



Алла ДЕМИДОВА, головний бухгалтер

КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ: ВИЗНАЧЕННЯ ТА КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ

Трансфертне ціноутворення (далі – ТЦУ) – це, по суті, перенесення об'єкта оподаткування між пов'язаними (асоційованими) підприємствами з однієї юрисдикції до іншої заради отримання податкової вигоди. Під податковий контроль підпадають операції, які задовольняють законодавчо встановлені критеріям. У цій статті розповімо, що нового принесли зміни, унесені до ПК Законом № 2245 з 1 січня 2018 року у сферу податкового контролю та які на сьогодні актуальні критерії визнання операцій контрольованими.

Ключовий фактор – вплив на податок на прибуток

Ряд операцій між суб'єктами господарювання (далі – СГ) підпадає під контроль податкових органів на предмет можливого заниження об'єкта обкладення податком на прибуток. Такі операції відносяться до розряду контрольованих. Це можуть бути будь-які господарські операції (угоди, домовленості), у результаті виконання яких завищуються витрати або занижуються доходи, що в остаточному підсумку впливає на розмір податку на прибуток. Причому контролюються виключно операції платників податку на прибуток із нерезидентами (зовнішньоекономічні операції).

Наведемо приклади контрольованих операцій:

- отримання кредиту від нерезидента. Сама сума кредиту не враховується при визначенні вартісного критерію контрольованої операції. При цьому процентна ставка, а значить і сума процентів, нараховуваних і виплачуваних на користь нерезидента, формує витрати резидента, тобто впливає на об'єкт обкладення податком на прибуток;
- реалізація товарів на експорт нерезиденту,

пов'язаному з резидентом. Занижена ціна реалізації в порівнянні з ринковими цінами формує занижений дохід резидента і таким чином впливає на оподаткування прибутку;

- унесення нерезидентом основних засобів до статутного капіталу українського підприємства. Амортизація таких основних засобів формує витрати резидента і таким чином впливає на об'єкт обкладення податком на прибуток.

Ясно, що повний перелік правочинів та операцій між СГ законодавчо встановлювати немає сенсу, важливо розуміти головне: **результат операції впливає на об'єкт обкладення податком на прибуток.**

Невиключний перелік подібних операцій наведено в пп. 39.2.1.4 ПК. До них, зокрема, відносяться:

- операції з такими товарами, як сировина, готова продукція і т. п. (експорт/імпорт товарів);
- операції із придбання (надання) послуг між резидентом і нерезидентом;
- операції з нематеріальними активами (наприклад, роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау і т. п.), а також із будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях (наприклад, передача до статутного капіталу основних засобів), кредити, комісії за гарантію і т. п.;
- операції купівлі-продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;
- операції між нерезидентом та його постійним представництвом (далі – ППН) в Україні.



Майте на увазі: з 1 січня 2018 року господарські операції між нерезидентом і його ППН підпадають під контроль над ТЦУ.

Критерії визнання операцій контрольованими

Господарська операція платника податків **визнається контрольованою**, якщо вона може впливати на об'єкт обкладення податком на прибуток й одночасно задовольняє два критерії (пп. 39.2.1.7 ПК):

- **загальний дохід** платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерії, **перевищує 150 млн грн.** (за винятком непрямих податків) за відповідний звітний рік;
- **обсяг операцій** платника податків **із кожним контрагентом**, визначений за правилами бухгалтерії, **перевищує 10 млн грн.** (за винятком непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.



Будьте уважні: з 1 січня 2018 року обсяг господарських операцій платника податків для цілей ТЦУ розраховується за цінами, що відповідають принципу «витягнутої руки» (докладніше див. на с. 25 даного видання). Це значить, що операцію на суму менше 10 млн грн., виконану за договірними цінами, перерахують за цінами, що відповідають принципу «витягнутої руки», і якщо сума операції перевищить зазначений поріг, то при дотриманні інших критеріїв така операція буде визнана контрольованою (пп. 39.2.1.9 ПК).

Нова норма покликана запобігти штучному заниженню обсягу госпоперацій для уникнення контролю над ТЦУ.

Визначення річного доходу платника податків

Для цілей ТЦУ, установлених ст. 39 ПК, слід визначити річний дохід платника податків за даними бухгалтерії.

Згідно з п. 3 розд. I НП(С)БО 1 і ст. 1 Закону № 996 **доходи** – це збільшення економічних вигід підприємства за рахунок надходження активів або зменшення зобов'язань, яке при-

водить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства). Українським законодавством передбачено окремий стандарт, що регулює порядок визнання доходів, – П(С)БО 15.

Визначення доходу, наведене в п. 5 П(С)БО 15, практично ідентичне визначенню із НП(С)БО 1, але містить істотне доповнення: дохід визнається за умови, що його сума може бути достовірно визначена.

