

5. ЗВІТНІСТЬ ІЗ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: ОСТАННІ ЗМІНИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Про важливість звітності з трансфертного ціноутворення та вигоди до неї зазначається в розділі 5 Настанов ОЕСР «Документація». Розділ містить інформацію щодо підходів, правил і процедур, які регламентують документацію з трансфертного ціноутворення. У національне законодавство було імплементовано загальні рекомендації ОЕСР і з 2013 р. запроваджено щорічне подання звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення. За підсумками 2013 звітного року було подано 2,5 тис. звітів на суму 1159 млрд грн¹.

Потреба бути повноцінним учасником світового економічного простору змушує хоч і поступово, але здійснювати корекцію національного законодавства у відповідності до актуальних міжнародних правил. Не виключенням стала і звітність із трансфертного ціноутворення, яка зазнала суттєвих змін.

Суттєвих змін зазнала звітність із трансфертного ціноутворення. У зв'язку з імплементациєю трирівневої моделі документації², що відповідає вимогам завдання 13 Плану дій BEPS³, запроваджено трирівневу модель звітності⁴ з трансфертного ціноутворення. Розглянемо її складники.

¹ Платниками подано 2,1 тис. звітів про здійснені контрольовані операції у 2017 році на суму майже 1,6 трлн грн / Пресслужба Держ. фіскал. служби України. *Державна фіскальна служба України* : офіц. портал. 12.02.2019. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/367675.html>.

² Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 №466-IX.

³ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD Publishing, 2015. 70 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

⁴ Котенко А. М. Деякі питання подання звітності про контрольовані операції платника податків. *Конституційні засади розвитку інноваційного суспільства* : зб. наук. пр. за матеріалами інтернет-конф. (м. Харків, 25 черв. 2021 р.) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 93–101.

1. Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл, Master file¹). Глобальна документація є сукупністю документів чи єдиним документом і складається в довільній формі. Підпунктом 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПК України затверджено вимоги до інформації, яка повинна міститися у глобальній документації. Це інформація про:

організаційну структуру міжнародної групи компаній (у вигляді графічної схеми) із зазначенням осіб, які є учасниками міжнародної групи компаній, їх організаційно-правових форм, структуру власності (із зазначенням часток володіння) та держави і території, у яких зазначені особи здійснюють свою діяльність;

загальний опис діяльності міжнародної групи компаній;

нематеріальні активи, які використовуються міжнародною групою компаній у своїй діяльності;

фінансову діяльність міжнародної групи компаній;

консолідовану фінансову звітність міжнародної групи компаній за останній фінансовий рік, а у разі її відсутності – іншу консолідовану звітність, підготовлену для управлінських, податкових або інших цілей;

перелік і стислий опис чинних односторонніх договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), які застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній і пов'язані з розподілом доходів між державами (територіями)².

Отже, глобальна документація з трансфертного ціноутворення визначає склад міжнародної групи, функціонал її учасників, товарні та грошові потоки між учасниками групи і супроводжується консолідованою фінансовою звітністю такої міжнародної групи. Глобальна документація надається платником податків, що входить до складу міжнародної групи компаній, на запит ДПС України. Запит може бути надісланий за умови, що сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному року, розра-

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

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

хований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро. При цьому запит направляється не раніше 12 місяців і не пізніше 36 місяців із дати закінчення фінансового року.

Міжнародна група компаній самостійно визначає межі фінансового року. Якщо ж контролюючий орган не має інформації про застосовуваний фінансовий рік, запит надсилається виходячи зі звітного року, який становить календарний рік. У платника є 90 днів із дня отримання запиту для надання глобальної документації з трансфертного ціноутворення.

2. Локал-файл, або локальний файл (Local file¹). ПК України оперує поняттям «документація з трансфертного ціноутворення». Як і глобальна документація з трансфертного ціноутворення, складається із сукупності документів чи єдиного документа за довільною формою.

