

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

08 лютого 2021 року № 67

**Узагальнююча податкова консультація
щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення**

Відносини у сфері трансфертного ціноутворення регулюються статтею 39 Податкового кодексу України (далі – Кодекс).

Питання 1

Якими критеріями для визнання осіб пов'язаними повинен користуватись платник податків під час визначення діапазону рентабельності зіставних юридичних осіб – критеріями, визначеними в абзаці четвертому підпункту 39.3.2.9 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Кодексу або критеріями, визначеними у підпункті 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу?

Відповідь:

Відповідно до статті 39 Кодексу відповідність умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним для фактів та обставин здійснення контрольованої операції, крім випадків, коли цим Кодексом визначені вимоги щодо обов'язковості застосування конкретного методу встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» для контрольованих операцій певного виду. Якщо під час застосування методів трансфертного ціноутворення порівняння ціни або рентабельності в контрольованій операції проводиться з цінами або показниками рентабельності кількох зіставних неkontrolьованих операцій або юридичних осіб, які не здійснюють операції з пов'язаними особами, обов'язково використовується діапазон цін (рентабельності).

У підпункті 39.3.2.5 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Кодексу перелічені фінансові показники, що можуть бути застосовані під час визначення рівня рентабельності контрольованих операцій і які забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки».

Відповідно до абзацу четвертого підпункту 39.3.2.9 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Кодексу інформація про зіставних юридичних осіб для розрахунку фінансових показників, зазначених у підпункті 39.3.2.5 цього підпункту, використовується у разі одночасного дотримання таких умов:

1) якщо зіставна юридична особа проводить діяльність, зіставну з діяльністю сторони контрольованої операції, що досліджується, та виконує зіставні функції, пов'язані з такою діяльністю. Зіставлення діяльності визначається, зокрема, але не виключно, з урахуванням видів економічної діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010, а також міжнародними класифікаторами;

2) якщо зіставна юридична особа не має збитків за даними бухгалтерської (фінансової) звітності більш ніж в одному звітному періоді у періодах, які використовуються для розрахунку відповідних фінансових показників;

3) якщо зіставна юридична особа не володіє прямо та/або опосередковано корпоративними правами іншої юридичної особи з часткою такої участі у розмірі 25 і більше відсотків та/або не має як учасника (акціонера) юридичну особу з часткою прямої (опосередкованої) участі у розмірі 25 і більше відсотків.

Разом з тим, відповідно до абзацу сьомого підпункту 39.2.2.2 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, у разі відсутності або недостатності інформації про окремі неконтрольовані операції для визначення показників рентабельності може використовуватися фінансова інформація юридичних осіб, які здійснюють діяльність, зіставну із контрольованою операцією, за умови наявності інформації про те, що зазначені юридичні особи не здійснюють операції з пов'язаними особами.

Перелік та характеристики належності юридичних та фізичних осіб до складу пов'язаних визначено підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

Враховуючи вищевикладене, платник податків для розрахунку фінансових показників, зазначених у підпункті 39.3.2.5 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Кодексу, під час визначення діапазону рентабельності зіставних юридичних осіб застосовує критерії, передбачені абзацом четвертим підпункту 39.3.2.9 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Кодексу, за умови відсутності інформації, що свідчить про те, що зазначені юридичні особи здійснюють операції з пов'язаними особами, визначеними відповідно до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

Питання 2

Перелік інформації, яку повинна містити документація з трансфертного ціноутворення, визначений у підпункті 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу. Для документації якого періоду слід застосовувати вимоги, запроваджені Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», стосовно обґрунтування у документації економічної

доцільності контрольованої операції (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення такої операції) і наявності ділової мети?

Відповідь:

Вимоги щодо складення та подання документації для цілей податкового контролю визначено пунктом 39.4 статті 39 Кодексу.