Відповідно до п. 7 П(С)БО 15 у бухгалтерії визнані доходи класифікуються за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності всіх нижченаведених умов (п. 8 П(С)БО 15):

- покупцю передано ризики та вигоди, пов'язані із правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює в подальшому управління та контроль над реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства, а витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід від надання послуг визнається виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінений. Для цього необхідні такі умови (п. 10 П(С)БО 15):

- можлива достовірна оцінка доходу;
- імовірне надходження економічних вигід від надання послуг;
- можлива достовірна оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу;
- можлива достовірна оцінка витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг здійснюється шляхом (п. 11 П(С)БО 15):

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, на-

даних на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;

- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Витрати, здійснені на певну дату, містять тільки ті, які відображають обсяг наданих на цю ж дату послуг.

Не визнаються доходами (п. 6 П(С)БО 15):

- сума ПДВ, акцизів, інших податків та обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- надходження за договором комісії, агентським та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала і т. п.;
- передоплата продукції (товарів, робіт, послуг);
- аванс у рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- завдаток під заставу або в погашення позички, якщо це передбачено договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- балансова вартість інвалюти.

Крім того, дохід не визнається у випадку обміну продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які подібні за своїм призначенням і мають однакову справедливую вартість (п. 9 П(С)БО 15).

Оскільки згідно з пп. 39.2.1.7 ПК до річного доходу не включаються непрямі податки, обсяг річного доходу платника податків від будь-якої діяльності для цілей ТЦУ розраховується як сумарне значення таких показників форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням непрямих податків та інших відрахувань із доходу (ряд. 2000);
- інші операційні доходи (ряд. 2120);
- фінансові доходи (рядки 2200 і 2220);
- інші доходи (ряд. 2240).



Нагадаємо, до **відрахувань із доходу** відносяться суми наданих знижок, вартість повернутих покупцями товарів, доходи, які за договорами належать комітентам (принципалам і т. п.) (п. 3.3 розд. III Методрекомендацій № 433).



Непрямі податки – це податки на товари та послуги, установлені як надбавка до цін на товари або тарифи на послуги та не залежні від доходів платників податків. В Україні використовуються три види непрямих податків: ПДВ, акцизний податок і мита. Порядок справляння цих податків регулюється ПК і МК: ПДВ – розд. V ПК; акцизний податок – розд. VI ПК; мита – розд. IX МК (Лист № 13362).

Статус контрагента

Господарська операція платника податків буде визнана контрольованою при дотриманні вартісного критерію в таких випадках (пп. 39.2.1.1 ПК):

1. Контрагент-нерезидент є пов'язаною особою з підприємством, навіть якщо в ланцюзі перепродажів є непов'язані особи, але вони не виконують істотних функцій, пов'язаних із придбанням і продажем товарів/послуг, не використовують для цього істотних активів і не несуть істотних ризиків при організації придбання та продажу товарів (робіт, послуг) (пп. 39.2.1.1, 39.2.1.5 ПК). Нагадаємо, ознаки пов'язаності осіб наведено в пп. 14.1.159 ПК.

2. Зовнішньоекономічна господарська операція із продажу та/або придбання товарів та/або послуг проводиться через комісіонерів-нерезидентів.

3. Контрагент-нерезидент є резидентом та/або зареєстрований у країні (території), включений до Переліку країн (територій), що відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 ПК. Із 1 січня 2018 року діє Перелік № 1045, до якого увійшли:

- держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше процентних пунктів нижча, ніж в Україні, які надають СГ пільгові режими оподаткування або в яких особливості розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють СГ не сплачувати даний податок або сплачувати його за ставкою на 5 і більше процентних пунктів нижче, ніж в Україні;
- держави, з якими Україна не уклала міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;
- держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний і повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити

центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

Операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включеній до Переліку № 1045, визнаються контрольованими з 1 січня звітного року, що настає за календарним роком, у якому держави (території) були включені до цього переліку (пп. 39.2.1.1 ПК).

Зазначимо, що спочатку в Переліку № 1045 було 85 держав (територій). Але з 7 березня 2018 року з нього виключені Грузія, Естонія, Латвія, Мальта та Угорщина (Постанова № 108). При цьому, на думку ДФС, робота платників податків із нерезидентами, зареєстрованими в зазначених країнах, у період із 01.01.18 р. по 06.03.18 р. підпадає під контроль ТЦУ при дотриманні критеріїв із пп. 39.2.1.1 ПК (ІПК № 1500, Лист № 12908).

ПРИКЛАД 1

Підприємство в 2018 році здійснювало господарські операції з непов'язаною особою – нерезидентом (резидент Грузії). Дохід підприємства в цьому році становить 160 млн грн. Загальний обсяг господарських операцій платника податків із нерезидентом протягом поточного звітного року становить 27 млн грн., із них за період із 01.01.18 р. по 06.03.18 р. – 11 млн грн.

Отже, господарські операції, здійснені в період із 01.01.18 р. по 06.03.18 р., **визнаються контрольованими** й повинні бути відображені у звіті про контрольовані операції за 2018 рік.

