

1. КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ: АНАЛІЗ НОРМАТИВНИХ КРИТЕРІЇВ КЛАСИФІКАЦІЇ

Відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України¹ (далі – ПК України) податковий контроль трансфертного ціноутворення здійснюється виключно щодо нормативно окресленого кола господарських операцій платника податку. Тож одним із найважливіших аспектів боротьби з агресивним податковим плануванням є чітке розуміння сфери застосування відповідних законодавчих приписів. Системний аналіз ст. 39 ПК України дозволяє визначити законодавчі критерії господарських операцій платників податку, на які поширюється інститут трансфертного ціноутворення.

В експертному середовищі, класифікуючи ознаки контрольованих операцій, найчастіше зазначають спеціальні «вартісні» критерії та критерій «за контрагентом», приділяючи увагу лише прямо окресленим у вищезазначеній статті вимогам. Цю класифікацію, на нашу думку, має бути розширено, а нормативні критерії класифікації контрольованих операцій доцільно поділити на **загальні та спеціальні**.

1. Загальні критерії

Засади визначення операцій контрольованими викладено в підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України.

Перш ніж перейти до розгляду окремих критеріїв контрольованих операцій, слід обговорити певні аспекти використання терміна «господарські операції» для цілей трансфертного ціноутворення. Стаття 39 ПК України оперує поняттям «господарська операція». Згідно з підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, контрольовани-

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

ми операціями є **господарські операції платника податків**, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків¹.

Звичним і зрозумілим для всіх суб'єктів господарювання та (і насамперед) бухгалтерів є визначення господарської операції, що наводиться в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме: «...господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства»². Водночас певні типи контролюваних операцій можуть не викликати змін у структурі активів та зобов'язань, у власному капіталі платника податків. Цей момент відбито в підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, який містить власне визначення господарської операції для цілей трансфертного ціноутворення:

«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, 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;

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

д) операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні;

е) операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку»¹.

Важливо звернути увагу на такі аспекти:

по-перше, наведений перелік не є вичерпним, відтак контрольованою операцією може бути будь-яка операція в разі можливості її впливу на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків;

по-друге, контрольованою операцією може бути визнано господарську операцію, яка фактично відбулась, але ніяк документально не оформлена та відсутня в бухгалтерському обліку (наприклад, операції з реструктуризації, передбачені підп. «е» підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України).

Відповідно до ст. 5 ПК України щодо співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам і положенням ПК України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України². Таким чином, платники податків і контролюючий орган, здійснюючи контроль трансфертного ціноутворення, мають користуватися саме визначенням господарської операції, викладеним у підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, що значно розширює обсяг потенційних контрольованих операцій.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Там само.

Загальні критерії, про які ми говоритимемо далі, відсутні (на відміну від спеціальних) як окремі вимоги щодо визнання господарських операцій контрольованими. Але їхня обов'язковість і податкові спори, у яких саме вони є предметом суперечки з контролюючим органом, дають усі підстави стверджувати про важливість виокремлення їх як загальних критеріїв визнання господарських операцій платників податків контрольованими.

1.1. Підконтрольний суб'єкт – платник податку на прибуток підприємств

Насамперед до загальних критеріїв слід віднести статус суб'єкта господарювання, який здійснює контрольовані операції, як платника податку на прибуток підприємств. Відповідно до загальних принципів трансфертного ціноутворення, викладених у п. 39.1 ст. 39 ПК України, головною метою контролю трансфертного ціноутворення є перевірка правильності, повноти нарахування і сплати податку на прибуток підприємств.

Підпунктом 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 ПК України встановлено обов'язок платника податку, який бере участь у контрольованій операції, визначати обсяг свого оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». Наслідком невиконання правил трансфертного ціноутворення є коригування обсягу оподаткованого прибутку платника податку.

Крім того, як можна бачити з дефініцій кожного з принципів трансфертного ціноутворення (підпункти 39.1.1–39.1.4 п. 39.1 ст. 39 ПК України), вимога щодо застосування принципу «витягнутої руки» стосується виключно контрольованих операцій. При цьому, відповідно до підпунктів 39.2.1.1 та 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.1 ст. 39 ПК України, критерієм віднесення господарських операцій до контрольованих є їхня можливість впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків¹. Таким чином, підконтрольними суб'єктами у сфері трансфертного ціноутворення можуть бути виключно суб'єкти господарювання, які є платниками податку на прибуток підприємств, відповідно до розділу III ПК України.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Враховуючи такий висновок, відповідно до вимог національного законодавства не можуть бути підконтрольними суб'єктами у сфері трансфертного ціноутворення:

- платники податку – фізичні особи;
- суб'єкти господарювання – юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;
- неприбуткові підприємства, установи та організації (за умови дотримання вимог п. 133.4 ст. 133 ПК України¹).

Зазначений висновок підтверджується і правовим висновком Верховного Суду у справі № 811/3371/15, у якому зазначено, що *«господарські операції сільськогосподарського товаровиробника, який є платником фіксованого сільськогосподарського податку, із реалізації сільськогосподарської продукції на експорт не впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, так як такий суб'єкт звільнений від обов'язку нарахування та сплати цього податку, й, як наслідок, не визнаються контрольованими для цілей оподаткування податком на прибуток згідно зі статтею 39 ПК України. Відповідно, у такого платника відсутній обов'язок подавати звіт про контрольовані операції за звітний період, в якому останній був платником фіксованого сільськогосподарського податку.*

У справі, яка розглядається, судами встановлено, що позивач у 2014 році був платником фіксованого сільськогосподарського податку та не сплачував податку на прибуток підприємств, з 2015 року є платником єдиного податку четвертої групи та, відповідно, звільнений від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності, зокрема з податку на прибуток підприємств»².

Слід зазначити, що центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в індивідуальних податкових консультаціях (далі – ППК) також застосовував відповідну логіку, зокрема зазначаючи: *«Підпунктом 133.5 ст. 135 Кодексу (ПК України. – Авт.) встановлено, що суб'єкти господарювання, що застосовують спро-*

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Постанова Верховного Суду від 31.03.2021, справа № П/811/3371/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95945862>.

