповідно до [пп. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 ПКУ](#) великий платник податків має право звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, із заявою про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях.

Узгодження цін у контрольованих операціях є процедурою між великим платником (платниками) податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, під час якої узгоджуються критерії для визначення умов, що відповідають принципу "витягнутої руки", для деяких майбутніх контрольованих операцій на обмежений строк на підставі договору.