Підпункт 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПК України визначає вимоги до набору інформації, яка повинна міститися в документації з трансфертного ціноутворення, а саме:

дані про особу (осіб), яка є стороною контрольованої операції, та про пов'язаних осіб платника податків (у звітному періоді, в якому здійснювалася контрольована операція, та на момент подання документації);

загальний опис діяльності групи компаній (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційну структуру такої групи, опис господарської діяльності цієї групи, політику трансфертного ціноутворення, інформацію про осіб, яким платник податків надає місцеві управлінські звіти (назва держави, на території якої такі особи утримують свої головні офіси);

опис структури управління платника податків, схема його організаційної структури із зазначенням загальної кількості працюючих осіб та в розрізі окремих підрозділів платника податків станом на дату операції або на кінець звітного періоду;

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

опис діяльності та стратегії ділової активності, що провадиться платником податків, зокрема, економічні умови діяльності, аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), на яких проводить свою діяльність платник податків, основні конкуренти;

відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів у звітному або попередньому році з поясненням аспектів цих операцій, що вплинули або впливають на діяльність платника податків;

опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції;

опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знака та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги);

відомості про фактично проведені розрахунки у контрольованій операції (сума та валюта платежів, дата, платіжні документи);

чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни, зокрема бізнес-стратегії сторін операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);

функціональний аналіз контрольованої операції: відомості про функції осіб, що є сторонами (беруть участь) у контрольованій операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції;

економічний та порівняльний аналіз;

відомості про проведене платником податку самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку;

копія аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності платника податків за звітний період (звітні періоди), за які подається документація з трансфертного ціноутворення (якщо його наявність є обов'язковою для платника податків);

копії договорів (контрактів) та будь-які доповнення до них, за якими здійснювалася контрольована операція¹.

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

Якщо платник входить до міжнародної групи компаній, то додатково подаються копії істотних внутрішньогрупових угод, що впливають на ціноутворення в контрольованій операції, та копії договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), що застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній щодо контрольованої операції і в підготовці яких не брав участі центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику¹.

Документація з трансфертного ціноутворення, чи Local file, подається на запит ДПС України протягом 30 календарних днів із дня отримання запиту. Запит надсилається не раніше 1 жовтня року, що настає за календарним роком, у якому таку контрольовану операцію (операції) було здійснено. Local file подається до контролюючого органу, вказаного в запиті. Master file та Local file можуть бути подані як у паперовій, так і в електронній формі.

3. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report²). Він деталізує економічний внесок і рівень податкового навантаження кожного учасника міжнародної групи компаній у всіх юрисдикціях, де присутня така група.

Форма Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній та Порядок його заповнення затверджені Міністерством фінансів України³. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній відповідає вимогам Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations⁴ і складається із частин та розділів. Заголовна частина «Загальні відомості» містить загальні відомості про звіт, платника по-

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

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

³ Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : наказ М-ва фінансів України від 14.12.2020 № 764. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21>.

⁴ Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations : Version 2.0 – June 2019 / OECD. Paris : OECD, 2019. 45 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>.

датків, який його подає, найменування міжнародної групи компаній та період звітування. Основна частина «Окремі звіти в розрізі країн» являє собою набір окремих звітів щодо всіх держав (територій), у яких міжнародна група компаній здійснює свою діяльність. Кожен такий звіт складається з таких розділів: розділ I «Інформація про розподіл доходів, податків та ділової активності в розрізі держав (територій)», у якому зазначається інформація про розподіл доходів, податків та ділової активності міжнародної групи компаній у відповідній державі (території); розділ II «Перелік учасників міжнародної групи компаній в розрізі держав (територій)», у якому зазначаються відомості про перелік усіх учасників міжнародної групи компаній у відповідній державі (території). Частина «Додаткова інформація» звіту дозволяє надавати будь-яку коротку інформацію або пояснення, які, на думку платника податків, вважаються необхідними або які полегшують розуміння обов'язкової інформації, що міститься в основній частині звіту¹.

За вимогами підп. 39.4.10 п. 39.4 ст. 39 ПК України² звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній подається в разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, у яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а в разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 мільйонів євро та за наявності однієї з таких обставин:

- а) платник податків є материнською компанією міжнародної групи компаній;
- б) материнська компанія міжнародної групи компаній уповноважує платника податків – резидента України на подання звіту у розрізі країн до контролюючого органу;
- в) відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії міжнародної групи компаній подання звіту від такої

¹ Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : наказ М-ва фінансів України від 14.12.2020 № 764.

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

міжнародної групи компаній не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника міжнародної групи на подання звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання;

г) між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією¹ розташування материнської компанії міжнародної групи компаній або іншого учасника цієї групи, уповноваженого материнською компанією такої групи на подання звіту у розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами у розрізі країн або наявні факти систематичного невиконання такого порядку.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній подається виключно в електронній формі через електронний кабінет протягом 12 місяців після закінчення фінансового року, встановленого материнською компанією. Якщо у ДПС України відсутні відомості про фінансовий рік міжнародної групи компаній, то протягом тих же 12 місяців, але після закінчення календарного року. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній доступний у рамках автоматичного обміну інформацією, що відповідає The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters² та Double Tax Conventions or Tax Information Exchange Agreements³.