Перелік інформації, яку повинна містити документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі), визначений у підпункті 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу. Підпункти «д» та «е» зазначеного підпункту містять вимоги про розкриття інформації щодо опису контрольованої операції та товарів (робіт, послуг), які є її предметом.

У період із 1 січня 2020 року до 1 січня 2021 року зазначені норми змінювалися Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466) та Законом України від 17 грудня 2020 року № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» (далі – Закон № 1117).

Відповідно до редакції підпунктів «д» та «е» підпункту 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу, чинної з 1 січня 2021 року, документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі) повинна містити:

- 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 знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги).

Як зазначено в абзаці другому підпункту «д» підпункту 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу, опис операцій з придбання (продажу) товарів, робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, має містити обґрунтування економічної доцільності (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення контрольованої операції у порівнянні із неконтрольованими операціями, які є реально доступними альтернативними варіантами такої контрольованої операції) і наявності ділової мети їх придбання (продажу).

Кодекс не визначає особливостей застосування вимог до переліку інформації, яку повинна містити документація з трансфертного ціноутворення, для випадків, коли підпункт 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу зазнає змін. Разом із тим мають дотримуватися такі вимоги податкового законодавства:

1. Платники податків, що здійснюють контрольовані операції, повинні складати та зберігати документацію з трансфертного ціноутворення за кожний звітний період (підпункт 39.4.3 пункту 39.4 статті 39 Кодексу). Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік (підпункт 39.4.1 пункту 39.4 статті 39 Кодексу).

2. Платник податків зобов'язаний:

- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (підпункт 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 Кодексу);

- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством (підпункт 16.1.7 пункту 16.1 статті 16 Кодексу);

- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом (підпункт 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 Кодексу).

3. Платник податків має право:

- вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків (підпункт 17.1.8 пункту 17.1 статті 17 Кодексу);

- надавати за власною ініціативою письмові пояснення та/або документи щодо обставин, які підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку, встановленому Кодексом (підпункт 17.1.16 пункту 17.1 статті 17 Кодексу).

4. На запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, платники податків протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту подають документацію з трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій, зазначених у запиті (підпункт 39.4.4 пункту 39.4 статті 39 Кодексу). Запит надсилається не раніше 1 жовтня року, що настає за календарним роком, в якому таку контрольовану операцію (операції) було здійснено (підпункт 39.4.5 пункту 39.4 статті 39 Кодексу).

Відповідно до підпункту 39.4.9 пункту 39.4 статті 39 Кодексу, який набрав чинності з 23 травня 2020 року, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, має право надіслати платнику податків запит з

вимогою додатково подати протягом 30 календарних днів з дати його отримання інформацію відповідно до підпунктів 39.4.6 і 39.4.7 пункту 39.4 статті 39 Кодексу та/або обґрунтування відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» у разі встановлення однієї з таких обставин:

- подана платником податків документація з трансфертного ціноутворення не містить інформації в обсязі, зазначеному в підпункті 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу, та/або не містить належного обґрунтування відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

- подана платником податків глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) не містить інформації в обсязі, зазначеному в підпункті 39.4.7 пункту 39.4 статті Кодексу.

Зазначена додаткова інформація є невід'ємною частиною документації з трансфертного ціноутворення та/або глобальної документації (майстер-файла).

До 23 травня 2020 року згадане положення про право податкового органу надіслати платнику податків запит з вимогою додатково подати інформацію відповідно до підпункту 39.4.6 статті Кодексу містилося у підпункті 39.4.8 пункту 39.4 статті 39 Кодексу.

Кодекс також не містить обмежень щодо кількості періодів, за які контролюючий орган може запросити документацію з трансфертного ціноутворення, однак при цьому, відповідно до редакції Кодексу, чинної станом на 1 січня 2021 року:

- платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених пунктом 44.1 статті 44 Кодексу, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом визначених законодавством термінів, але не менш як 2555 днів (для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статей 39 та 39² Кодексу) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи (підпункт 44.3 статті 44 Кодексу);

- контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 статті 102 Кодексу, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 Кодексу. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку (підпункт 102.1 статті 102 Кодексу).