цену систему оподаткування, обліку та звітності, визначені главою 1 розділу XIV цього Кодексу, не є платниками податку на прибуток.

Оскільки заявник є платником єдиного податку четвертої групи та, відповідно до п. 297.1 ст. 297, звільняється від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності, зокрема з податку на прибуток підприємств, то господарські операції такого платника, здійснені з нерезидентом, не підпадають під визначення контрольованих»¹.

1.2. Об'єкт контролю – господарські операції з нерезидентами

Наступним загальним критерієм для визнання господарської операції контрольованою для цілей ст. 39 ПК України є її зовнішньоекономічний характер, тобто контрагентом такої операції обов'язково має бути нерезидент. Згідно з підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, у тому числі у випадках, визначених підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на території), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України (далі – КМУ) відповідно до підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, 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, у якій вони за-

¹ Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби (далі – ДФС) України від 03.06.2019 № 2516/6/99-99-15-02-02-02-15/ПК.

реєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій) затверджується КМУ;

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом і його постійним представництвом в Україні¹.

Як бачимо, усі дефініції підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України включають посилання на нерезидентів, які є або стороною господарської операції (підпункти «а», «в», «г»), або є комісіонерами за договором комісії з платником податків (підп. «б»), або нерезидент здійснює операції (внутрішньогосподарські розрахунки) зі своїм постійним представництвом, через яке веде діяльність в Україні (підп. «г»).

Звернення до підп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПК України дає змогу визначити як нерезидентів:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їхні зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичних осіб, які не є резидентами України².

Слід зазначити, що норми підп. «б» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України оперують терміном «зовнішньоекономічні операції», визначення якого відсутнє в ПК України, тож для правильного розуміння цього терміна в контексті ст. 39 ПК України (з урахуванням вимог п. 5.3 ст. 5 ПК України) необхідно звернутися до Господарського кодексу України³ (далі – ГК України) і Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»⁴.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Там само.

³ Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

⁴ Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

Статтею 377 ГК України встановлено, що зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном, зазначеним у ч. 1 ст. 139 ГК України, та/або робочою силою. Загальні умови та порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами господарювання визначаються цим Кодексом, законом про зовнішньоекономічну діяльність та іншими нормативно-правовими актами. Згідно з ч. 2 ст. 379 ГК України види зовнішньоекономічної діяльності, перелік зовнішньоекономічних операцій, що здійснюються на території України, умови та порядок їх здійснення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, а також перелік товарів (робіт, послуг), заборонених для експорту та імпорту, визначаються законом¹.

Норми абзацу дванадцятого ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначають зовнішньоекономічну діяльність як діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудовану на взаємовідносинах між ними, *що має місце як на території України, так і за її межами*. Види зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюються в Україні суб'єкти такої діяльності, названо у ст. 4 цього Закону².

Комплексний аналіз ст. 39 ПК України, розділу VII ГК України та Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» дає змогу дійти висновку, що контрольованою операцією може бути визнано господарську операцію (у розумінні підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України) платника податку з нерезидентом, яка може виходити за межі звичайного визначення зовнішньоекономічної операції. Водночас у разі здійснення платником податків операцій за договором комісії, у якому комісіонером виступає нерезидент, має враховуватися правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачене насамперед Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

¹ Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV.

² Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 № 959-XII.

Особливим випадком контрольованої операції є господарські операції, здійснювані нерезидентом зі своїм постійним представництвом в Україні. У такому разі нерезидент відповідно до вимог підп. 133.2.2 п. 133.2 ст. 139 ПК України виступає як платник податку на прибуток підприємств, який здійснює господарську діяльність в Україні через постійне представництво. Важливим для такого типу контрольованих операцій є відповідність представництва нерезидента ознакам, переліченим у підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України¹.

Таким чином, не можуть розглядатися як контрольовані операції будь-які господарські операції платників податків (невичерпний перелік яких указано в підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України) з особами, які є резидентами України (поняття «резидент України» наведено в підп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України).

1.3. Об'єкт контролю – господарські операції, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків

Як обов'язковий загальний критерій для визнання операцій контрольованими має розглядатися вимога, передбачена абзацом першим підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 та абзацом першим підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України щодо можливості господарської операції впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків².

Хоча, на перший погляд, цей критерій перегукується з розглянутим нами загальним критерієм – «підконтрольним суб'єктом у сфері трансфертного ціноутворення є платник податку на прибуток підприємств», ми вважаємо, що ці критерії потрібно розглядати окремо один від одного. Дійсно, цей критерій може застосовуватися, тільки коли підприємство є платником податку на прибуток підприємств. Водночас на практиці не всі господарські операції такого суб'єкта господарювання будуть впливати або матимуть можливість впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток такого платника податків.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Там само.

Відповідно до підп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств 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 ПК України¹. Таким чином, дуже важливим для цього критерію є правильне застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (залежно від того, які з них використовує платник податків) під час відображення результатів господарських операцій у бухобліку, а також правильне застосування різниць, передбачених розділом III ПК України.

На необхідності оцінювання господарської операції з огляду на її можливість впливати або не впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток платника контролюючі органи неодноразово наголошували в листах-роз'ясненнях та ІПК на запити платників податків. Зокрема, розглядаючи операцію з внесення основних засобів до статутного капіталу, ДФС України зазначає, що «визначальною умовою для визнання операцій контрольованими є можливість впливу таких операцій на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків»².

Аналогічний підхід можна бачити в численних ІПК, наприклад, щодо суми поверненого кредиту та виплати дивідендів у грошовій формі³ та щодо суми отриманих у грошовій формі інвестицій⁴, де

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Про визнання операцій з внесення учасником підприємства до статутного капіталу основних засобів (обладнання) контрольованими : лист Держ. фіскал. служби України від 09.03.2017 № 5898/7/99-99-14-01-02-17. *Державна фіскальна служба України* : офіц. портал. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/listirozlyasnennya/71566.html>.

³ Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 20.10.2020 № 4323/ІПК/99-00-05-05-02-06.

⁴ Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 12.09.2019 № 132/ІПК/26-15-04-04-11-15.

контролюючий орган також наголошує на необхідності дослідження цього фактора.

