

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 10.02.2016 р. N 2716/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо надання податкової консультації з питань трансфертного ціноутворення та, керуючись [ст. 52 Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс), повідомляє.

Щодо порядку визначення річного доходу для цілей визнання господарських операцій контрольованими.

Згідно з [пп. 39.2.1.7 пп. 39.2 ст. 39 Кодексу](#) господарські операції, передбачені [п. п. 39.2.1.1 - 39.2.1.3 і пп. 39.2.1.5 пп. 39.2.1 ст. 39 Кодексу](#), визнаються контрольованими, якщо, зокрема, 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.

Пунктом 2 [ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) (далі - Закон) встановлено, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Відповідно до п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 N 290](#) (далі - Положення "Дохід"), дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Перелік надходжень, що не визнаються доходами, встановлено [п. 6 Положення "Дохід"](#).

Згідно з [п. 7 Положення "Дохід"](#) визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо);

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів;

інші операційні доходи - суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема, дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних

рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо;

фінансові доходи - дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі);

інші доходи - включають, зокрема, дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Відповідно до п. 8 розділу II "Склад та елементи фінансової звітності" Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 N 73](#) (далі - Положення "Звітність"), у звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Кодексом не встановлено окремих порядок розрахунку вартісного критерію річного доходу платника податків для цілей трансфертного ціноутворення. В той же час для цілей [пп. 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 [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#).

Враховуючи те, що [пп. 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 розраховується як сумарне значення таких показників [Звіту про фінансові результати \(Звіт про сукупний дохід\) Форма N 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).

Щодо впливу курсових різниць.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених [наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 N 433](#), дохід від операційних курсових різниць відображається у статті "Інші операційні доходи" (ряд. 2120 [Звіту про фінансові результати](#)), а дохід від неопераційних курсових різниць - 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 та не враховується для обчислення обсягу (5 мільйонів гривень) господарських операцій платника податків із кожним контрагентом.

Щодо визнання господарської операції з нарахування процентів контрольованою.

Відповідно до [пп. 39.2.1.1 п. 39.2.1 ст. 39 Кодексу](#) для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контролюваними є, зокрема, господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків із пов'язаними особами - нерезидентами.

[Статтею 1 Закону](#) визначено, що господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

[Підпунктом 39.2.1.4 пп. 39.2 ст. 39 Кодексу](#) встановлено, 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, але не виключно фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо.

Згідно з [пунктом 3 розділу I Положення "Звітність"](#) витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Проценти - це дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна ([пп. 14.1.206 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#)).

Згідно з [п. 27 Положення \(стандарту\) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"](#), затвердженого [наказом Міністерств фінансів України від 31.12.99 N 318](#), до фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Абзацом першим [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) встановлено, що об'єктом оподаткування податком 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 Кодексу](#).

Згідно із [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#), якщо передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);

збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

[Пунктом 140.2 ст. 140 Кодексу](#) визначено, що для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених у [п. 140.1 ст. 140 Кодексу](#), що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над 50 відсотками суми фінансового результату до

оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

Відповідно до [п. 140.3 ст. 140 Кодексу](#) проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного [п. 140.2 ст. 140 Кодексу](#), що збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків, до повного її погашення з урахуванням обмежень, встановлених [п. 140.2 ст. 140 Кодексу](#).

Таким чином, якщо господарські операції із нарахування процентів на користь пов'язаної особи - нерезидента відповідають умовам, визначеним [пп. 39.2.1.7 пп. 39.2 ст. 39 Кодексу](#), такі операції визнаються контрольованими незалежно від їх відображення при формуванні різниць відповідно до [ст. 140 Кодексу](#).