За загальним правилом, у взаємовідносинах між платником податків і контролюючим органом мають дотримуватися принципи, визначені статтею 4 Кодексу, зокрема:

- принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, який полягає у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (підпункт 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 Кодексу);

- принцип презумпції правомірності рішень платника податку, відповідно до якого в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Кодексу).

Виходячи із перелічених норм, вимоги щодо обґрунтування у документації економічної доцільності контрольованої операції (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення такої операції) і наявності ділової мети, прямо включені Законом № 466 до підпункту 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу, мають в обов'язковому порядку дотримуватися платниками податків при складанні документації з трансфертного ціноутворення починаючи з 2020 звітного року.

За відсутності такої інформації у документації з трансфертного ціноутворення за 2020 рік, яка буде подана на запит контролюючого органу, контролюючий орган, керуючись підпунктом 39.4.9 пункту 39.4 статті 39 Кодексу в редакції Закону № 466, має право надіслати платнику податків додатковий запит із вимогою надати зазначену інформацію.

Щодо документації з трансфертного ціноутворення за періоди до 2020 року, яка вже складена платником податку і зберігається ним згідно із вимогами підпункту 39.4.3 пункту 39.4 статті 39 Кодексу до моменту одержання запиту про її подання контролюючому органу, платник податків може за власною ініціативою включити до такої документації обґрунтування економічної доцільності контрольованої операції (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення такої операції) і наявності ділової мети в обсязі, визначеному підпунктом 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 Кодексу.

Питання 3

Який порядок застосування штрафних санкцій до платників податків у разі проведення самостійного коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за звітний 2019 рік та подання відповідного уточнюючого розрахунку після 1 жовтня 2020 року під час дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19) (далі – Карантин)?

Відповідь:

Підпунктом 39.5.4.1 підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 Кодексу визначено, що у разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій умов, що не відповідають принципу «вितягнутої руки», платник податків має право самостійно провести коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, розрахувавши свої податкові зобов'язання відповідно до:

- максимального значення діапазону цін (рентабельності), якщо ціна/показник рентабельності контрольованої операції була вище максимального значення діапазону цін (рентабельності); та/або
- мінімального значення діапазону цін (рентабельності), якщо ціна/показник рентабельності контрольованої операції була нижче мінімального значення діапазону цін (рентабельності).

Згідно з підпунктом 39.5.4.2 підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 Кодексу, самостійне коригування є коригуванням платником податків ціни контрольованої операції, за результатами якого розрахована ціна відповідає принципу «вितягнутої руки», навіть якщо така ціна відрізняється від фактичної ціни, встановленої під час здійснення контрольованої операції.

Платник податків застосовує самостійне коригування фінансового результату податкового (звітного) періоду при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 Кодексу на підставі підпунктів 140.5.1 і 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 Кодексу шляхом збільшення:

- на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг), або
- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового

результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «вितягнутої руки».

При цьому, норми підпунктів 140.5.1 і 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 Кодексу застосовуються за результатами податкового (звітного) року.

Результати самостійного коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за підсумками 2019 календарного (звітного) року відображаються платником податків у додатку ТЦ «Самостійне коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань платника податку» (далі – Додаток ТЦ) та у додатку РІ «Різниця» (в рядках 3.1.3 ТЦ і 3.1.4 ТЦ) до декларації з податку на прибуток підприємств (далі – Декларація) за звітний 2019 рік.

Положеннями підпункту 49.18.3 пункту 49.18 статті 49 Кодексу визначено, що подання Декларації за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року, крім випадків, передбачених підпунктами 49.18.4 та 49.18.5 цього пункту, здійснюється протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем такого звітного (податкового) року.