Оцінки впливу на об'єкт оподаткування податком на прибуток платника податків для віднесення господарської операції до контрольованої неодноразово були предметом спору в судах різних інстанцій. Важливою для правозастосування цього критерію є позиція судів, підтверджена постановою Верховного Суду¹, що такий вплив необов'язково має спостерігатися під час проведення господарської операції. Суд зазначив: *«згідно вимог пп. 39.2.1.2 та 39.2.1.4 п. 39.2 ст. 39 Кодексу (ПК України. – Авт.) під об'єктом оподаткування розуміється не лише об'єкт оподаткування за поточний рік (рік, за який подається звіт про КО). Тобто, мова йде не тільки про поточний фінансовий результат, як трактує позивач, а й про фінансовий результат як попереднього, так і майбутнього періодів»*².

Таким чином, судова практика закріплює позицію контролюючого органу, який, наголошуючи на важливості врахування зазначеного критерію, також зазначає: *«Водночас Кодексом не передбачено обмежень або застережень, в якому із періодів (звітному або наступних) цей вплив відбувається»*³. Отже, оцінюючи загальні критерії віднесення господарських операцій до контрольованих, обов'язково має враховуватись наявність впливу (або можливість такого впливу) результату цих операцій на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків як у звітному періоді (у періоді, в якому їх здійснено), так і в майбутніх податкових (звітних) періодах.

¹ Постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 30.05.2018, справа № 807/574/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74455389>.

² Постанова Верховного Суду від 08.11.2018, справа № 807/574/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77749280>.

³ Про визнання операцій з внесення учасником підприємства до статутного капіталу основних засобів (обладнання) контрольованими : лист Держ. фіскал. служби України від 09.03.2017 № 5898/7/99-99-14-01-02-17.

2. Спеціальні критерії

Як уже зазначалося, більшість фахівців, досліджуючи нормативні ознаки віднесення господарських операцій до контрольованих, приділяють увагу саме спеціальним критеріям, які закріплено в підпунктах 39.2.1.1 та 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України. Враховуючи характеристики цих критеріїв, у професійному середовищі стосовно них використовують назви «критерій за контрагентом» (підп. 39.2.1.1) і «вартісні критерії» (підп. 39.2.1.7). У цілому ми згодні з такою класифікацією, але вважаємо, що як окремих спеціальних критерій варто визначити ще й критерій «номінального посередника», який закріплено в підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України¹.

2.1. Спеціальні ознаки (характеристики) контрагента-нерезидента як спеціальний критерій контрольованої операції

Підпункт 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України містить вичерпний перелік господарських операцій платника податків, які можуть визнаватися контрольованими:

а) господарські операції, що здійснюються з **пов'язаними особами – нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України;**

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 територіях),** включених до переліку держав (територій), затвердженого КМУ відповідно до підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, 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, у якій

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій) затверджується КМУ;

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються **між нерезидентом** та його постійним представництвом в Україні¹.

Крім того, окремо підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України визначає випадки визнання операції контрольованою в разі наявності «номінального» посередника в ланцюгу господарських операцій між платником податків і нерезидентом, передбачених підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України².

Отже, далі розглянемо шість категорій контрагентів, операції з якими розглядаються як спеціальний нормативний критерій для цілей ідентифікації контрольованих операцій.

2.1.1. Контрагент-нерезидент є пов'язаною особою з платником податків (підп. «а» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України)

Поняття «пов'язані особи» розкрито в підп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Відповідно до визначення пов'язані особи – це 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 представляють³. Зазначений підпункт містить значний перелік різноманітних критеріїв та ознак, які можуть свідчити про пов'язаність осіб.

Окреслимо загальний підхід законодавців до формування критеріїв та поточну практику податкового контролю стосовно визнання операцій контрольованими через пов'язаність платника податків і контрагента-нерезидента. У цілому критерії пов'язаності осіб можливо поділити на п'ять категорій за характеристиками впливу, який одна особа може здійснювати на іншу:

– вплив на юридичну особу через володіння її корпоративними правами;

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

² Там само.

³ Там само.

- вплив на юридичну особу шляхом контролю її органів управління;
- вплив бенефіціарного власника на юридичну особу;
- вплив на юридичну особу через фінансову залежність;
- вплив через родинні (сімейні) зв'язки та стосунки.

Кожна із цих категорій має специфіку встановлення наявності або відсутності ознак пов'язаності (наприклад, відповідності розміру 25 відсотків володіння корпоративними правами однієї особи в іншій або розрахунок коефіцієнта відношення суми фінансової заборгованості та розміру власного капіталу) і потребує детального аналізу під час оцінки критерію пов'язаності для цілей трансфертного ціноутворення.

При застосуванні критерію пов'язаності слід пам'ятати, що пов'язана особа – нерезидент не обов'язково має бути юридичною особою. Зокрема, це може бути фізична особа – нерезидент, яка працює в штаті платника податків і отримує заробітну плату. Про це зауважують Міністерство фінансів України¹ та контролюючий орган в ППК².

Податкова практика наразі має певну кількість прикладів, коли саме критерій пов'язаності був причиною податкових спорів. Так, в одній справі судами розглядалось питання розрахунку частки опосередкованого володіння юридичною особою корпоративними правами платника та контрагента-нерезидента³. В іншій справі предметом дослідження була пов'язаність платника податків і юридичних осіб – нерезидентів через родинні зв'язки засновників і директора компаній⁴, а ще в одному випадку пов'язаність

¹ Про визнання окремих операцій контрольованими : лист М-ва фінансів України від 01.02.2019 № 11420-08-63/2874. *Державна податкова служба України* : офіц. портал. URL: <https://tax.gov.ua/data/normativ/000/002/73250/11420.pdf>.

² Індивідуальні податкові консультації ДФС України від 29.05.2019 № 2444/6/99-99-15-02-02-15/ППК та від 29.03.2019 № 1358/6/99-99-15-02-02-15/ППК.

³ Постанова Верховного Суду від 27.01.2020, справа № 620/528/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87388273>.

⁴ Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 16.01.2019, справа № 825/2360/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79230982>.

осіб через фінансову залежність була підтверджена Верховним Судом¹.

Таким чином, застосування критерію визнання операції контрольованою, передбаченого підп. «а» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, насамперед передбачає аналіз і застосування ознак пов'язаності, встановлених підп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України.

