

# ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 20.04.2021 р. № 1629/ПК/99-00-21-02-03-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо питань застосування окремих норм податкового законодавства та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), в межах своїх повноважень повідомляє наступне.

В зверненні зазначено, що Підприємство є виробником алюмінієвих туб, для виготовлення яких воно закуповує алюмінієві диски. Протягом 2020 року Підприємство закуповувало алюмінієві диски у резидента Федеративної Республіки Німеччина організаційно-правова форма якого включена до Переліку, який затверджено Постановою КМУ від 4 липня 2017 року №480 (загальна вартість придбаного матеріалу склала - 9 868 917,00 грн.). Також в 2020 році Підприємство здійснювало закупівлю алюмінієвих дисків у іншого постачальника резидента Республіки Естонія, який здійснював придбання зазначеної продукції у виробника на умовах передоплати, а продаж продукції Підприємству відбувся на умовах відстрочки платежу, однак виробником зазначеної продукції є той самий резидент Федеративної Республіки Німеччини (загальна вартість придбаного матеріалу склала - 8 190 182,00 грн.). Згідно умов контракту з резидентом Республіки Естонія, відстрочка платежу за поставлені Підприємству матеріали складає 180 днів, що для Підприємства є доволі важливим фактором та на їх думку є виконанням постачальником істотної функції з продажу алюмінієвих дисків, оскільки при виконанні контракту їх контрагент використовує істотні активи (власні оборотні кошти для закупівлі сировини у виробника) та приймає на себе істотні ризики при продажу товарів (ризик не сплати покупцем за товар, який поставлено із значним терміном відстрочки платежу після здійснення поставки).

При цьому, в зверненні зазначено, що річний дохід Підприємства перевищує 150 млн. грн.

У зв'язку з тим, що обсяг кожної окремої із зазначених господарських операцій не досяг рівня 10 млн. грн., а постачальником матеріалів, в одному випадку безпосередньо, а в іншому – виробником і вантажовідправником є резидент Федеративної Республіки Німеччина, організаційно-правова форма якого включена до Переліку, у Підприємства виникло наступне питання.

Чи повинно Підприємство об'єднати обсяги зазначених операцій та визнати їх контрольованими відповідно до п.п. 39.2.1.7 Кодексу, або кожен контракт розглядати окремо, не включаючи ці операції до контрольованих?

Підпунктом 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначено, що контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема:

г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до пп. 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків та нерезидентом, передбачених підпунктом 39.2.1.1 цього пункту, право власності на предмет (результат) такої операції, перш ніж перейти від платника податків до такого нерезидента (у разі експортних операцій) або перш ніж перейти від такого нерезидента до платника податків (у разі імпорتنих операцій), переходить до однієї або декількох осіб і операція між відповідним резидентом та жодною з таких осіб не визнавалася платником податку контрольованою операцією, така операція вважається контрольованою операцією між платником податків та таким нерезидентом, якщо особи, до яких перейшло право власності:

- не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг);

- не використовують у такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг).

Для цілей цього підпункту:

- під істотними функціями розуміються функції, які платник податків та нерезидент - сторони контрольованої операції не могли б виконати самостійно у своїй звичайній діяльності без залучення інших осіб та використання активів таких осіб;

- під істотними активами розуміються активи, використання яких є необхідним під час здійснення таких операцій та які відсутні у платника податків та нерезидента - сторін контрольованої операції;

- під істотними ризиками розуміються ризики, прийняття яких є обов'язковим для ділової практики таких операцій.

При цьому, відповідно до пп. 39.2.2.4 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначення та аналіз функцій, які виконуються сторонами операції, здійснюються на підставі укладених договорів (контрактів), даних бухгалтерського обліку, фактичних дій сторін операції та фактичних обставин її проведення відповідно до суті операції.

Згідно пп. 39.2.2.5 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу аналіз ризиків, які беруть на себе сторони контрольованої операції під час визначення зіставності комерційних та/або фінансових умов операції з умовами неконтрольованих операцій, здійснюється з урахуванням таких критеріїв:

а) визначення та характеристика суттєвих економічних ризиків, які беруть на себе сторони операції на підставі укладених договорів;

б) чи здійснює сторона, яка бере ризик, контроль за створенням ризику та управлінням ним, а також чи має спроможність і повноваження робити це;

в) чи має особа, яка бере ризик, фінансову спроможність понести такий ризик та ресурси, необхідні для покриття такого ризику;

г) визначення фактичної поведінки сторін операції у зв'язку зі здійсненням контролю за суттєвими економічними ризиками, зокрема, визначення, яка сторона операції здійснює контроль або вживає заходів для мінімізації таких ризиків, яка сторона отримує негативні наслідки, викликані прийняттям таких ризиків, яка сторона має фінансову спроможність нести такі ризики;

г) визначення з урахуванням попередніх критеріїв, чи відповідає фактична поведінка сторін операції умовам взяття ризиків, передбачених договорами, зокрема:

чи виконують сторони операції умови договорів;

чи здійснює сторона, яка бере ризик, контроль за ризиком і чи має фінансову спроможність понести такий ризик та/або можливості і ресурси для його покриття.

Таким чином, якщо в ланцюгу господарських операцій резидент Республіки Естонія не виконує у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) алюмінієвих дисків, не використовує у такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймає на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) алюмінієвих дисків, то така операція вважається контрольованою операцією між Підприємством та резидентом Федеративної Республіки Німеччина.

Водночас слід зазначити, що кожен конкретний випадок стосовно визнання операцій з імпорту або експорту товарів (сировини) за допомогою посередника, до якого переходить право власності, контрольованими операціями має розглядатись з урахуванням договірних умов, обставин здійснення відповідних операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувалися.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.