

6. UA.me.gov. Korysni servisy dlia zapochatkuvannia ta vedennia biznesu. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=3cf285fd-4331-4457-9b16-1c03e746ebc0&title=KorisniServisiDliaZapochatkuvanniaTaVedenniaBiznesu> [in Ukrainian].

7. UA.me.gov. Ministerstvo rozvytku ekonomiky, torhivli ta silskoho hospodarstva Ukrainy. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=5f43eb87-a668-4ea4-9db3-b46a02c5a782&title=StatistichniTaInformatsiiniMaterialiSchodoStanuTaRozvitkuMalogoISerednogoPidprimnitstva> [in Ukrainian].

8. UA.gov. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].

9. UA/DOCUMENTS. Shchorichna otsinka dilovoho klimatu v Ukraini: 2016. URL: http://www.ier.com.ua/files/Projects/2015/LEV/ABCA2017/ABCA2016_full_report.pdf [in Ukrainian].

10. UA.me.gov. Ministerstvo rozvytku ekonomiky, torhivli ta silskoho hospodarstva Ukrainy. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=112a480c-9492-4736-99ed-b0f3b1152c27&title=SpriiatliviUmoviDliaBiznesu> [in Ukrainian].

11. Ofitsiinyi sait Ministerstva ekonomiky Ukrainy. URL: <https://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> [in Ukrainian].

Котенко Артем Михайлович

кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник

НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку

НАПрН України,

доцент кафедри фінансового права Національного юридичного

університету імені Ярослава Мудрого

**ЗМІСТОВИЙ КРИТЕРІЙ ВИЗНАЧЕННЯ
ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ КОНТРОЛЬОВАНИМИ**

У публікації розглянуто змістовий критерій визначення господарських операцій платника податків контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення. Проаналізовано ознаки, визначені законодавцем в межах встановлення такого критерію.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, критерії визначення операцій контрольованими, змістовий критерій.

Kotenko Artem

PhD, Senior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine, Associate Professor of the Department of Financial Law of Yaroslav Mudryi National Law University

CONTENT CRITERION OF DETERMINATION OF ECONOMIC TRANSACTIONS BY CONTROLLED

The publication considers the content criterion for determining taxpayer's economic transactions controlled for transfer pricing purposes. The signs determined by the legislator within the framework of establishing such a criterion are analyzed.

Keywords: transfer pricing, controlled transactions, criteria for determining transactions as controlled, content criterion.

Чинне податкове законодавство України для визначення господарських операцій платника податків контрольованими закріплює вартісний та змістовий критерії. В межах цієї публікації ми розглянемо саме останній. Зокрема, йдеться про відповідність контрагентів ознакам, закріпленим у пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПК України [3]. При цьому акцентуємо увагу на тому, що для визнання суб'єкта відповідним цьому критерію достатньо, аби він відповідав хоча б одній з закріплених законодавцем ознак. До таких ознак віднесено: а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених пп. 39.2.1.5; б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на території), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2, або які є резидентами цих держав; 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; г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Розглянемо наведені ознаки. Першою серед наведених характеристик, наявність якої дозволяє визнати операції платника податків є: контрагент-нерезидент є пов'язаною особою з платником податків (пп. «а» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ) На наше переконання, вищенаведений критерій є досить важливим з огляду на те, що переважну частину операцій, які визнаються контрольованими відповідно до чинного податкового законодавства України, становлять операції з пов'язаними особами-нерезидентами.

