

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

ЛИСТ

від 21.10.2015 р. N 23389/10/28-10-06-11

**Щодо застосування окремих положень статті 39
Податкового кодексу**

Міжрегіональне головне управління ДФС - Центральний офіс з обслуговування великих платників розглянуло лист <...>, за результатами розгляду та в межах своїх повноважень повідомляє наступне.

1. Підпунктом 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI, зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), встановлено засади визнання господарських операцій контрольованими.

Зокрема, згідно з [пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#) 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;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів - нерезидентів.

Згідно з [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.

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

Під час визначення переліку держав (територій) Кабінет Міністрів України враховує такі критерії:

держави (території), у яких загальна ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні;

держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією.

Затверджений Кабінетом Міністрів України перелік держав (територій) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, оприлюднює щороку в офіційних друкованих виданнях та на своєму офіційному веб-сайті із зазначенням ставок податку на прибуток підприємств (корпоративний податок). Інформація про зміну ставок оприлюднюється протягом трьох місяців з дати їх зміни.

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 ([пп. 39.2.1.3 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#)).

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 ([пп. 39.2.1.4 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#)).

Відповідно до [пп. 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#) у разі, якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків і його пов'язаною особою - нерезидентом, передбачених [підпунктами 39.2.1.1, 39.2.1.2, 39.2.1.3 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ](#), право власності на предмет такої операції перш ніж перейти від платника податків до пов'язаної особи - нерезидента (у разі експортних операцій) або перш ніж перейти від пов'язаної особи - нерезидента до платника податків (у разі імпортних операцій) переходить до однієї або декількох непов'язаних осіб, така операція для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств вважається контрольованою операцією між платником податків та його пов'язаною особою - нерезидентом, якщо ці непов'язані особи:

не виконують в такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг), між пов'язаними особами;

не використовують в такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.

Згідно із [пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#) 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.

Господарською діяльністю є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами ([пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#)).

Відповідно до [п. 1 ст. 1011 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року N 435-IV](#), із змінами та доповненнями (далі - 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.

Істотними умовами договору комісії, за якими комісіонер зобов'язується продати або купити майно, є умови про це майно та його ціну ([п. 3 ст. 1012 ЦКУ](#)).

Комітент повинен виплатити комісіонерові плату в розмірі та порядку, встановлених у договорі комісії ціну ([п. 1 ст. 1013 ЦКУ](#)).

При цьому відповідно до [пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#) постачанням товарів є будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. Постачанням товарів також вважаються передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю ([пп. "е" пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#)).

Відповідно до [пп. 14.1.202 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#) продаж (реалізація) товарів - це 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.

При цьому 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.

Тобто, договір комісії є правочином, за яким комісіонер не придбаває товари у комітента, а обліковує їх на позабалансовому рахунку. Тому, якщо комітент відповідно до договору комісії передає комісіонеру товари на комісію для подальшого продажу, то право власності на ці товари від комітента до комісіонера не переходить. До моменту продажу комітент продовжує обліковувати товари на балансовому рахунку "Товари на комісії".

Отже, операції платника податку (комітента) з продажу товарів нерезиденту (зареєстрованого у державі (території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України) через комісіонера визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються умови, передбачені [пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ](#), оскільки безпосередньо право власності на товар переходить від комітента до покупця (нерезидента - пов'язаній особі).

При цьому, у зв'язку з відсутністю у Вашому запиті конкретної інформації щодо умов передачі товарів на комісію, умов формування ціни, умов реалізації (передачі права власності) товарів у межах договорів комісії; щодо пов'язаності осіб; не вказано державу (територію), в якій зареєстрований нерезидент-покупець; обсяг господарських операцій тощо, не можливо надати більш ґрунтовну відповідь.

2. Відповідно до [пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПКУ](#) 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 центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, до 1 травня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

[Форма Звіту про контрольовані операції](#) (далі - Звіт) та [порядок його складання](#) затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 11.11.2013 N 669.

Відповідно до положень [п. 50.1 ст. 50 ПКУ](#) у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених [ст. 102 ПКУ](#)) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він

зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Електронна форма [Звіту](#) має поле "уточнений", у якому робиться відмітка у разі подання платником уточненого Звіту.

Таким чином, 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.