2.1.2. Зовнішньоекономічні операції через комісіонерів-нерезидентів (підп. «б» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України)

Посилання в підп. «б» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України на комісіонерів-нерезидентів потребує звернення до норм статей 1011–1028 Цивільного кодексу України² (далі – ЦК України), якими регулюються відносини, що виникають за договором комісії. Так, відповідно до ст. 1011 ЦК України за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. Майно, придбане комісіонером за рахунок комітента, є власністю комітента (ст. 1018 ЦК України). Після вчинення правочину за дорученням комітента комісіонер повинен надати комітентові звіт і передати йому все одержане за договором комісії (ч. 1 ст. 1022 ЦК України). Отже, обов'язковою умовою для застосування критерію, визначеного підп. «б» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, є наявність договору комісії, комісіонером у якому має виступати особа-нерезидент.

Значена норма не передбачає, що платник податків обов'язково має виступати комітентом. Водночас, враховуючи, що комісіонер вчиняє правочини від свого імені, платник податків може ідентифікувати свого контрагента-нерезидента як комісіонера тільки в разі наявності з ним відносин за договором комісії. Тож, на нашу думку,

¹ Постанова Верховного Суду від 31.03.2021, справа № 816/1415/18.

² Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

критерій, передбачений підп. «б» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, повинен стосуватися виключно випадків, коли платник податків виступає комітентом за договором комісії з комісіонером-нерезидентом.

Важливо, що для факту визнання господарських операцій контрольованими відповідно до цього критерію не мають значення наявність (або відсутність) ознак пов'язаності платника податків із комісіонером-нерезидентом і країна реєстрації нерезидента. Так само не будуть впливати наявність/відсутність пов'язаності платника податків із покупцем (продавцем) товарів (робіт, послуг), договір з яким укладено комісіонером-нерезидентом, а також організаційно-правова форма покупця (продавця) та країна його реєстрації.

Таким чином, визначальною ознакою застосування підп. «б» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України є укладення платником податків договору комісії з нерезидентом-комісіонером, а предметом правочину є зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг.

2.1.3. Господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в «низькоподаткових» юрисдикціях або які є їх резидентами (підп. «в» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України)

Критерій, який передбачено підп. «в» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, ґрунтується на застосуванні переліку держав (територій), затвердженого КМУ. Під час визначення відповідного переліку КМУ враховує такі критерії:

– 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;

– держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;

– держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний і повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику¹.

Наразі платниками податків і контролюючими органами застосовується перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, затверджений постановою КМУ від 27 грудня 2017 р. № 1045² (далі – Перелік 1045). До чинної редакції Переліку 1045 включено 74 держави та 5 територій (Особливі адміністративні райони Китаю Макао та Гонконг (ЄС), Автономний край Косово і Метохія Республіки Сербія, Федеративна територія Лабуан Малайзії, Автономний регіон Мадейра Португальської Республіки).

У Переліку 1045 можна побачити всі держави, які віднесені до переліку офшорних зон, затвердженого розпорядженням КМУ від 23 лютого 2011 р. № 143-р.³ Додатково до Переліку 1045 включено насамперед держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) становить менше 13 відсотків.

Застосування відповідного переліку «низькоподаткових» юрисдикцій для визнання господарських операцій контрольованими неодноразово було предметом судових спорів між платниками податків і контролюючими органами. Важливими для правозастосування підп. «в» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України є два правові висновки Верховного Суду, які містяться в багатьох його постановках.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² 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 Каб. Міністрів України від 27.12.2017 № 1045. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-p>.

³ Про віднесення держав до переліку офшорних зон : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 23.02.2011 № 143-р. *Урядовий кур'єр*. 2011. № 54.

По-перше, наявність сумнівів у правомірності включення певної держави до переліку держав (територій), затвердженого КМУ, не може бути аргументом на користь незастосування цього критерію (до моменту скасування відповідного переліку або визнання нечинними в судовому порядку обставин відповідності певної держави критеріям, установленим підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України). Сам факт наявності вказаної держави у такому переліку є однією з визначальних умов для кваліфікації операції як контрольованої¹.

По-друге, виключення держави з переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, не є підставою для невизнання таких операцій контрольованими та звільнення платника податку від обов'язку подати звіт про контрольовані операції за звітний рік, у якому державу було виключено з переліку. Контрольовані операції, здійснені в період до виключення держави з переліку, не перестають такими вважатися з настанням вказаної обставини².

Таким чином, визначальною умовою для застосування критерію, передбаченого підп. «в» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, є факт реєстрації нерезидента-контрагента в державі (на території), яку включено до відповідного переліку держав (територій), затвердженого КМУ. Також зауважимо, що дефініція підп. «в» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України вказує ще на одну ознаку для застосування цього критерію – податкову резидентність контрагента-нерезидента в одній із держав із Переліку 1045. Отже, у Кодексі передбачено ситуацію, коли нерезидент може бути заре-

¹ Постанова Верховного Суду від 30.10.2018, справа № 826/18737/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77537876>; Постанова Верховного Суду від 11.12.2018, справа № 819/1933/17. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78592620>; Постанова Верховного Суду від 22.02.2021, справа № 826/12668/17. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95579935>.

² Постанова Верховного Суду від 28.05.2020, справа № 826/19845/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89544030>; Постанова Верховного Суду від 16.06.2020, справа № 815/5457/16. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89869012>; Постанова Верховного Суду від 25.03.2021, справа № 810/4176/16. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95815506>.

єстрований у «респектабельній» країні поза межами Переліку 1045, але бути податковим резидентом держави із цього Переліку. Такі випадки є поодинокими в практиці застосування цієї норми, але мають бути враховані платником податків під час проведення господарських операцій із нерезидентами.

2.1.4. 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, у якій вони зареєстровані як юридичні особи (підп. «г» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України)

Для можливості застосування цього критерію Кодексом передбачено затвердження КМУ переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок із доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, у якій вони зареєстровані.

На сьогоднішній день такий перелік затверджено постановою КМУ від 4 липня 2017 р. №480¹ (далі – Перелік ОПФ), нині до нього включено 104 організаційно-правові форми нерезидентів із 26 країн.

