

Редакція:

01.03.2018



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 01.03.2018 р. N 6185/7/99-99-15-02-01-17

Головним управлінням ДФС в областях
та м. Києві
Офісу великих платників податків ДФС

Про внесення змін до Податкового кодексу України з питань трансфертного ціноутворення

Державна фіскальна служба України з метою належного адміністрування податку на прибуток підприємств та забезпечення податкового контролю з питання трансфертного ціноутворення повідомляє таке.

01 січня 2018 року набрав чинності Закон України від 07 грудня 2017 року N 2245-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році" (далі - Закон N 2245). Основними змінами Закону N 2245 стосовно трансфертного ціноутворення є такі:

Нові суб'єкти контролю за трансфертним ціноутворенням

З 01.01.2018 господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими за умови, що їх обсяг перевищує 10 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. Відповідні зміни внесено до підпунктів 39.2.1.1, 39.2.1.4 та 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України (далі - Кодекс).

При цьому, на відміну від інших платників податку, які здійснюють контрольовані операції, для постійного представництва нерезидента не встановлено критерію щодо обсягу отриманого річного доходу за відповідний податковий (звітний) рік для визнання господарських операцій контрольованими.

З урахуванням того, що постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників, згідно з пп. 133.2.2 п. 133.2 ст. 133 Кодексу є платниками податку на прибуток та у зв'язку із поширенням з 01.01.2018 контролю за трансфертним ціноутворенням на операції між нерезидентом та його постійним представництвом, господарські операції резидентів України з постійними представництвами нерезидентів не визнаються контрольованими відповідно до ст. 39 Кодексу.

Нові критерії визнання осіб пов'язаними

До пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу повернуто норми, чинні у 2013, 2014 роках:

юридичні особи визнаються пов'язаними, якщо повноваження одноособового виконавчого органу таких юридичних осіб здійснює одна і та сама особа.

Приклад:

Фізична особа є директором в ТОВ "А" та в ТОВ "Б". Юридичні особи ТОВ "А" та ТОВ "Б" визнаються пов'язаними особами;

якщо фізична особа визнається пов'язаною з іншими особами, такі особи визнаються пов'язаними між собою.

Приклад:

Фізичні особи А (чоловік) та Б (дружина) перебувають у шлюбі. Чоловік володіє 100 відс. корпоративних прав ТОВ "В", а дружина володіє 51 відс. корпоративних прав ПрАТ "С". Юридичні особи ТОВ "В" та ПрАТ "С" визнаються пов'язаними між собою.

Також пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу доповнено новими критеріями:

пов'язаними визнаються юридична особа та фізична особа, яка є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) такої юридичної особи;

юридичні особи є пов'язаними особами, якщо їх кінцевим бенефіціарним власником (контролером) є одна і та сама фізична особа.

Відповідно до п. 20 ст. 1 Закону України від 14 жовтня 2014 року N 1702-VII "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення" кінцевим бенефіціарним власником (контролером) є фізична особа, яка незалежно від формального володіння має можливість здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або через інших осіб, що здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною часткою;

права вирішального впливу на формування складу, результати голосування, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління;

або яка має можливість здійснювати вплив шляхом прямого або опосередкованого (через іншу фізичну чи юридичну особу) володіння однією особою самотійно або спільно з пов'язаними фізичними та/або юридичними особами часткою в юридичній особі у розмірі 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі.

При цьому кінцевим бенефіціарним власником (контролером) не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній

особі, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого права.

Згідно зі ст. 64 1 Господарського кодексу України підприємства (крім державних та комунальних) зобов'язані встановлювати свого кінцевого бенефіціарного власника (контролера), регулярно оновлювати і зберігати інформацію про нього та надавати її державному реєстратору у випадках та в обсязі, передбачених законом.

Обсяг контрольованих операцій визначається за цінами, які відповідають принципу "витягнутої руки"

Статтю 39 Кодексу доповнено новою нормою, відповідно до якої обсяг господарських операцій платника податків з кожним контрагентом для цілей розрахунку вартісного критерію, встановленого пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу (10 млн. грн за вирахуванням непрямих податків) обраховується за цінами, які відповідають принципу "витягнутої руки".

Таким чином, якщо обсяг потенційно контрольованих операцій за договірними цінами становить менше 10 млн. грн., але у випадку коригування відповідно до ціни (показника рентабельності), що відповідає принципу "витягнутої руки", обсяг операцій перевищив би 10 млн. грн, то такі операції визнаються контрольованими та мають бути відображені у звіті про контрольовані операції.

Нові критерії формування переліку держав (територій), операції із резидентами яких визнаються контрольованими

Змінами до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначено додаткові критерії, які враховуються під час формування переліку "низькоподаткових" юрисдикцій, що затверджується відповідно до пп. "в" пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Зокрема до переліку може бути включено держави (території), які надають суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування, чи в яких особливості розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють суб'єктам господарювання не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок) або сплачувати за ставкою на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні.