Відповідно до вимог підп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПК України платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним, звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній⁴. З 2021 р. обов'язок подання звіту про контрольовані операції доповнено обов'язком подати повідом-

¹ ДПС України оприлюднює перелік таких іноземних юрисдикцій на своєму офіційному вебпорталі не пізніше ніж за 60 календарних днів до граничного строку подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний рік.

² The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : Amended by the 2010 Protocol / OECD and Council of Europe. Paris : OECD Publishing, 2011. 108 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

³ Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations.

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

лення про участь у міжнародній групі компаній¹. Уперше зазначене повідомлення подається за 2021 р., тобто до 1 жовтня 2022 р. Причому обов'язок подання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній пов'язаний не з фактом участі у міжнародній групі компаній, а випливає з факту здійснення контрольованих операцій. Звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній подаються в електронній формі до ДПС України.

Розкриття змісту поняття «міжнародна група компаній» надано в підп. 14.1.113³ п. 14.1 ст. 14 ПК України. Отже, міжнародна група компаній – це дві або більше юридичні особи або утворення без статусу юридичної особи, які є податковими резидентами різних країн та пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю таким чином, що згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або іншими міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності або підготовка консолідованої фінансової звітності була б обов'язковою в разі, якщо акції (корпоративні права) однієї з таких юридичних осіб перебували б в обігу на фондовій біржі².

Визначення материнської компанії міжнародної групи компаній закріплено в підп. 14.1.103¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України. Отже, материнська компанія міжнародної групи компаній – це юридична особа, яка входить до складу міжнародної групи компаній та одночасно відповідає таким вимогам:

а) безпосередньо чи опосередковано володіє корпоративними правами інших компаній (або фактично контролює такі компанії) у складі міжнародної групи і частка такого володіння є достатньою для включення фінансової звітності інших компаній у складі міжнародної групи до консолідованої фінансової звітності такої юридичної особи; б) фінансова звітність такої юридичної особи не підлягає включенню до консолідованої звітності жодної іншої юридичної осо-

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 №466-IX.

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

би у складі міжнародної групи згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності¹.

Згідно з Порядком складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, затвердженим наказом Міністерства фінансів України 31 грудня 2020 р. № 839², повідомлення подається платниками податків до контролюючого органу засобами електронного кабінету в електронній формі з дотриманням вимог чинного законодавства. Фактично повідомлення також має власну структуру, зокрема, йдеться про заголовну частину (або ж загальні відомості) та основну частину. Відповідно до п. 7 указанного Порядку в заголовній частині повідомлення містяться загальні відомості про повідомлення, платника податків, який подає звіт, найменування міжнародної групи компаній, обраний материнською компанією такої групи звітний період (фінансовий рік) для цілей бухгалтерського обліку, суму сукупного консолідованого доходу міжнародної групи компаній за такий період³.

Основна частина повідомлення складається з трьох розділів:

розділ I «Відомості щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків», у якому зазначається інформація щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків;

розділ II «Відомості щодо учасника міжнародної групи компаній, уповноваженого материнською компанією на подання звіту в розрізі країн», у якому зазначаються відомості щодо учасника міжнародної групи компаній, якого материнська компанія уповноважила на підготовку та подання звіту у розрізі країн (у разі делегування таких повноважень материнською компанією);

розділ III «Інформація щодо країн, відповідно до законодавства яких міжнародна група компаній не подає звіт у розрізі країн», у яко-

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

² Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : наказ М-ва фінансів України від 31.12.2020 № 839. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21>.

³ Там само.

му зазначається перелік держав (територій), в яких група не зобов'язана подавати звіт у розрізі країн відповідно до чинного законодавства таких держав (територій)¹.

Як бачимо, у вказаних документах доволі детально відображається інформація про платника податків, який його подає, і міжнародну групу компаній, до якої він належить.