Крім того, відповідно до пункту 49.20 статті 49 Кодексу, якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Таким чином, граничний термін подання Декларації за звітний 2019 рік є 2 березня 2020 року, а сума податкового зобов'язання, розрахованого за результатами самостійного коригування, підлягає сплаті в строки, визначені статтею 57 Кодексу.

Водночас, згідно з положеннями пункту 50.1 статті 50 Кодексу, платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винятком випадків, установлених пунктом 50.2 статті 50 Кодексу:

- або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку. Цей штраф не застосовується у разі подання уточнюючого розрахунку до податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній податковий (звітний) рік з метою здійснення самостійного коригування відповідно до статті 39 Кодексу у строк не пізніше 1 жовтня року, наступного за звітним;

- або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти

відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Однак пунктом 52¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу визначено, що за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій за:

- порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема страхування додаткової пенсії;

- відчуження майна, що перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу;

- о порушення вимог законодавства в частині:

- обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

- цілового використання пального, спирту етилового платниками податків;

- обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;

- здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;

- здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку;

- порушення нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати.

Таким чином, враховуючи вищезазначене, у разі здійснення платником податків на підставі підпункту 39.5.4.1 підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 Кодексу самостійного коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за звітний 2019 рік:

1) при поданні уточнюючого розрахунку не пізніше 1 жовтня 2020 року штрафні санкції не застосовуються на підставі підпункту «а» пункту 50.1 статті 50 Кодексу;

2) при поданні уточнюючого розрахунку після 1 жовтня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, штрафні санкції не застосовуються на підставі пункту 52¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення».

Водночас із дня, наступного за останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину, у разі здійснення платником податків самостійного коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за звітний 2019 рік відповідно до підпункту 39.5.4.1 підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 Кодексу, подання платником податків уточнюючого розрахунку має здійснюватися із застосування штрафних санкцій відповідно до положень підпункту 50.1 статті 50 Кодексу.

Питання 4

Які критерії визнання пов'язаних осіб має застосовувати платник податків при визначенні контрольованих операцій у 2020 звітному році, у зв'язку із змінами, запровадженими Законом України від 16 січня 2020 року № 466-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»?

Відповідь:

Згідно з підпунктом "а" підпункту 39.2.1.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 цього підпункту, визнаються такими, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, а, отже, є контрольованими.

Критерії визнання пов'язаних осіб, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, визначаються підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

З 23 травня 2020 року до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу внесено зміни Законом № 466-ІХ.

Зазначені зміни передбачають таке:

1) Зміни, що стосуються критерію визнання осіб пов'язаними

Відсоток безпосереднього та/або опосередкованого (через пов'язаних осіб) володіння однією юридичною особою чи фізичною особою корпоративними правами іншої юридичної особи підвищено з 20 до 25% (абзац другий підпункту «а» та абзац другий підпункту «б» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Також у абзаці другому підпункту «а» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу уточнено, що критерій щодо безпосереднього та/або опосередкованого (через пов'язаних осіб) володіння юридичною особою не застосовується щодо юридичних осіб, які є міжнародними фінансовими

організаціями, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктами господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації.

2) Зміни, що стосуються суб'єктного складу осіб, які можуть бути визнані пов'язаними

Підпункт «в» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу доповнено новим абзацом дев'ятим, згідно із яким у разі здійснення господарських операцій утвореннями без статусу юридичної особи з пов'язаною особою будь-якого з учасників договору про спільну діяльність, розмір вкладів яких у спільне майно становить 25 і більше відсотків, пов'язаними визнаються утворення без статусу юридичної особи (договору про спільну діяльність) і така пов'язана особа будь-якого з учасників такого договору.