Показово, що відповідно до пп. 14.1.159 ст. 14 ПК України пов'язані особи – юридичні та/або фізичні особи, та/або утворення без статусу юридичної особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням низки критеріїв. При цьому законодавцем встановлено доволі широкий перелік ознак пов'язаності осіб (для юридичних осіб, юридичних та фізичних осіб, фізичних осіб). Приміром, для фізичної особи та юридичної особи ознаками взаємопов'язаності є такі:

фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків;

фізична особа має право призначати (обирати) одноособовий виконавчий орган такої юридичної особи або призначати (обирати) не менш як 50 відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;

фізична особа здійснює повноваження одноособового виконавчого органу в такій юридичній особі;

фізична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на при-

значення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;

фізична особа є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи;

сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від фізичної особи, наданих юридичній особі, та/або будь-яких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших фізичних осіб, наданих юридичній особі, які надаються під гарантії цієї фізичної особи, перевищують суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів). При цьому сума таких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду).

При цьому слід відзначити, що в Законі України № 466 відна йшло певне відображення загальноприйнятих міжнародних критеріїв визнання пов'язаності - це володіння часткою 25% в корпоративних правах юридичної особи. Як вбачається, зміна такого критерію впливатиме на ідентифікацію контрольованих операцій, а також на відбір порівнянних операцій для здійснення порівняльного економічного аналізу при проведенні економічного дослідження відповідності ціноутворення в контрольованих операціях принципу «втягнутої руки».

Наступною ознакою виступає проведення зовнішньоекономічної господарської операції платника податків з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісiонера-нерезидента (пп. «б» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ). Незважаючи на те, що такі операції на практиці не є розповсюдженими, вони можуть визнаватися контрольованими у разі укладення українською компанією комісійного договору (комітент) з комісiонером-нерезидентом й при цьому у звітному році придбавала або реалізовувала товари (послуги) через цього посередника. Акцентуємо увагу на тому, що для цієї ознаки не має значення наявність пов'язаності з комісiонером-нерезидентом або країна його реєстрації, так само й наявність чи відсутність пов'язаності платника податків з покупцем- або продавцем-нерезидентом, організацій-

но-правова форма такого нерезидента та країна реєстрації. Тобто, в цій ситуації визначальною ознакою виступає саме процедура проведення зовнішньо-економічної операції за допомогою комісiонера-нерезидента. У той же час необхідно враховувати, що на операцію з отримання / надання послуг від комісiонера-нерезидента (щодо виплати / отримання комісiйної винагороди) поширюються загальні правила, встановлені в пп. «а», «в», «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ [1].

Наступною ознакою є реєстрація контрагента-нерезидента у державі (території), включеній до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 ст. 39 ПКУ, або контрагент-нерезидент є резидентом цих держав (пп. «в» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ). Постановою Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2017 р. № 1045 [5] затверджено перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України. Натепер у такому Переліку відзначено 79 держав (територій). Необхідно звертати увагу на ідентифікацію адреси реєстрації контрагента-нерезидента та її відповідність Переліку № 1045.

У пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ закріплено ще одну ознаку, яка може бути обрана для підтвердження наявності змістовного критерію визначення господарських операцій контрольованими. Так, контрагент-нерезидент зареєстрований в організаційно-правовій формі, яка входить до 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 ().

Законодавець закріпив три критерії, які обов'язково мають бути враховані під час визначення переліку держав (територій). Йдеться про: (1) держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, або які надають суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування, або в яких особливості розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють суб'єктам господарювання не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний

податок) або сплачувати його за ставкою, на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні; (2) держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; (3) держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику [3, п. 39.2.1.2 ст. 39].

Зазначимо, що такий перелік затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 04 лип. 2017 р. № 480, у ньому відображено організаційно-правові форми різних держав світу (зокрема, назва ОПФ, що використовуються в державі мовою держави реєстрації/ назва, транслітерована латиницею, абрєвіатура, назва українською та англійською мовами) [6]. Зараз в переліку немає Грузії, Естонії, Латвії, Мальти, Угорщини (були виключені ще в січні 2018 р., а також з квітня 2018 р. у такому переліку відсутня Болгарія). Разом із цим у переліку залишаються популярні офшори, серед яких: Кіпр, Об'єднані Арабські Емірати (ОАЕ), Британські Віргінські острови.

