

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 22.12.2015 р. N 27432/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України, керуючись [ст. 52 Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс), розглянула лист щодо підтвердження відповідності рівня цін у контрольованих операціях вимогам [ст. 39 Кодексу](#), використання джерел інформації для цілей трансфертного ціноутворення та коригування фінансового результату до оподаткування і повідомляє.

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) у редакції, чинній з 01.01.2015, 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 Кодексу](#).

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

Так, відповідно до [п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#) 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 Кодексу](#) ([пп. 140.5.1 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#));

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

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 Кодексу](#) та операцій, які визнані контрольованими відповідно до [ст. 39 Кодексу](#)), 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 Кодексу](#) ([пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#)).

Вимоги [пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#) 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 згідно із [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 Кодексу](#), але без подання звіту.

Водночас з 01.01.2015 визначення "звичайна ціна" не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до [ст. 39 Кодексу](#) (Закон України від 28 грудня 2014 року N 72-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням").

Відповідно до [п. 39.4 ст. 39 Кодексу](#) платники податків, що здійснюють контрольовані операції, повинні вести та зберігати документацію щодо трансфертного ціноутворення.

Документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі) повинна містити таку інформацію:

а) дані про пов'язаних осіб, а саме:

контрагента (контрагентів) контрольованої операції;

осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами платника податків у розмірі 20 і більше відсотків.

Дані повинні бути такими, що дають змогу ідентифікувати таких пов'язаних осіб (включаючи найменування держав (територій), податковими резидентами яких є такі особи);

б) загальний опис діяльності групи (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційну структуру групи, опис господарської діяльності групи, політику трансфертного ціноутворення;

в) опис операції, умови її здійснення (ціна, строки та інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів));

г) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги);

г) умови та строки здійснення розрахунків за операцією;

д) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни;

е) відомості про функції пов'язаних осіб, що є сторонами контрольованої операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції (функціональний аналіз та аналіз ризиків);

є) економічний аналіз (включаючи методи, які застосовано для визначення умов контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відповідного методу; суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності) щодо контрольованої операції з описом підходу до вибору зіставних операцій, джерела інформації, застосовані для визначення умов контрольованої операції);

ж) результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов операцій відповідно до [пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу](#);

з) відомості про проведене платником податку самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку відповідно до [підпунктів 39.5.4 і 39.5.5 п. 39.5 ст. 39 Кодексу](#) (у разі його проведення).

Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік.

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.

Звіт про контрольовані операції містить відомості про особу, яка бере участь у контрольованій операції, та детальну інформацію про здійснені протягом звітного року контрольовані операції.

Крім того, відповідно до [пп. 39.4.4 п. 39.4 ст. 39 Кодексу](#) на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, платники податків протягом місяця з дня отримання запиту подають документацію щодо окремих контрольованих операцій, зазначених у запиті, яка повинна містити інформацію, зазначену у [пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Кодексу](#).

Таким чином, підтвердження відповідності рівня цін у контрольованих операціях вимогам [ст. 39 Кодексу](#) здійснюється платником шляхом подання звіту про такі контрольовані операції та подання документації щодо окремих контрольованих операцій у разі отримання запиту контролюючого органу.

Щодо використання джерел інформації для цілей трансфертного ціноутворення.

Відповідно до [абзацу "б" пп. 39.5.3.1 п. 39.5 ст. 39 Кодексу](#) платник податків та контролюючий орган використовують джерела інформації, які містять відомості, що дають можливість зіставити комерційні та фінансові умови операцій згідно з [пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу](#), зокрема: будь-які інформаційні джерела, що є загальнодоступними та надають інформацію про співставні операції та осіб.

Основним законодавчим документом, що регулює відносини щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони, захисту інформації в Україні, є [Закон України від 02 жовтня 1992 року N 2657-XII "Про інформацію"](#) (далі - Закон N 2657). У Законі N 2657 відсутнє нормативне визначення терміну загальнодоступної інформації. Водночас відповідно до [ст. 20 цього Закону](#) за порядком доступу інформація поділяється на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом. Будь-яка інформація є відкритою, крім тієї, що віднесена законом до інформації з обмеженим доступом.