Відповідно до абзаців четвертого та п'ятого підпункту 39².1.1 пункту 39².1 статті 39² Кодексу, яка набирає чинності з 01 січня 2022 року згідно Закону України від 17 грудня 2020 року № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» :

– утворенням без статусу юридичної особи визнається утворення, створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законодавства іноземної держави (території) без створення юридичної особи, яке відповідно до законодавства та/або документів, що регулюють її діяльність (особистого закону), має право здійснювати діяльність, спрямовану на отримання доходу (прибутку) в інтересах своїх учасників, партнерів, засновників, довірительів або інших вигодоотримувачів;

– утворення без статусу юридичної особи можуть включати, зокрема, але не виключно, партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території). До утворень без статусу юридичної особи прирівнюються особи – нерезиденти, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, які відповідно до особистого закону не є юридичними особами.

Відповідно до абзацу шістнадцятого підпункту «в» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу контролюючий орган у судовому порядку може довести пов'язаність осіб на основі фактів і обставин, що одна юридична або фізична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи, утворення без статусу юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-

рішеннями кожної юридичної особи та/або утворення без статусу юридичної особи.

3) Зміни, що стосуються критерію пов'язаності за наявністю у платника податків боргових зобов'язань в частині визначення кредиторів (гарантів) за такими зобов'язаннями

Станом на 22 травня 2020 року, відповідно до абзацу одинадцятого підпункту «а» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу особи вважалися пов'язаними за таким критерієм:

«сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою, стосовно іншої юридичної особи перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів). При цьому сума таких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду). Положення цього абзацу не поширюються на суму кредитів (позик), залучених під державні гарантії».

Починаючи з 23 травня 2020 року, з урахуванням змін, внесених Законом № 466, відповідно до абзацу одинадцятого підпункту «а» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу особи вважаються пов'язаними за таким критерієм:

«сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи (крім банків та міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації) та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою (крім банків та міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації), стосовно іншої юридичної особи, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів). При цьому сума таких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду). Положення цього абзацу не поширюються на суму кредитів (позик), залучених під державні гарантії».

Таким чином, починаючи з 23 травня 2020 року із критерію виключено умову про пов'язаність для юридичних осіб – кредиторів, та юридичних осіб –

гарантів, які є банками та міжнародними фінансовими організаціями, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації.

При визначенні контрольованих операцій у 2020 звітному році, що здійснювались резидентами України з пов'язаними особами – нерезидентами, у зв'язку із набуттям чинності змінами, передбаченими Законом № 466, платник податків застосовує критерії визнання пов'язаних осіб відповідно до редакції підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу:

- що діяла до моменту набуття чинності Законом № 466, тобто, станом на 22 травня 2020 року, та

- що застосовується з 23 травня 2020 року, з урахуванням змін, передбачених Законом № 466.

Крім того, відповідно до підпункту 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні) і 39.2.1.5 цього підпункту, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Отже, у разі здійснення в 2020 звітному році господарських операцій з пов'язаними особами – нерезидентами, вони будуть визнаватися контрольованими у разі одночасного виконання таких умов (як пояснюється на прикладах нижче):

- 1) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за 2020 податковий (звітний) рік;

- 2) обсяг господарських операцій платника податків з таким контрагентом (визначений за правилами бухгалтерського обліку), здійснених:

- у період з 1 січня 2020 року по 22 травня 2020 року (включно), перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків), при умові відповідності критеріям визнання пов'язаних осіб, визначеним відповідно до підпункту

14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу у редакції, що діяла до моменту набуття чинності зазначеними вище змінами, запровадженими Законом № 466, або

– у період з 23 травня 2020 року по 31 грудня 2020 року (включно) перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків), при умові відповідності критеріям визнання пов'язаних осіб, визначеним відповідно до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу у редакції з урахуванням зазначених вище змін, запроваджених Законом № 466, які набули чинності з 23 травня 2020 року, або

– у період з 1 січня 2020 року по 31 грудня 2020 року (включно) перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків), при умові відповідності критеріям визнання пов'язаних осіб, визначеним відповідно до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу у редакціях, які діяли як до, так і після моменту набуття чинності зазначеними вище змінами, запровадженими Законом № 466.

Приклад 1. Річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за 2020 податковий (звітний) рік.