У повідомленні про участь у міжнародній групі компаній платник податків звітує, у тому числі, але не виключно, щодо його належності до міжнародної групи компаній та щодо розміру сукупного консолідованого доходу міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному. Така інформація є важливою для визначення необхідності підготовки та подання за вимогами ПК України глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла) і звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній. Тому дані щодо сукупного консолідованого доходу міжнародної групи компаній у повідомленні про участь у міжнародній групі, глобальній документації з трансфертного ціноутворення та у звіті у розрізі країн міжнародної групи компаній мають бути однаковими, а розмір сукупного консолідованого доходу визначатися за єдиними принципами².

Базовим документом звітності з трансфертного ціноутворення є звіт про контрольовані операції, вимоги до якого закріплено в підп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПК України³, формою звіту про контрольовані операції та Порядком складання Звіту про контрольовані операції⁴. Звіт про контрольовані операції складається із заголовної та основної частин, додатка й інформації до додатка.

У заголовній частині наводяться дані про платника податків. В основній частині наводяться загальні відомості про операції з різ-

¹ Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : наказ М-ва фінансів України від 31.12.2020 № 839.

² Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо заповнення Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : наказ М-ва фінансів України від 20.08.2021 № 479. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0479201-21>.

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

⁴ Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : наказ М-ва фінансів України від 18.01.2016 № 8. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16>.

ними контрагентами, здійснені протягом звітнього року. У додатках, кількість яких відповідає кількості контрагентів, наводяться дані про особу, яка є стороною контрольованої операції, та деталізовані відомості про контрольовану операцію. Також невід’ємною частиною звіту про контрольовані операції є інформація до додатка¹.

У 2021 р. набули чинності зміни до форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції². Зокрема, у формі звіту про контрольовані операції доповнено таблицю «Загальні відомості про контрольовані операції» графою 4 «Цифровий код країни»; доповнено стовпцем «Джерело(а) інформації використане(ні) платником податків для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витагнутої руки”» таблицю додатку до звіту про контрольовані операції «Відомості про контрольовані операції»; доповнено інформацію про пов’язаність осіб кодом пов’язаності «523» – «Фізична особа, яка є пов’язаною особою згідно з підпунктом “в” підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України на момент здійснення контрольованої операції».

Незважаючи на детальну законодавчу регламентацію порядку подання та форм звітності про контрольовані операції платника податків, на практиці платники податків доволі часто припускаються технічних помилок. Вбачається, що це пов’язано з тим, що у звіті про контрольовані операції платник податків указує відповідні коди, які відображають підставу віднесення кожної конкретної операції суб’єкта до контрольованих, пов’язаність осіб, найменування та тип предмета операції тощо. Через широке різноманіття таких кодів інколи відбувається їх некоректне застосування (дублювання, плутанина). Наприклад, при визначенні типу предмета проведеної операції вписують код типу предмета операції (у разі реалізації

¹ Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : наказ М-ва фінансів України від 18.01.2016 № 8. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16>.

² Про внесення змін до форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : наказ М-ва фінансів України від 31.12.2020 № 841. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0302-21>.

товару – 201, надання послуг – 204 (однак банківська послуга – код 205, а інші види фінансових послуг – 206), виконання робіт – 207, що є правильним. Разом із цим до послуг відносять дії особи зі сплати роялті, які мають відображатися в коді 202, а фінансові та банківські послуги плутають із загальним кодом – надання послуг (код 204), що є помилковим.

Крім уже розглянутих нами звітних документів, які має подати платник до контролюючого органу в разі здійснення ним контрольованих операцій, зупинимося на аналізі Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами у випадках, передбачених підпунктами 39.3.3.3 та 39.3.3.5 підп. 39.3.3 п. 39.3 ст. 39 ПК України. Як уже зазначалося, такий Порядок затверджено Міністерством фінансів України в наказі від 31 грудня 2020 р. № 840, а його дія поширюється на платників податків, які здійснюють контрольовані операції на підставі форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій із сировинними товарами.

Згідно з п. 3 Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами¹ платник податків має подати повідомлення до контролюючого органу протягом 10 робочих днів із дня укладення контракту. При цьому в разі укладення платником податків декількох контрактів повідомлення направляється окремо за кожним із таких контрактів. У разі здійснення контрольованих операцій із сировинними товарами направлення платником такого повідомлення є підтвердженням того, що узгодження суттєвих умов договору (контракту), зокрема характеристик та ціни товарів, обсягу, умов постачання, оплати та відповідальності, здійснювалося сторонами контрольованої операції на момент укладення такої угоди². Форма повідомлення – виключно електронна.