Відповідно до [ст. ст. 5 та 6 Закону N 2657](#) кожен має право на інформацію, що передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації, необхідної для реалізації своїх прав, свобод і законних інтересів. Реалізація права на інформацію не повинна порушувати громадські, політичні, економічні, соціальні, духовні, екологічні та інші права, свободи і законні інтереси інших громадян, права та інтереси юридичних осіб. Право на інформацію забезпечується, крім того, створенням можливостей для вільного доступу до статистичних даних, архівних, бібліотечних і музейних фондів, інших інформаційних банків, баз даних, інформаційних ресурсів.

Згідно зі [ст. 1 Закону України від 13 січня 2011 року N 2939-VI "Про доступ до публічної інформації"](#) (далі - Закон N 2939) публічна інформація - це відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених [Законом N 2939](#).

Положеннями [ст. 6 Закону N 2939](#) встановлено, що обмеження доступу до інформації здійснюється відповідно до закону у разі дотримання сукупності таких вимог:

1) виключно в інтересах національної безпеки, територіальної цілісності або громадського порядку з метою запобігання заворушенням чи злочинам, для охорони здоров'я населення, для захисту репутації або прав інших людей, для запобігання розголошенню інформації, одержаної конфіденційно, або для підтримання авторитету і неупередженості правосуддя;

2) розголошення інформації може завдати істотної шкоди цим інтересам;

3) шкода від оприлюднення такої інформації переважає суспільний інтерес в її отриманні.

Інформація з обмеженим доступом має надаватися розпорядником інформації, якщо він правомірно оприлюднив її раніше.

При цьому [Законом N 2657](#) визначено такі види інформації з обмеженим доступом: конфіденційна, таємна та службова інформація.

Конфіденційна інформація - інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень, та яка може поширюватися у визначеному ними порядку за їхнім бажанням відповідно до передбачених ними умов.

Таємна інформація - інформація, розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству і державі. Таємною визнається інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю досудового розслідування та іншу передбачену законом таємницю.

До службової інформації може належати така інформація:

1) що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які становлять внутрішню службову кореспонденцію, доповідні записки, рекомендації, якщо вони пов'язані з розробкою напряму діяльності установи або здійсненням контрольних, наглядових функцій органами державної влади, процесом прийняття рішень і передують публічному обговоренню та/або прийняттю рішень;

2) зібрана в процесі оперативно-розшукової, контррозвідальної діяльності, у сфері оборони країни, яку не віднесено до державної таємниці.

Зокрема відповідно до [постанови Кабінету Міністрів України від 09 серпня 1993 року N 611 "Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці"](#), не є комерційною таємницею такі дані:

інформація за всіма встановленими формами державної звітності;

дані, необхідні для перевірки обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Таким чином, тендерна документація відкритих тендерів чи інша відкрита (загальнодоступна) документація підприємства, що використовується для встановлення ціни, що не є конфіденційною, таємною або службовою інформацією та не може становити комерційну таємницю, може використовуватися як загальнодоступні джерела інформації про

зіставні операції та осіб для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" згідно з п. "б" пп. 39.5.3.1 п. 39.5 ст. 39 Кодексу.

Щодо коригування фінансового результату до оподаткування у разі застосування 30-відсоткового обмеження.

Відповідно до п. 140.5 ст. 140 Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується, зокрема, 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 Кодексу та операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 Кодексу), придбаних у нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу (пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу).

Таким чином, платник податку для проведення коригування фінансового результату відповідно до пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу при здійсненні операцій з придбання товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, у нерезидента, зареєстрованого у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, використовує договірну (контрактову) вартість товарів (робіт, послуг) незалежно від того, чи відображені витрати на їх придбання при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку у звітному періоді.