Обсяг господарських операцій платника податків з пов'язаною особою – нерезидентом, здійснених у 2020 звітному році становить 11 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) і при цьому:

1)	Операції повністю здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно)	Частка володіння становить 20%.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
2)	Операції повністю здійснені у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 (включно)	Частка володіння становить 20%.	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
3)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 4 млн грн та у період з 23.05.2020 по	Частка володіння становить 20%	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті

	31.12.2020 в сумі 7 млн грн.	протягом 2020 року.	про контрольовані операції за 2020 рік.
4)	Операції повністю здійснені у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 (включно)	Частка володіння становить 25%.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звітні про контрольовані операції за 2020 рік.
5)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 4 млн грн та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 7 млн грн.	Частка володіння становить 25% протягом 2020 року.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звітні про контрольовані операції за 2020 рік.
6)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 4 та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 7 млн. грн.	Частка володіння становить 23% протягом 2020 року.	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звітні про контрольовані операції за 2020 рік.
7)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 10,5 млн грн та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 0,5 млн грн.	Частка володіння становить 23% протягом 2020 року.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звітні про контрольовані операції за 2020 рік в сумі 10,5 млн грн.

Приклад 2. Річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за 2020 податковий (звітний) рік.

Обсяг господарських операцій платника податків з пов'язаною особою – нерезидентом, який є іноземним утворенням без статусу юридичної особи,

здійснених у 2020 звітному році, становить 19 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) і при цьому:

1)	Операції повністю здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно),	Незалежно від долі володіння	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
2)	Операції повністю здійснені у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 (включно),	Частка володіння становить 20%.	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
3)	Операції повністю здійснені у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 (включно)	Частка володіння становить 25%.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
4)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 4 млн грн та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 15 млн грн	Частка володіння становить 25% протягом 2020 року.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік у сумі 15 млн грн.

Приклад 3. Річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за 2020 податковий (звітний) рік.

Обсяг господарських операцій платника податків, здійснених у 2020 звітному році з нерезидентом (банком та/або міжнародною фінансовою організацією, яка відповідно до міжнародних договорів України наділена привілеями та імунітетами, та/або суб'єктом господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є така міжнародна фінансова організація), який вважається пов'язаною особою за критерієм наявності у платника податків боргових зобов'язань перед кредитором відповідно до абзацу

одинадцятого підпункту «а» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, становить 19 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) і при цьому:

1)	Операції повністю здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно).	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
2)	Операції повністю здійснені у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 (включно).	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
3)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 4 млн грн та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 15 млн грн.	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
4)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 15 млн грн та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 4 млн грн.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік у сумі 15 млн грн.

Приклад 4. Річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за 2020 податковий (звітний) рік.

Обсяг господарських операцій платника податків, здійснених у 2020 звітному році з нерезидентами, гарантованих однією юридичною особою (банком та/або міжнародною фінансовою організацією, яка відповідно до міжнародних договорів України наділена привілеями та імунітетами, та/або суб'єктом господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є така міжнародна фінансова організація), який вважається пов'язаною особою за критерієм наявності у платника податків боргових зобов'язань, гарантованих однією юридичною особою відповідно до абзацу одинадцятого підпункту «а» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, сукупно становить 19 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) і при цьому:

1)	Операції повністю здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно).	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
2)	Операції повністю здійснені у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 (включно).	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
3)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 4 млн грн та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 15 млн грн.	Такі господарські операції не визнаються контрольованими та не підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік.
4)	Операції здійснені у період з 01.01.2020 по 22.05.2020 (включно) в сумі 15 млн грн та у період з 23.05.2020 по 31.12.2020 в сумі 4 млн грн.	Такі господарські операції визнаються контрольованими та підлягають відображенню у звіті про контрольовані операції за 2020 рік у сумі 15 млн грн.

Директор Департаменту
міжнародного оподаткування



Людмила ПАЛАМАР