Насамперед до Переліку ОПФ увійшли компанії на кшталт партнерств LLP (limited liability partnership) або KG (Kommanditgesellschaft). В абсолютній більшості такі партнерства є утвореннями без статусу юридичної особи та не є податковими резидентами держав, у яких вони зареєстровані. З точки зору оподаткування вони вважаються «податково прозорими» утвореннями, тобто самостійно не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), а оподатковуються виключно на рівні партнерів.

¹ 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 Каб. Міністрів України від 04.07.2017 №480. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п>.

Слід зауважити, що сам факт перебування організаційно-правової форми нерезидента-контрагента в Переліку ОПФ не обов'язково свідчить про віднесення господарської операції до контрольованої. Господарські операції з таким нерезидентом визнаються контрольованими тільки у випадку, якщо таким нерезидентом у звітному році не сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок) і за відсутності інших критеріїв, визначених підпунктами «а»–«в» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України.

З урахуванням численних роз'яснень податкової служби¹ та Міністерства фінансів України² можна стверджувати, що необхідною умовою незастосування критерію, передбаченого підп. «г» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, є сплата податку на прибуток (корпоративного податку) саме нерезидентом, який є контрагентом платника податків, а не іншими фізичними, юридичними особами або утвореннями без статусу юридичної особи (зокрема, засновниками партнерства як організаційно-правової форми нерезидента тощо). Сплата податку на прибуток має відбуватись у тому ж самому звітному періоді, у якому здійснювались операції з таким нерезидентом.

Згідно з підп. 39.4.1 п. 39.4 ст. 39 ПК України для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік³. Таким чином, господарські операції з нерезидентом, організаційно-правову форму якого включено до Переліку ОПФ, мають визнаватися неконтрольованими в разі сплати нерезидентом

¹ Про набрання чинності постановою Кабінету Міністрів України від 04 липня 2017 року № 480 : лист Держ. фіскал. служби України від 14.08.2017 № 21674/7/99-99-14-01-02-17. *Державна податкова служба України* : офіц. портал. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/listi-rozzyasnennya/72389.html>. Див. також індивідуальні податкові консультації ДФС України від 07.10.2020 № 4141/ПК/99-00-05-05-02-06 та від 10.02.2021 № 504/ПК/99-00-21-02-02-06.

² Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування окремих положень статті 39 Податкового кодексу України, у тому числі під час коригування фінансового результату до оподаткування на підставі підпунктів 140.5.4, 140.5.51 та 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу : наказ М-ва фінансів України від 14.05.2021 № 266. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0266201-21>.

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

податку на прибуток (корпоративного податку) саме у звітному календарному році, у якому здійснювалися зазначені господарські операції.

Критерій, передбачений підп. «г» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, також охоплює випадки, коли юридичні особи, організаційно-правову форму яких включено до Переліку ОПФ, не є податковими резидентами держави, у якій вони зареєстровані як юридичні особи. Водночас, за умови сплати нерезидентом податку на прибуток (корпоративного податку) в державі, у якій він зареєстрований як юридична особа (за даними відповідного бізнес-реєстру (торговельного, банківського або іншого реєстру, у якому фіксується факт державної реєстрації компанії, організації) у відповідній організаційно-правовій формі), такий нерезидент може вважатися податковим резидентом зазначеної держави, а отже, окремої довідки (сертифіката) щодо його резидентності не потрібно¹. Операції з таким нерезидентом, незважаючи на наявність організаційно-правової форми в Переліку ОПФ, не будуть вважатися контрольованими відповідно до цього критерію.

2.1.5. Господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні (підп. «г» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України)

На перший погляд, цей критерій не відповідає загальним критеріям віднесення господарських операцій до контрольованих, про які ми зазначали в підрозділах 1.2, 1.3 цього розділу монографії, оскільки операції здійснює нерезидент зі своїм відокремленим підрозділом в Україні (тобто фактично це – внутрішньогосподарські розрахунки в межах однієї юридичної особи). Але при детальному аналізі можна зрозуміти, що ніякого протиріччя немає.

¹ Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування окремих положень статті 39 Податкового кодексу України, у тому числі під час коригування фінансового результату до оподаткування на підставі підпунктів 140.5.4, 140.5.51 та 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу : наказ М-ва фінансів України від 14.05.2021 №266.

Так, пунктом 64.5 ст. 64 ПК України передбачено обов'язок нерезидентів (іноземних юридичних компаній), які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, стати на облік у контролюючих органах. Нерезидент має це зробити протягом 10 днів після акредитації (реєстрації, легалізації) на території України відокремленого підрозділу та до початку господарської діяльності в Україні¹.

А відповідно до вимог підп. 133.2.2 п. 133.2 ст. 133 ПК України нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України, є платником податку на прибуток підприємств. Водночас згідно з підп. «а» підп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПК України зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних компаній із місцезнаходженням на території України також мають статус нерезидента².

Таким чином, при застосуванні критерію підп. «г» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України також виконуються всі загальні критерії, про які ми зазначали раніше, а саме суб'єктом контролю є нерезидент – платник податку на прибуток підприємств, а об'єктом контролю – господарські операції з нерезидентом. Визначення підп. «г» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України дає підставу стверджувати, що для його застосування відокремлений підрозділ нерезидента в Україні має обов'язково відповідати ознакам постійного представництва, визначеним у підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України³.

Про намір проводити господарську діяльність в Україні через постійне представництво нерезидент зазначає під час процедури постановки його на облік у контролюючому органі, що є однією з підстав для реєстрації нерезидента платником податку на прибуток. Разом із цим факт проведення нерезидентом господарської діяльності через відокремлені підрозділи, у тому числі постійне представництво, може бути встановлений контролюючим органом за результатами податко-

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

² Там само.

³ Там само.

вої перевірки. У такому випадку контролюючим органом може бути вирішено взяти на облік такого нерезидента в Україні як платника на прибуток навіть без заяви нерезидента, а господарські операції (внутрішньогосподарські операції) нерезидента із своїм постійним представництвом можуть бути визнані контрольованими операціями.

