

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

від 07.06.2021 р. № 2291/ПК/99-00-21-02-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) та, керуючись ст. 52 Кодексу, повідомляє.

В зверненні зазначено, що банк має право надавати послуги у вигляді залучення у вклади (депозити) коштів та банківських металів від необмеженого кола юридичних та фізичних осіб; відкриття та ведення поточних (кореспондентських) рахунків клієнтів, у тому числі у банківських металах, та рахунків умовного зберігання (ескроу); розміщення залучених у вклади (депозити), у тому числі на поточні рахунки, коштів та банківських металів від свого імені, на власних умовах та на власний ризик.

За результатами надання банківських послуг, банком здійснюється утримання, нарахування та сплата процентів відповідно до вимог облікової політики банку та умов договорів.

Заявник запитує:

Чи повинен банк здійснювати коригування фінансового результату до оподаткування податком на прибуток відповідно до підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу на суму 30% нарахованих процентних доходів/витрату разі здійснення банківських операцій з нерезидентами, які зареєстровані в державах, що включені до переліку держав (територій), затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045 та/або мають організаційно-правову форму, яка включена до переліку організаційно-правових форм нерезидентів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480?

Економічні, організаційні і правові засади створення, діяльності, реорганізації і ліквідації банків регулюються Законом України від 07 грудня 2000 року № 2121-III «Про банки і банківську діяльність» (далі – Закон № 2121).

Відповідно до ст. 47 Закону № 2121 банк має право надавати банківські та інші фінансові послуги (крім послуг у сфері страхування), а також здійснювати іншу діяльність, визначену в цій статті, як у національній, так і в іноземній валюті. При цьому зазначається, що банк самостійно встановлює процентні ставки та комісійну винагороду за надані послуги.

Згідно з п.п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, постачання послуг - будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

Відповідно до п.п. 14.1.206. п. 14.1 ст. 14 Кодексу, проценти - дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

Підпунктом 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу встановлено, щогосподарською 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, зокрема, але не виключно:

операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;

операції з надання послуг;

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;

фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;

операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

Отже, визначальною умовою для визнання операцій контрольованими є вплив таких операцій на об'єкт оподаткування податком на прибуток платника податку.

Оскільки нарахування відсотків є невід'ємною складовою надання банківських послуг, то такі операції враховуються при розрахунку вартісного критерію контрольованої операції.

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу 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 цього Кодексу.

Підпунктом 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу встановлено, що платник податку на прибуток, що формує різниці, збільшує фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг (крім операцій, зазначених у п. 140.2 та п.п. 140.5.6 цього пункту, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 цього Кодексу), придбаних, зокрема, у:

нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб - нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 цього Кодексу;

нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 цього 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.

Вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «вितягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої ст. 39 цього Кодексу, але без подання звіту.

При цьому якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої ст. 39 цього Кодексу, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки».

Відповідно до п.п. 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 цього Кодексу), реалізованих на користь:

нерезидентів зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 цього Кодексу;

нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 цього 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.

Відповідно до підпунктів «в» та «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема:

господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;

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.

При цьому, п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу встановлено, що 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.

На виконання п.п. «г» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.1 ст. 39 Кодексу Кабінетом Міністрів України було прийнято постанову від 04 липня 2017 року № 480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, 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» (далі – Перелік № 480).

Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року № 1045 (далі – Перелік № 1045) затверджений перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Отже, якщо платник податку здійснює господарські операції з нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до Переліку № 480 та/або країна реєстрації якого внесена до Переліку № 1045, то такі операції підпадають під визначення контрольованих, у разі досягнення вартісних критеріїв, встановлених п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу по операціях з нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до Переліку № 480 та/або держава реєстрації внесена до Переліку № 1045, здійснюється у разі недосягнення вартісних критеріїв, встановлених п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, в тому звітному періоді, в якому проведені операції з таким нерезидентом, або платник податку може підтвердити суму таких доходів за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої ст. 39 Кодексу, але без подання звіту.

Враховуючи те, що положення п.п. 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу набули чинності 23 травня 2020 року, то збільшення фінансового результату до оподаткування визначається за результатами податкового (звітного) 2020 року щодо операцій, здійснених після 22 травня 2020 року.

При цьому, оскільки звіт про контрольовані операції за 2021 рік буде подаватись до 01 жовтня 2022 року, то визнання операцій контрольованими або неконтрольованими буде здійснюватись за результатами 2021 року. У разі недосягнення критеріїв контрольованості при здійсненні банківських операцій з нерезидентами, які включені до Переліку № 480 та/або Переліку № 1045, банк повинен буде збільшити фінансовий результат до оподаткування, зокрема, на суму 30 відсотків нарахованих процентних доходів/витрат за такими операціями, відповідно до підпунктів 140.5.4 та 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу. Водночас, слід зазначити, що кожен конкретний випадок стосовно визнання операцій такими що підпадають під норму п.п. 140.5.4 та п.п. 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу має розглядатися окремо, з урахуванням сутності таких операцій,

договірних умов, обставин їх здійснення та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались.

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