Слід зазначити, що з 01 січня 2018 року набула чинності постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року N 1045 "Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. N 977" (далі - постанова N 1045), якою затверджено новий перелік держав (територій), операції з резидентами яких визнаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення. Загальна кількість юрисдикцій у переліку збільшилась з 65 до 85. Порівняно з попереднім переліком до нового додалися такі країни, як Бурунді, Гваделупа, Гватемала, Грузія, Республіка Джибуті, Співдружність Домініки, Домініканська Республіка, Естонія, Іран, Куба, Лаос, Латвія, Ліван, Маврикій, Мальта, Марокко, Монако, Об'єднані Арабські Емірати, Пуерто-Ріко, Самоа, Сінгапур, Угорщина. Водночас вилучено Королівство Лесото та Французьку Гвіану.

Враховуючи, що 22 нові країни внесено до переліку у 2017 році (постанову N 1045 прийнято та опубліковано у грудні 2017 року), відповідно до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу операції з контрагентами, зареєстрованими у цих державах, визнаються контрольованими з 01 січня 2018 року.

Набрання чинності та застосування переліку організаційно-правових форм нерезидентів, затвердженого відповідно до пп. "г" пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу

Змінами до пп. "г" пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначено, що операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включений до переліку організаційно-правових форм, визнаються контрольованими з 01 січня звітного року, наступного за календарним роком, у якому держави (території) було включено до такого переліку (аналогічно до переліку "низькоподаткових" юрисдикцій).

Водночас з 01.01.2018 сферу застосування переліку організаційно-правових форм нерезидентів (наразі цей перелік затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 04 липня 2017 року N 480 та включає 95 організаційно-правових форм нерезидентів з 26 країн світу) поширено, крім ст. 39 Кодексу, також на неконтрольовані операції у випадках, визначених пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу.

Таким чином, у разі придбання у 2018 році товарів, робіт та послуг у нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого постановою N 480, компанії зобов'язані збільшити фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму 30 відс. вартості таких товарів (робіт, послуг) або підтвердити суму витрат у цих операціях за цінами, визначеними за принципом "вितягнутої руки" відповідно до процедури, встановленої ст. 39 Кодексу.

У разі незастосування платником податків різниці відповідно до пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу обґрунтування "ринковості" цін таких операцій згідно з методологією трансфертного ціноутворення платник податків має надати на вимогу контролюючого органу під час документальної перевірки та/або у випадках, передбачених п. 73.3 ст. 73 Кодексу.

Перевірка незастосування платниками різниць, передбачених підпунктами 140.5.4, 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 Кодексу

З метою виключення зайвих суперечок з платниками податків щодо неоднозначного трактування норм пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Кодексу стосовно заборони контролюючому органу під час проведення планових документальних перевірок здійснювати перевірку дотримання платником податків принципу "вितягнутої руки", змінами до пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Кодексу уточнено, що таке обмеження не стосується перевірки контролюючим органом дотримання платниками податків вимог підпунктів 140.5.4, 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 Кодексу щодо застосування (незастосування) ними відповідних різниць.

Отримання податкової інформації під час зустрічних звірок

Оновленим п. 73.5 ст. 73 Кодексу передбачено можливість для контролюючого органу, який здійснює перевірку платника податків з питань дотримання принципу "вितягнутої руки", отримувати від суб'єктів господарювання та інших суб'єктів інформаційних відносин шляхом проведення зустрічної звірки податкову інформацію, яка необхідна для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу "вितягнутої руки".

Самостійне коригування для цілей трансфертного ціноутворення

Підрозділ 10 розділу XX Кодексу доповнено п. 48, яким визначено, що самостійне коригування, передбачене пп. 39.5.4.1 пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 Кодексу щодо контрольованих операцій, здійснених платниками податків у 2015 та 2016 роках, проводиться відповідно до норм ст. 39 Кодексу в чинній редакції на день проведення самостійного коригування, тобто з 01.01.2018 платники податків можуть самостійно відкоригувати ціни контрольованих операцій (суму податкових зобов'язань) щодо контрольованих операцій, здійснених у 2015 та 2016 роках, до мінімального/максимального значення діапазону цін (рентабельності). Варто зазначити, що за наслідками перевірки контрольованих операцій коригування буде проводитись контролюючим органом до медіани діапазону.

Також з урахуванням змін до п. 50.1 ст. 50 Кодексу, у разі якщо платником податків під час підготовки звіту про контрольовані операції буде встановлено, що умови його контрольованих операцій не відповідають принципу "витягнутої руки", він може здійснити самостійне коригування та подати уточнюючий розрахунок до податкової декларації з податку на прибуток підприємств до 1 жовтня року, наступного за звітним, без застосування штрафної санкції.