2.1.6. Господарські операції, які здійснюються платником податків із нерезидентом через «номінального» посередника (підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України)

Пряме посилання на застосування підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України можна побачити в підп. «а» підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, де йдеться про контрольовані операції з пов'язаними особами-нерезидентами. Водночас безпосередньо дефініція підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України відсилає нас до будь-якого спеціального критерію визнання операції контрольованою. Слід зауважити, що формулювання цієї норми є досить важким для сприйняття. Так само, як і її застосування.

Отже, якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків і нерезидентом, передбачених підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, 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 імпортних операцій) переходить до однієї або декількох осіб і операція між відповідним резидентом та жодною з таких осіб не визнавалася платником податку контрольованою, така операція вважається контрольованою операцією між платником податків і таким нерезидентом, якщо особи, до яких перейшло право власності:

не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних із 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)¹.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Далі в нормі уточняється, що:

під істотними функціями розуміються функції, які платник податків і 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 і нерезидента – сторін контрольованої операції;

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

Законодавець, описуючи, які функції, активи й ризики вважаються істотними, дає орієнтир щодо ідентифікації «номінальних» посередників, тобто компаній (та/або утворень без статусу юридичних осіб, фізосіб-підприємців тощо), які лише формально («на папері») залучені до ланцюга постачання та залучення яких не має під собою економічного підґрунтя¹.

Якщо «перекласти» сухі норми підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України на більш «просту мову», то цей критерій необхідно розглядати як специфічний випадок контрольованих операцій, передбачених підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України. Тобто в разі «умовного» вилучення з імпортного або експортного ланцюга постачання товарів (робіт, послуг) «номінального» посередника господарська операція вважалася би для платника контрольованою.

Слід зауважити, що ця норма не стосується здійснення операцій за посередницькими договорами (із залученням комісіонерів, комерційних агентів тощо). Важливим для застосування підп. 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України є наявність саме договорів, за якими права власності на товар (роботи, послуги) переходить до або від «номінального» посередника.

Важливим для застосування цього критерію є те, що законодавець не визначає резидентність «номінального» посередника, тобто такий посередник може бути як нерезидентом, так і резидентом України. Це вимагає від платників податків, насамперед тих, що придбавають

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

імпортні товари в резидентів України або постачають на експорт товари (послуги) некінцевим споживачам, ретельної оцінки бізнес-профілю свого контрагента-посередника. Адже якщо такий посередник за сукупністю фактів буде відповідати ознакам «номінального» посередника, то за наявності в наступній або попередній ланці постачання нерезидента, який відповідає ознакам, зазначеним у підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, такі операції потенційно можуть розглядатись як контрольовані.

Наразі відсутні зрозумілі роз'яснення або судові спори щодо практичного застосування цієї норми. Декілька ППК із цього питання¹ не дають відповіді, як чітко ідентифікувати «номінального» посередника, які обґрунтування функціональності та реальності посередника будуть достатніми, аби не визнавати операції контрольованими, тощо.

2.2. Спеціальні «вартісні» критерії віднесення господарських операцій до контрольованих

«Вартісні» критерії для віднесення господарських операцій до контрольованих установлено підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України. За загальним правилом господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 та 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, 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 із кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік².

¹ Індивідуальні податкові консультації ДФС України від 08.02.2019 № 446/6/99-99-15-02-02-15/ПК, від 04.12.2019 № 1683/6/99-00-05-05-01-15/ПК, від 27.01.2020 № 317/6/99-99-00-05-01-06/ПК та від 20.04.2021 № 1629/ПК/99-00-21-02-03-06.

² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Як можна побачити, для визнання господарських операцій контрольованими обидва вартісні критерії мають виконуватись одночасно для звітного року, у якому такі операції проводились. Виключенням із загального правила щодо одночасного виконання двох указаних умов є контрольовані операції, які здійснюються між нерезидентом і його постійним представництвом в Україні. У цьому випадку достатньо тільки одного критерію – обсяг господарських операцій між нерезидентом і його постійним представництвом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, має перевищувати 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Слід зауважити щодо необхідності вирахування із суми річного доходу платника податків та обсягу операцій із контрагентом суми непрямих податків. Стаття 39 ПК України не містить роз'яснення, які податки слід вважати непрямыми для цілей підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу. Тому контролюючий орган у своєму листі від 14 квітня 2016 р. наголошує, що непрямі податки – це податки на товари і послуги, що встановлюються як надбавка до цін на товари або тарифи на послуги і не залежать від доходів платників податків. В Україні використовуються три види непрямих податків – податок на додану вартість, акцизний податок і мито. Правове регулювання справляння цих податків викладено насамперед у Податковому та Митному кодексах України: податок на додану вартість – розділ V ПК України, акцизний податок – розділ VI ПК України, мито – розділ IX Митного кодексу України¹. Отже, під час розрахунку вартісних критеріїв (насамперед це стосується обсягу операцій із контрагентом) слід вираховувати суми податку на додану вартість, акцизного податку і мита.

2.2.1. Річний дохід платника податків

Перший «вартісний» критерій базується на даних фінансової звітності платника податків, адже оперує терміном «річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами

¹ Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення : лист Держ. фіскал. служби України від 14.04.2016 №13362/7/99-99-19-02-02-17. *Державна фіскальна служба України*. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinooutvorenn/listi-roz yasnennya/67805.html>. Запитання 4.

бухгалтерського обліку». Як уже зазначалося, аби господарські операції платника податків було визнано контрольованими, його річний дохід від будь-якої діяльності за звітний (податковий) рік, у якому відбувались операції, має перевищувати 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) (абзац другий підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України¹).

Стаття 39 ПК України та підзаконні нормативні акти з питань трансфертного ціноутворення не містять роз'яснень щодо порядку розрахунку річного доходу для цілей трансфертного ціноутворення, тому контролюючий орган у листах-роз'ясненнях рекомендує дотримуватися загальних вимог, установлених підп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України, а саме: до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухобліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи².

Зокрема, в уже згаданому листі ДФС України від 14 квітня 2016 р. «Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення»³ для розрахунку обсягу річного доходу для цілей трансфертного ціноутворення рекомендовано використовувати сумарне значення таких показників форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2000);
- інші операційні доходи (рядок 2120);
- дохід від участі в капіталі (рядок 2200);
- інші фінансові доходи (рядок 2220);
- інші доходи (рядок 2240).