¹ Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами : наказ М-ва фінансів України від 31.12.2020 № 840.

² Там само.

Значимо, що перелік товарів, які є сировинними, затверджено постановою КМУ від 9 грудня 2020 р. № 1221 (діє з 1 січня 2021 р.)¹. Повідомляти про сировинні товари слід за тими самими формою і порядком, що встановлені й для форвардних і ф'ючерсних контрактів згідно з наказом Мінфіну № 840. Проте в 2020 р. застосувати ці норми ПК України виявилось неможливо. Це зумовлено тим, що чинного переліку таких товарів тоді ще формально не було (натомість були товари з біржовим котируванням). Такий висновок робимо, спираючись на узагальнюючу податкову консультацію Міністерства фінансів України щодо застосування ст. 39 ПК України². Зокрема, у підп. 39.3.3.1.3 ПК України (виключений 23 травня 2020 р.) раніше йшлося про товари, що мають біржове котирування.

Таким чином, з урахуванням проведеного аналізу можемо зробити низку висновків. По-перше, зміни, внесені до ПК України стосовно тривірневої документації щодо трансфертного ціноутворення, є позитивними й такими, що відповідають установленим міжнародним стандартам. Разом із цим відзначимо, що порядки подання звіту про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, а також повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами є достатньо складними. На нашу думку, в умовах цифровізації існує потреба в розробленні дієвих механізмів захисту податкової інформації суб'єктів податкових відносин і в подальшому вдосконаленні порядку подання звітності, що дозволить оптимізувати не тільки діяльність самих платників податків у частині формування звітності щодо контролю-

¹ Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616 : Постанова Каб. Міністрів України від 09.12.2020 № 1221. *Урядовий портал*. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzheniya-pereliku-sirovinni-a1221>.

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.

ваних операцій, а й податкових органів у сфері здійснення заходів податкового контролю¹.

Додаткову складність в аналізі звітності з трансфертного ціноутворення становить достатньо довгий строк для перевірки (2555 днів), динаміка законодавства та строк розгляду судових спорів із зазначених питань. Наведемо декілька судових справ і правових позицій Верховного Суду, що стосуються окремих аспектів складення та подання документації з трансфертного ціноутворення.

1. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 6 квітня 2021 р. у справі № 815/2934/17².

Верховний Суд розглянув справу про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення, яким платнику податків збільшено суму грошового зобов'язання за платежем: податок на прибуток приватних підприємств – у зв'язку із заниженням платником указанного податку. Визначена контролюючим органом сума складалася з двох частин – податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій. Платник податків подавав податкову декларацію та уточнюючу податкову декларацію, останньою платник здійснив коригування з метою трансфертного ціноутворення за період 2014 р. Ураховуючи, що відповідно до приписів абзацу другого п. 20 підрозділу 10 розділу 20 Перехідних положень ПК України в разі самостійного корегування податкових зобов'язань з метою трансфертного ціноутворення за результатами застосування ст. 39 ПК України за період з 1 вересня 2013 р. по 31 грудня 2014 р. штрафні санкції, передбачені ст. 50 ПК України, не застосовуються, Верховний Суд слушно звернув увагу на те, що платником податків було самостійно здійснено коригування податкових зобов'язань з метою трансфертного ціноутворення за період з 1 січня 2014 р. по 31 грудня 2014 р. Як наслідок, Судом було визнано, що збільшення контролюючим органом суми грошового зобов'язання за платежем: податок на прибуток приватних підприємств – у частині штрафних

¹ Котенко А. М. Деякі питання подання звітності про контрольовані операції платника податків. С. 100.

² Постанова Верховного Суду від 06.04.2021, справа № 815/2934/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96080851>.

санкцій є протиправним, а таке податкове повідомлення-рішення підлягає скасуванню.

2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 1 липня 2021 р. у справі № 808/47/17¹.