Крім того, пп. 39.5.4.3 пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 Кодексу уточнено, що обмеження проводити самостійне коригування під час проведення перевірки платника податків з питань дотримання принципу "витягнутої руки" стосується виключно контрольованих операцій, перевірка яких триває, та не поширюється на контрольовані операції інших звітних періодів.

Документація з трансфертного ціноутворення

Змінами до пп. 39.4.5 п. 39.4 ст. 39 Кодексу збільшено термін для підготовки документації з трансфертного ціноутворення та передбачено надіслання ДФС запиту платнику податків на надання документації не раніше 1 жовтня року, що настає за календарним роком, в якому було здійснено відповідні контрольовані операції.

Разом з цим уточнено вимоги до змісту документації. Зокрема, додатково до чинних раніше вимог пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Кодексу у документації має бути також зазначена така інформація:

дані про особу, яка є стороною контрольованої операції, та пов'язаних осіб платника податків, які володіють його корпоративними правами й корпоративними правами яких володіє сам платник (інформація має бути надана щодо звітного періоду, в якому здійснювалась контрольована операція, та на момент подання документації);

опис структури управління платника податків, схема його організаційної структури із зазначенням загальної кількості працюючих осіб та в розрізі окремих підрозділів компанії станом на дату операції або на кінець звітного періоду;

дані про фінансові показники, які використовувались під час розрахунку показників рентабельності контрольованої операції, мають бути підтверджені даними фінансової та бухгалтерської звітності платника податків або його контрагента (залежно від сторони контрольованої операції, яка досліджувалась).

Строк зберігання документів щодо контрольованих операцій

З метою забезпечення можливості контролюючому органу здійснювати контроль за трансфертним ціноутворенням з урахуванням строку, встановленого ст. 102 Кодексу (протягом семи років замість трьох за загальними правилами), оновленим п. 44.3 ст. 44 Кодексу встановлюється обов'язок для платників податків зберігати документи та інформацію, яка є необхідною для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням протягом 2555 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи.

Особливості проведення перевірок контрольованих операцій за 2013, 2014 роки

Законом N 2245 доповнено підрозділ 10 розділу XX Кодексу п. 47, яким визначено, що призначення та проведення перевірок з питань повноти нарахування та сплати податків у контрольованих операціях, здійснених платниками податків у 2013, 2014 звітних роках, здійснюється за нормами чинної редакції ст. 39 Кодексу та/або підпунктів 78.1.14 - 78.1.16 п. 78.1 ст. 78 Кодексу.

Такі перевірки проводяться відповідно до положень глави 8 розділу II Кодексу з урахуванням особливостей, визначених ст. 39 Кодексу, у редакції, що була чинна до 01 січня 2015 року (на

момент здійснення контрольованих операцій).

Отже, контролюючий орган призначає перевірку контрольованих операцій, здійснених платниками податків у 2013, 2014 звітних роках, відповідно до процедури чинних норм Кодексу. Водночас під час проведення перевірки цих звітних періодів використовується методологія визначення звичайної ціни, що діяла на момент здійснення таких контрольованих операцій.

Необхідність прийняття вказаних норм обумовлено методологічними та процедурними відмінностями у чинній редакції ст. 39 Кодексу та правилах, що діяли у 2013, 2014 роках (у цих періодах здійснювався контроль за звичайною ціною, були інші підстави для проведення перевірок).

Вдосконалення процедури попереднього узгодження ціноутворення

Змінами, внесеними до п. 39.6 ст. 39 Кодексу, впроваджено нові правила до процедури попереднього узгодження ціноутворення, за результатами якої великий платник податків має можливість укласти із ДФС договір про попереднє узгодження ціноутворення.

Нові правила передбачають таке:

дія договору, укладеного за результатами попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, може бути розповсюджена на весь звітний період, в якому було укладено договір, та/або до звітних періодів, які передують набранню його чинності;

у разі дотримання великим платником податків умов такого договору та за незмінності узгоджених критеріїв для визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки", його дія може бути подовжена на новий строк;

передбачено гарантії стабільності умов договору про попереднє узгодження ціноутворення у разі зміни податкового законодавства, внесення в нього змін, припинення дії або втрати платником податків статусу великого платника податків.

Також конкретизовано вимоги до змісту Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, який затверджується Кабінетом Міністрів України.

Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій

Законом N 2245 уточнено норми підпунктів 140.5.1 та 140.5.2 п. 140.5 ст. 140 Кодексу, якими конкретизовано, що при визначенні різниць договірною (контрактною) вартістю реалізованих та придбаних товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій вважається вартість, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Головним управлінням ДФС в областях, м. Києві та Офісу великих платників податків ДФС довести зазначений лист до відома платників податку і підпорядкованих підрозділів з метою використання у роботі та забезпечити врахування під час проведення контрольно-перевірочної роботи.

В. о. Голови

М. В. Продан