Зауважимо, що абзац другий підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України посилається на «правила бухгалтерського обліку»⁴, тобто йдеться про правила як національні, так і міжнародні. У своїх

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

² Там само.

³ Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення : лист Держ. фіскал. служби України від 14.04.2016 № 13362/7/99-99-19-02-02-17. Запитання 3.

⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

роз'ясненнях¹ контролюючий орган здебільшого оперує та поси-лається на Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Міністерством фінансів України ще 29 листопада 1999 р.²

Водночас через відсутність чітко визначеного законодавчого й нормативного підходу до розрахунку річного доходу для цілей трансфертного ціноутворення платники податків, які складають річну фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), стикаються з труднощами щодо коректного розрахунку річного доходу. Так, розрахунок річного доходу за звітний рік, який здійснили платники податків із використанням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності»³ (дозволяє згортання у звіті про сукупні доходи або у звіті про фінансовий стан окремих доходів і витрат), може бути оскаржений контролюючим органом. Саме такий спор можна побачити в постанові суду у справі, де контролюючий орган наполягав, що річний дохід платника податків для цілей трансфертного ціноутворення має визначатися за правилами бухобліку, а не за правилами формування фінансової звітності⁴. Тому величина доходів незалежно від відображення у фінансовій звітності має бути визначена за правилами ведення бухобліку без застосування згортання доходів і витрат.

Враховуючи, що найчастіше розрахунки в контрольованих операціях проводяться в іноземній валюті, для правильного визначення

¹ Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 29.03.2019 № 1355/ПК/26-15-12-03-11 ; Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення : лист Держ. фіскал. служби України від 14.04.2016 № 13362/7/99-99-19-02-02-17. Запитання 2.

² Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : наказ М-ва фінансів України від 29.11.1999 №290. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

³ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності : вид. Радою з Міжнар. стандартів бух. обліку (IASB) : станом на 01.01.2012. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

⁴ Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 28.05.2019, справа № 1840/2784/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82140297>.

річного доходу платника податку важливим є питання обліку курсових різниць від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність. Контролюючий орган у численних роз'ясненнях¹, посилаючись на Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»² і Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності³, наголошує, що дохід від операційної та неопераційної курсової різниці обов'язково має бути врахований для обчислення річного доходу для цілей застосування абзацу другого підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України.

2.2.2. Обсяг господарських операцій платника податків із кожним контрагентом

Другим «вартісним» критерієм для визнання операцій контрольованими є безпосередньо обсяг господарських операцій платника податків із кожним із контрагентів, які відповідають вимогам спеціальних критеріїв, передбачених підпунктами 39.2.1.1 та 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України. Згідно з абзацом 3 підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України такий обсяг, визначений за правилами бухгалтерського обліку, має перевищувати 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік⁴.

Для визначення обсягу контрольованих операцій у розрізі контрагентів враховується загальний обсяг (сумарне значення) господар-

¹ Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення : лист Держ. фіскал. служби України від 14.04.2016 № 13362/7/99-99-19-02-02-17. Запитання 2 ; індивідуальні податкові консультації ДФС України від 05.08.2019 № 3638/6/99-99-31-02-01-15/ПК та від 29.03.2019 № 1355/ПК/26-15-12-03-11.

² Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ М-ва фінансів України від 10.08.2000 № 193. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

³ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ М-ва фінансів України від 28.03.2013 № 433. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13>.

⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

ських операцій як із реалізації, так і з придбання товарів (робіт, послуг) з окремим контрагентом. Як уже зазначалося, одним з обов'язкових загальних критеріїв для віднесення господарських операцій до контрольованих є можливість їх впливу на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків (абзац перший підп. 39.2.1.1 та абзац перший підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України¹). На цьому акцентують роз'яснення контролюючого органу² й наголошує суд³.

Отже, сума наданих (отриманих) кредитів, депозитів, позик, поворотної фінансової допомоги, вартість давальницької сировини, а також суми внесених (отриманих) у грошовій формі інвестицій не враховуються при визначенні вартісного критерію, передбаченого абзацом 3 підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України.

Водночас під час розрахунку вартісного критерію контрольованих операцій враховуються сума нарахованих процентів за фінансовими операціями, суми наданих інвестицій, внесених у відмінній від грошової формі, а також суми наданої (отриманої) безповоротної фінансової допомоги. Зазначене роз'яснення міститься в Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі Державної податкової служби (далі – ДПС) України – ЗІР (категорія 131.03)⁴.

На відміну від вартісного критерію річного доходу (150 мільйонів гривень), для обчислення обсягу господарських операцій платника податків із кожним контрагентом не повинні враховуватися дохід і витрати від операційних курсових різниць⁵.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Див., наприклад, індивідуальні податкові консультації ДФС України від 16.09.2019 № 257/6/99-00-05-01-15/ПК та від 20.10.2020 № 4323/ПК/99-00-05-05-02-06.

³ Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 19.02.2019, справа № 826/6807/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80031051>.

⁴ Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс : сайт / Держ. подат. служба України. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/b2/view/?src=ques&id=21479>.

⁵ Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс : сайт / Держ. подат. служба України. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/b2/view/?src=ques&id=25792> ; індивідуальні податкові консультації ДФС України від 29.03.2019 № 1355/ПК/26-15-12-03-11 та від 05.08.2019 № 3636/6/99-99-31-02-01-15/ПК.

Під час застосування абзацу третього підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України неможливо обійти увагою роз'яснення контролюючого органу з питань операцій переуступки права вимоги, у тому числі за договорами позики (кредитними договорами). Контролюючий орган послідовно наполягає¹, що сума переуступленого боргу за товарними операціями має враховуватися під час розрахунку обсягу контрольованих операцій, а в разі відступлення права вимоги за кредитним договором (включаючи основну суму боргу за кредитом і проценти за ним) до розрахунку має також бути включено, крім процентів, і основну суму боргу.

2.2.2.1. Визначення обсягу господарських операцій нерезидента з постійним представництвом

Окремо слід зупинитися на питанні розрахунку обсягу господарських операцій (у тому числі внутрішньогосподарських розрахунків), що здійснюються між нерезидентом і його постійним представництвом в Україні. Відповідно до підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України цей вартісний критерій є єдиним для визнання операцій нерезидента з постійним представництвом контрольованими (інший вартісний – річний дохід платника податків більше 150 мільйонів гривень за звітний рік – у цьому випадку не застосовується).