Певні зміни до вищевказаної постанови було внесено наприкінці 2019 року. Так, постановою Кабінету Міністрів України від 24.12.2019 р. № 1100 [4] внесено зміни до Переліку ОПФ щодо «спірних» організаційно-правових форм (наприклад, GmbH & Co. KG, AG & Co. KG, (Німеччина) та Sp. z o.o. Sp.k., Sp. z o.o. Sp.j. (Польща)). Показово, що до прийняття постанови № 1100 Державна податкова служба України надавала роз'яснення, що зазначені ОПФ нерезидентів прямо не визначені в Переліку ОПФ, а отже, операції з такими нерезидентами за відсутності інших критеріїв (пов'язаність осіб, операції через комісіонерів-нерезидентів) не визнають контрольованими [2]. Такий підхід вбачається конструктивним з огляду на те, що відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ за умови сплати нерезидентом, ОПФ якого перебуває в Переліку ОПФ, в 2019 році податку на прибуток (корпоративного податку) у своїй країні, операції з ним не вважаються контрольованими.

5) Відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ господарські операції (в тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, за певних умов можуть бути визнані контрольованими.

Відповідно до пп. 14.1.193 ст. 14 Податкового кодексу України постійне представництво становить собою 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.

При цьому законодавець деталізує певні складові, які можуть входити до категорії «постійне представництво» з метою оподаткування, а також визначає що не є постійним представництвом. Зокрема, закріплено, що постійним представництвом не є: а) використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації товарів чи виробів, що належать нерезиденту; б) зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; в) зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; г) утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збору інформації для нерезидента; д) направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу; е) утримання постійного місця діяльності з іншою метою [3]. На наше переконання, такий підхід законодавця має важливе практичне значення для визнання операцій платника податків контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення.

Показово, що раніше (до прийняття Закону України № 466) згідно з пп. 133.2.2 п. 133.2 ст. 133 Податкового кодексу України було 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 пп. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 Кодексу суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівню-

ється 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 місцем знаходження постійного представництва, з урахуванням вимог, визначених ст. 39 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 ст. 39 Кодексу [7].

В сучасних умовах вищенаведені положення зазнали суттєвих змін. Так, до кола платників податку на прибуток належать нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому цим розділом [3, пп. 133.2.2 п. 133.2 ст. 133]. При цьому абз. 2 – 3 пп. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 встановлено, що постійне представництво визначає обсяг оподаткованого прибутку, отриманого протягом звітного (податкового) періоду, відповідно до принципу «витягнутої руки». Оподатковуваний прибуток постійного представництва має відповідати прибутку незалежного підприємства, що здійснює таку саму або аналогічну діяльність у таких самих або аналогічних умовах і діє в повній незалежності від нерезидента, постійним представництвом якого воно є. Обсяг оподаткованого прибутку постійного представництва розраховується відповідно до положень ст. 39 ПК України.

З наведеного констатуємо, що питання стосовно визначення постійного представництва є важливим для правильного оподаткуван-

ня їх прибутку. Повертаючись до визначення умов, за яких операції між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, зазначимо, що такою умовою для постійних представництв є винятково обсяг господарських операцій (внутрішньогосподарських розрахунків) між нерезидентом та його постійним представництвом, який (за вирахуванням непрямих податків) має перевищувати 10 млн грн [3, абз. 4 пп. 39.2.1.7 ст. 39]. В цій ситуації слід акцентувати увагу на тому, що застосовується лише вищевказаний вартісний критерій, а критерій щодо обсягу річного доходу платника податків більше 150 млн грн за звітний рік до постійних представництв не застосовується. Також акцентуємо увагу на тому, що при декларуванні контрольованих операцій постійне представництво має враховувати при визначенні вартісного критерію усі кошти, одержані від нерезидента на утримання такого представництва або ж перераховані постійним представництвом на користь резидентів за надані послуги (виконані роботи) для нерезидента. З огляду на викладене, констатуємо, що кожна з розглянутих ознак, одній з яких мають відповідати господарські операції платника податків для визнання їх контрольованими, характеризуються певними особливостями, які необхідно враховувати при правозастосуванні відповідних положень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. Державна податкова служба України. URL: <https://zir.tax.gov.ua/>.
2. Індивідуальна податкова консультація від 21.10.2019 р. № 904/6/99-00-05-05-01-15/ПК. URL: <http://ipk.vobu.ua/view/13747-904-6-99-00-05-05-01-15-IPK>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031>.
4. Про внесення змін у додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 480: Постанова Кабінету Міністрів України від 24 груд. 2019 р. № 1100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1100-2019-%D0%BF#Text>.
5. 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. № 977: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#n10>.