ПРИКЛАД 2

Підприємство в 2018 році здійснювало господарські операції з непов'язаною особою – нерезидентом (резидент Естонії). Дохід платника податків у цьому році становить 151 млн грн. Загальний обсяг господарських операцій платника податків із нерезидентом протягом поточного звітного року становить 27 млн грн., із них за період із 01.01.18 р. по 06.03.18 р. – 9 млн грн.

Отже, господарські операції, здійснені в період із 01.01.18 р. по 06.03.18 р., **не визнаються контрольованими**.

Зазначимо, що з 25 квітня 2018 року з Переліку № 1045 виключено Болгарію (Постанова № 295). Очевидно, у цьому випадку підхід податкових органів буде аналогічним: у період із 01.01.18 р. по 24.04.18 р. господарські операції платників податків із контрагентами, зареєстрованими в Болгарії, при дотриманні інших умов контрольованості будуть підпадати під контроль над ТЦУ.

4. Господарські операції здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави їх реєстрації, та/або які не є податковими резидентами держави, у якому вони зареєстровані як юрособи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій) затверджений Постановою № 480 і застосовується з дати набрання чинності, тобто з 27.07.17 р. (п. 41 підрозд. 10 розд. XX ПК). При цьому умови, визначені пп. 39.2.1.7 ПК (річний дохід та обсяг господарських операцій з кожним контрагентом), розраховуються за відповідний податковий (звітний) рік.



Будьте уважні: зміни, унесені до переліку організаційно-правових форм нерезидентів у розрізі держав (територій), затвердженого Кабміном відповідно до пп. 39.2.1.1 ПК, набувають чинності з 1 січня звітного року, що настає за календарним роком, у якому внесено такі зміни.

Якщо нерезидент, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого КМУ згідно з пп. «г» пп. 39.2.1.1 ПК (тобто до Переліку № 480), у звітному році **сплачував податок на прибуток (корпоративний податок)**, господарські операції платника податків із ним **при відсутності критеріїв**, визначених пп. «а»–«в» пп. 39.2.1.1 ПК, **визнаються не контрольованими**.

Підтвердити факт сплати податку на прибуток (корпоративного податку) і податкового резидентства контрагента-нерезидента можна шляхом отримання від нього відповідної довідки. Таку довідку зазвичай видає податковий орган країни його реєстрації. Документ повинен бути належним чином легалізований і перекладений

відповідно до законодавства України (п. 103.5 ПК).

Довідка про статус контрагента-нерезидента та про сплату ним податку на прибуток повинна бути представлена податковим органам на їх запит у випадку неподання Звіту щодо ТЦУ згідно з пп. 3 п. 2 розд. III Порядку № 706 та/або при проведенні перевірки.

У Листі № 21674 ДФС звертає увагу на те, що нерезидентом, який не сплачує податок на прибуток (корпоративний податок), вважається нерезидент, звільнений законодавством країни його реєстрації від такої сплати у звітному році, незалежно від причин такого звільнення, або в разі, якщо ставка податку на прибуток (корпоративний податок) такого нерезидента встановлена в розмірі 0 %.

5. Господарські операції, які здійснюються між нерезидентом та його ППН в Україні.

Пояснимо особливості операцій між нерезидентами та їх ППН. Такі операції підпадають під контроль із 1 січня 2018 року. У цьому випадку не має значення річний дохід платника податків – ППН. Операція визнається контрольованою, якщо її обсяг, визначений за правилами бухгалтерії, перевищує 10 млн грн. (за винятком

непрямих доходів) за відповідний податковий (звітний) рік (пп. 39.2.1.7 ПК).

Таким чином, для визначення розміру оподатковуваного прибутку ППН в Україні умови господарських операцій між нерезидентом і його ППН повинні відповідати принципу «втягнутої руки», а податкові органи повинні мати можливість здійснювати контроль над такими операціями.

Довідково: ППН – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр або будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, яке використовується для доставки товарів; сервер (пп. 14.1.193 ПК). ППН, які отримують доходи в Україні або виконують агентські (представницькі) та інші функції щодо таких нерезидентів або їх засновників, є платниками податку на прибуток (пп. 133.2.2 ПК).

Отже, з 1 січня 2018 року ППН зобов'язані визначати обсяг оподатковуваного прибутку з урахуванням вимог ст. 39 ПК, звітувати про контрольовані операції та готувати документацію за ТЦУ.

ВИСНОВКИ



Господарські операції з контрагентом-нерезидентом визнаються контрольованими в платника податку на прибуток, якщо їх результат впливає на об'єкт оподаткування.

Для визнання господарської операції контрольованою потрібне одночасне виконання двох установлених ПК критеріїв: вартісного (обсяг річного доходу та обсяг операції з контрагентом) і статусного (ким є нерезидент і чи пов'язаний він з українським платником податків, де він зареєстрований, яка його організаційно-правова форма, чи сплачує він податок на прибуток (корпоративний податок) і за якою ставкою).

Контрольовані операції перевіряються на відповідність їх цін принципу «втягнутої руки», і в разі невідповідності можливе коригування ціни операції для цілей обкладення податком на прибуток.

Основні правила ТЦУ викладено в ст. 39 ПК. Контроль над ТЦУ здійснюють податкові органи.