Найпоширенішими операціями між нерезидентом і його постійним представництвом є фінансування поточної діяльності представництва. У бухгалтерському обліку нерезидента і представництва вони відображаються як внутрішньогосподарські розрахунки в межах однієї юридичної особи. Для забезпечення єдиного підходу до врахування під час визначення вартісного критерію для цих специфічних відносин Міністерство фінансів України розглянуло це питання в Узагальнюючій податковій консультації², де зазначило, що,

¹ Індивідуальні податкові консультації ДФС України від 07.05.2020 № 1831/6/99-00-07-02-02-06/ПК, від 21.08.2020 № 3507/ПК/99-00-05-05-02-06, від 11.08.2020 № 3305/ПК/26-15-05-06-02 та від 07.08.2020 № 3284/ПК/99-00-05-05-02-06.

² Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення представництвами нерезидентів в Україні : наказ М-ва фінансів України від 16.08.2019 № 345. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0345201-19>.

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 (підп. «г» підп. 39.2.1.4 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України), то вони відповідно до підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України в повному обсязі враховуються при визначенні вартісного критерію обсягу господарських операцій.

2.2.2.2. Визначення обсягу господарських операцій за принципом «витягнутої руки»

Підпункт 39.2.1.9 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України містить вимогу обраховувати обсяг господарських операцій платника податків для цілей підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України за цінами, що відповідають принципу «витягнутої руки»¹. Аналіз цієї норми свідчить, що вона орієнтована саме на розрахунок обсягу господарських операцій платника податків із кожним контрагентом (абзац третій підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України²) і буде насамперед важливою у випадках, коли обсяг операцій балансує на межі 10 мільйонів гривень.

У цьому випадку виникає ризик, що фактична ціна придбаних / реалізованих товарів (робіт, послуг), або ціна, за якою вони відображені в бухгалтерському обліку, може відрізнятись від ціни, розрахованої за принципом «витягнутої руки», що спричинить невключення господарських операцій із таким контрагентом до звіту про контрольовані операції або недостовірне декларування їх обсягу. Можна помітити певне формальне протиріччя з нормам абзацу третього підп. 39.2.1.7 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України³, адже він вимагає визначати обсяг господарських операцій платника податків із кожним контрагентом за правилами бухгалтерського обліку, проте ми вважаємо, що в цьому випадку протиріччя відсутнє, адже

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

² Там само.

³ Там само.

одним із принципів бухгалтерського обліку, який визначено ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹, є превалювання сутності над формою, тобто операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Якщо враховувати, що принцип «втягнутої руки» безпосередньо втілює превалювання сутності над формою, тобто ринковості розрахунку податкових зобов'язань над їх документальним відображенням у первинних документах сторін контрольованих операцій, то норми підпунктів 39.2.1.7 та 39.2.1.9 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України лише доповнюють одна одну, вимагаючи від платника податків дотримуватися принципу превалювання сутності над формою не тільки в бухгалтерському обліку, а й у податковій звітності.

Наразі практика застосування підп. 39.2.1.9 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України є недостатньою. Контролюючий орган із цього приводу у своєму листі від 1 березня 2018 р. роз'яснює: якщо обсяг потенційно контрольованих операцій за договірними цінами становить менше 10 мільйонів гривень, але у випадку коригування відповідно до ціни (показника рентабельності), що відповідає принципу «втягнутої руки», обсяг операцій перевищив би цей рівень, то такі операції визнаються контрольованими та мають бути відображені у звіті про контрольовані операції². Також в ППК від 20 травня 2019 р. контролюючий орган наголошує, що вартісні показники загальної суми контрольованих операцій мають бути обраховані з огляду на коригування відповідно до ціни (показника рентабельності), що відповідає принципу «втягнутої руки», згідно з підп. 39.5.4.1 підп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 ПК України, за умови, що це не призведе до зменшення

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.

² Про внесення змін до Податкового кодексу України з питань трансфертного ціноутворення : лист Держ. фіскал. служби України від 01.03.2018 № 6185/7/99-99-15-02-01-17. *Державна фіскальна служба України* : офіц. портал. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenna/listi-rozlyasnennya/72854.html>.

суми податку, який належить сплатити до бюджету¹. Виходячи з роз'яснень ДФС України, застосування підп. 39.2.1.9 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України є найбільш імовірним і потенційно можливим під час здійснення експортних операцій із реалізації товарів (надання послуг, виконання робіт) у разі наближення обсягу операцій із контрагентом-нерезидентом до межі 10 мільйонів гривень.

Підсумовуючи, зазначимо, що ПК України обмежує сферу застосування інституту трансфертного ціноутворення господарськими операціями платників податків, які визнаються контрольованими відповідно до критеріїв, визначених ст. 39 Кодексу. Зазначені критерії поділяються на загальні – застосування яких є обов'язковим для будь-яких випадків визнання господарських операцій контрольованими – та спеціальні – які безпосередньо дозволяють ідентифікувати та визначити контрольовані операції платників.

Серед спеціальних критеріїв можна виділити шість критеріїв «за контрагентом» (підпункти 39.2.1.1 та 39.2.1.5 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України) та два «вартісні» критерії (підпункти 39.2.1.7 та 39.2.1.9 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України).

Для визнання господарської операції контрольованою щодо неї повинні виконуватись обов'язково одночасно будь-який із критеріїв «за контрагентом» і обидва «вартісні» критерії. Винятком є контрольовані операції, передбачені підп. «г» підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, – операції нерезидента з його постійним представництвом в Україні. Для таких операцій має виконуватись виключно один «вартісний» критерій – обсяг таких господарських операцій. Для правильної та коректної ідентифікації контрольованих операцій необхідною умовою є дотримання вимог узагальнюючих податкових консультацій, виданих Міністерством фінансів України, і використання рекомендацій ДПС України та правових висновків Верховного Суду з окремих питань застосування правил трансфертного ціноутворення.

¹ Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 20.05.2019 №2238/6/99-99-15-02-02-15/ПК.