Верховним Судом розглянуто справу щодо обов'язку подання платниками податків звітності з трансфертного ціноутворення, зокрема звіту про контрольовані операції, виключно засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги». Предметом спору був спосіб подання, а саме подання звіту про здійснення контрольованих господарських операцій засобами поштового зв'язку замість електронного у зв'язку зі збоєм у роботі засобів електронного зв'язку (сервера). Факт збою роботи сервера не було досліджено судом апеляційної інстанції. Ураховуючи, що повноваження касаційного суду не дають йому права досліджувати докази, встановлювати та визнавати доведеними обставини, що не були встановлені в судовому рішенні, це виключає можливість перевірити касаційним судом правильність висновків суду апеляційної інстанції в цілому по суті спору. Тому Верховний Суд направив справу на новий розгляд і зазначив, що для подання звіту про контрольовані операції встановлено спеціальну процедуру – він подається виключно засобами електронного зв'язку в електронній формі. Таким чином, Верховний Суд зробив висновок про обов'язковість спеціальної процедури подання звітності засобами електронного зв'язку. При цьому, ураховуючи те, що справу було направлено на новий розгляд, Верховний Суд міг би врахувати факт збою в роботі сервера як поважну причину подачі звітності поштовим зв'язком, якщо такий було би досліджено апеляційною інстанцією. Судом першої інстанції сторонам було надано час для примирення².

¹ Постанова Верховного Суду від 01.07.2021, справа № 808/47/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98013351>.

² Див.: Ухвала Запорізького окружного адміністративного суду від 07.10.2021, справа № 808/47/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100219495>.

3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 березня 2021 р. у справі №810/4176/16¹.

У цій постанові Верховний Суд розглянув справу щодо підстав подання / звільнення від подання звіту про контрольовані операції. Судом розглянуто поняття контрольованих операцій та критерії її визначення, зокрема один із них – вчинення господарських операцій платником податків із нерезидентами, зареєстрованими в 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. Предметом спору було неподання платником податків звіту про контрольовані операції у зв'язку з виключенням відповідної країни із затвердженого переліку після проведення господарської операції, щодо якої вирішується, чи є вона контрольованою. Верховний Суд указав, що виключення відповідної країни з переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підп. 39.2.1.2 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України (держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією тощо), після здійснення платниками податку контрольованих операцій не є підставою для звільнення такого платника податку від обов'язку подавати звіт про такі контрольовані операції. Своєю позицією Верховний Суд обґрунтовує тим, що такі операції здійснені в період, коли певна країна перебувала у відповідному переліку, тому й обов'язок подання звіту виникає у платника податку у зв'язку із вчиненням у звітному періоді таких контрольованих операцій. Отже, такі операції не перестають вважатися контрольованими з настанням указаної обставини (виключення держави з переліку), і обов'язок щодо подання звіту мав бути виконаний за закінченням відповідного звітного року.

4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 7 травня 2020 р. у справі №810/1023/17².

¹ Постанова Верховного Суду від 25.03.2021, справа №810/4176/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95815506>.

² Постанова Верховного Суду від 07.05.2020, справа №810/1023/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89111967>.

У цій постанові Верховний Суд розглянув справу щодо обов'язку подання звіту про контрольовані операції, вчинені з нерезидентами, зареєстрованими в 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 (один із критеріїв включення до переліку – 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). Предметом цього спору була незгода платника податків із тим, що вчинена ним операція була контрольованою з огляду тільки на те, що держава контрагента включена до зазначеного переліку. Свою незгоду платник податків обґрунтував тим, що визначальним для розуміння операції контрольованою є не факт включення держави до переліку, а саме ставка на прибуток, за якою нерезидент сплачує податок у країні своєї реєстрації. Верховний Суд указав, що така незгода платника податків не виключає факту здійснення контрольованої операції та виникнення обов'язку подання звіту про контрольовані операції.

5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 11 березня 2020 р. у справі №640/21019/18¹.

Верховний Суд, розглянувши зазначену справу, висловив позицію щодо важливості встановлення належності доказів при визначенні вартісного критерію визнання господарських операцій контрольованими для розуміння того, чи виникає у платника податків обов'язок подати звіт про контрольовані операції. Суд стверджує, що, у розумінні Кодексу адміністративного судочинства України, належними

¹ Постанова Верховного Суду від 11.03.2020, справа №640/21019/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88150143>.

доказами в такій ситуації вважається первинна документація щодо вчинення господарських операцій. Верховний Суд акцентує, що дослідження первинної документації дає можливість визначити постачальника (контрагента), товар і його кількість, а також момент переходу права власності.

Таким чином, звітність із трансфертного ціноутворення несе дві важливі функції: допомагає платнику податків документувати процес і методологію аналізу відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»; є важливою інформативною складовою для забезпечення проведення контролюючим органом податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Враховуючи особливу важливість своєчасності та повноти складання та подання звітності з трансфертного ціноутворення для контролюючого органу, законодавцем встановлено значні штрафні санкції за порушення вимог до звітності в цій сфері.