|  |  |
| --- | --- |
|  | ЗАТВЕРДЖЕНО  Наказ Міністерства фінансів України \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2018 року № \_\_\_\_ |

**Узагальнююча податкова консультація**

**щодо застосування положень**

**підпунктів 140.5.4, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140**

**Податкового кодексу України стосовно визначення**

**податкового (звітного) періоду для коригування**

**фінансового результату до оподаткування**

Відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) об’єктом оподаткування податком на прибуток 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 Кодексу.

Пунктом 140.5 статті 140 Кодексу визначено різниці, на які коригується фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду, зокрема:

1. підпунктом 140.5.4 цього пункту передбачено, що фінансовий результат збільшується на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, зазначених у пункті 140.2 та підпункті 140.5.6 цього пункту, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу), придбаних у:

неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого придбання, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ і неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону;

нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб – нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу;

нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи;

1. підпунктом 140.5.6 передбачено, що фінансовий результат збільшується на суму витрат по нарахуванню роялті (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу) на користь нерезидента (у тому числі нерезидента, зареєстрованого у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу), що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а для банків – в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.

Вимоги підпунктів 140.5.4 і 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 Кодексу не застосовуються платником податку до операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу. Також вимоги цих підпунктів не застосовуються платником податку, якщо операції не є контрольованими та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Кодексу, але без подання звіту.

Отже, для виконання вимог абзаців третього та четвертого підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 Кодексу платнику податку необхідно визначити чи є здійснена операція контрольованою. У разі, якщо операція не може бути ідентифікована як контрольована, платник податку повинен:

виконати процедуру підтвердження суми витрат за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до статті 39 Кодексу, і у разі, якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом «витягнутої руки», здійснити коригування фінансового результату до оподаткування на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки» або

здійснити коригування фінансового результату до оподаткування на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг.

Для виконання вимог підпункту 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 Кодексу платнику податку також необхідно визначити чи є здійснена операція контрольованою. У разі якщо операція не може бути ідентифікована як контрольована, та сума витрат не підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Кодексу, платник податку повинен здійснити коригування фінансового результату до оподаткування на суму витрат по нарахуванню, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а для банків – в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.

Правила контролю за трансфертним ціноутворенням контрольованих операцій визначено статтею 39 Кодексу.

Одним з критеріїв визнання операцій контрольованими є одночасне виконання таких умов:

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 (підпункт 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.1 статті 39 Кодексу).

Отже, для цілей визнання операції контрольованою платнику податку необхідно використовувати дані бухгалтерського обліку за відповідний звітний (податковий) рік, у якому проводилися такі господарські операції. Таким чином, оскільки вартісні критерії визнання операції (операцій) контрольованою для цілей виконання вимог статті 39 Кодексу обраховуються за результатами податкового (звітного) року, то коригування фінансового результату до оподаткування за операціями з нерезидентами, визначеними в абзаці третьому та четвертому підпункту 140.5.4 і підпункту 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 Кодексу, здійснюються за результатами податкового (звітного) року та відображаються у податковій декларації з податку на прибуток підприємств за податковий (звітний) рік.

**В. о. директора Департаменту**

**податкової політики Л. МАКСИМЕНКО**