6. 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: Постанова Кабінету Міністрів України від 4.07.2017 р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#n8>.

7. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення представництвами нерезидентів в Україні: Наказ Міністерства фінансів України від 16.08.2019 р. № 345. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0345201-19#Text>.

REFERENCES

1. Zahalnodostupnyi informatsiino-dovidkovyi resurs. Derzhavna podatkovna sluzhba Ukrainy. URL: <https://zir.tax.gov.ua/> [in Ukrainian].

2. Indyvidualna podatkovna konsultatsiia vid 21.10.2019 r. № 904/6/99-00-05-05-01-15/IPK. URL: <http://ipk.vobu.ua/view/13747-904-6-99-00-05-05-01-15-IPK> [in Ukrainian].

3. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031> [in Ukrainian].

4. Pro vnesennia zmin u dodatok do postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 4 lypnia 2017 r. № 480: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 24 hrud. 2019 r. № 1100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1100-2019-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

5. Pro zatverdzhennia pereliku derzhav (terytorii), yaki vidpovidaiut kryteriiam, ustanovlenym pidpunktom 39.2.1.2 pidpunktu 39.2.1 punktu 39.2 statti 39 Podatkovoho kodeksu Ukrainy, ta vyznannia takim, shcho vtratylo chynnist, rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16 veresnia 2015 r. № 977: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27.12.2017 r. № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#n10> [in Ukrainian].

6. Pro zatverdzhennia pereliku orhanizatsiino-pravovykh form nerezydentiv, yaki ne splachuiut podatok na prybutok (korporatyvnyi podatok), u tomu chysli podatok z dokhodiv, otrymanykh za mezhamy derzhavy reiestratsii takykh nerezydentiv, ta/abo ne ye podatkovymy rezzydentamy derzhavy, v yakii vony zare-

estrovani yak yurydychni osoby: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 4.07.2017 r. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#n8> [in Ukrainian].

7. Pro zatverdzhennia Uzahalniuiuchoi podatkovoi konsultatsii shchodo deiakykh pytan zastosuvannia pravyl transfertnoho tsinoutvorennia predstavnytstvyamy nerezzydentiv v Ukraini: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 16.08.2019 r. № 345. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0345201-19#Text> [in Ukrainian].

Кохан Вероніка Павлівна

кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник

НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку

НАПрН України

ORCID: 0000-0002-3129-9266

РЕЖИМ «БЕЗ ПАПЕРІВ» ПУБЛІЧНИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ: ЯКІ ПРИНЦИПИ ЗАСТОСОВАНО?

Наукова робота присвячена запровадженню режиму «без паперів» при наданні публічних послуг в Україні. Автором аналізуються принципи державної політики надання публічних (електронних публічних) послуг, запропоновані новим Законом України «Про особливості надання публічних (електронних публічних) послуг. Зазначається, що режим «без паперів» не може бути застосовано до усіх державних послуг.

Ключові слова: режим «без паперів», публічні послуги, принципи державної політики надання публічних (електронних публічних) послуг.

Kokhan Veronika

*PhD, Senior Researcher of the Scientific & Research Institute
of Providing Legal Framework for the Innovative Development
of NALS of Ukraine*

ORCID: 0000-0002-3129-9266