

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

16. серпня, 2019 року № 345

**Узагальнююча податкова консультація
щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення
представництвами нерезидентів в Україні**

Відносини, що виникають у сфері трансфертного ціноутворення, регулюються статтею 39 Податкового кодексу України (далі – Кодекс).

Зокрема, підпунктом 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу визначено перелік господарських операцій, які визнаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення, до якого Законом України від 07 грудня 2017 року № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» внесено зміни та включено операції, які здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Питання 1.

Чи зобов'язане представництво нерезидента, яке здійснює виключно допоміжну та підготовчу діяльність для такого нерезидента, подавати звіт про контрольовані операції у разі, якщо суми коштів, отриманих від нерезидента на утримання представництва або призначені для перерахування ним на користь резидентів за надані послуги (виконані роботи) для нерезидента, перевищують 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за податковий (звітний) рік?

Відповідь.

Відповідно до підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу постійне представництво - 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 чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер.

Постійним представництвом не є використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу; утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер.

Підпунктом 133.2.2 пункту 133.2 статті 133 Кодексу визначено, що платниками податку на прибуток з числа нерезидентів є постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Відповідно до підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 Кодексу суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність в Україні та за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом окремого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва, з урахуванням вимог, визначених статтею 39 цього Кодексу.

У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибуток, отриманий нерезидентами з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7 з урахуванням вимог, визначених статтею 39 цього Кодексу.

Правила трансфертного ціноутворення визначені статтею 39 Кодексу.

При цьому відповідно до підпункту 39.1.4 пункту 39.1 статті 39 Кодексу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

Одночасно підпунктом 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.1 статті 39 Кодексу визначено, 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.

Також підпунктом 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Кодексу визначено, що платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, до 1 жовтня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Отже, визнання господарських операцій контрольованими здійснюється для цілей нарахування податку на прибуток підприємств та у разі, якщо вони можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків.

Разом з тим, представництво нерезидента, яке не відповідає ознакам постійного представництва, та діяльність якого має виключно підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, не визнається платником податку на прибуток згідно з вимогами Кодексу. Відповідно, операції представництва із нерезидентом у межах такої діяльності не можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Таким чином, операції представництва нерезидента, яке не відповідає ознакам постійного, та які здійснювались виключно у межах діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, не визнаються контрольованими для цілей статті 39 Кодексу. Отже, подавати щодо них звіт про контрольовані операції такому представництву не потрібно.

Разом з тим, у разі, якщо документальною податковою перевіркою буде встановлено, що представництво протягом звітного (податкового) періоду, що перевірявся, відповідало ознакам постійного представництва відповідно до вимог підпункту 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, господарські операції такого представництва із нерезидентом будуть визнаватись контрольованими операціями у звітному (податковому) періоді їх здійснення та у разі виконання умов, визначених підпунктом 39.2.1.7 пункту 39.2 статті 39 Кодексу. При цьому таке представництво буде нести відповідальність, визначену Кодексом, на рівні платника податку на прибуток, який здійснював контрольовані операції протягом звітного (податкового) періоду, але не подавав щодо них звіт про контрольовані операції.

Питання 2.

Чи враховуються при визначенні вартісного критерію обсягу господарських операцій для цілей застосування трансфертного ціноутворення суми коштів, отриманих від нерезидента на утримання постійного представництва (виплата заробітної плати працівникам тощо), сплати податків і зборів або призначені для перерахування ним на користь резидентів за надані послуги (виконані роботи) для нерезидента?

Відповідь.

Відповідно до підпункту 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні) і 39.2.1.5 цього підпункту, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 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 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими, якщо обсяг таких господарських операцій, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Підпунктом 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу визначено, що господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або не підтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно:

- а) операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
- б) операції з придбання (продажу) послуг;
- в) операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- г) фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
- г) операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;
- д) операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Враховуючи вищевикладене, оскільки кошти, отримані від нерезидента на утримання постійного представництва або призначені для перерахування ним на користь резидентів за надані послуги (виконані роботи) для нерезидента, є господарськими операціями для цілей трансфертного ціноутворення, то вони відповідно до підпункту 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу в повному обсязі враховуються при визначенні вартісного критерію обсягу господарських операцій для цілей застосування трансфертного ціноутворення.

**В. о. директора Департаменту
податкової політики та нагляду
за фіскальними органами**



Лариса МАКСИМЕНКО