

Національна академія правових наук України  
Науково-дослідний інститут  
правового забезпечення інноваційного розвитку

**ТРАНСФЕРТНЕ  
ЦІНОУТВОРЕННЯ:  
СУЧАСНИЙ СТАН  
ТА ПРОБЛЕМИ  
ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ**

**Монографія**

За редакцією *А. М. Котенка*

Харків  
«Право»  
2021

УДК [347.73:336.22]:338.516.49

Т65

Автори:

*А. М. Котенко, М. О. Мішин, С. В. Брояков, К. О. Гетьман,  
К. М. Наугольникова, А. В. Савінова, К. С. Тверезовська*

Рецензенти:

*Касьяненко Л. М.* – професор кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України, доктор юридичних наук, професор;

*Ніцимна С. О.* – завідувач кафедри адміністративного, цивільного та господарського права і процесу Академії Державної пенітенціарної служби, доктор юридичних наук, професор;

*Рядінська В. О.* – завідувач лабораторії правового та організаційного забезпечення діяльності Міністерства Державного науково-дослідного інституту МВС України, доктор юридичних наук, професор

**Трансфертне** ціноутворення: сучасний стан та проблеми правот65 застосування : монографія / [А. М. Котенко, М. О. Мішин, С. В. Брояков та ін.]; за ред. А. М. Котенка; Нац. акад. прав. наук України; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. – Харків: Право, 2021. – 162 с.

ISBN 978-966-998-308-4

Монографія є дослідженням теоретичних і практичних проблем застосування положень податкового законодавства, що регламентує трансфертне ціноутворення. Проаналізовано історію становлення інституту трансфертного ціноутворення, етапи імплементації міжнародних вимог і стандартів, сучасний стан нормативного регулювання, а також найближчі очікувані зміни. У межах монографії класифіковано операції, що є контрольованими, досліджено новітні підходи до нормативної інституціоналізації постійних представництв, простежено історію запровадження принципу «втягнутої руки», проаналізовано трирівневу модель документації з трансфертного ціноутворення, а також відповідальність за порушення вимог трансфертного ціноутворення.

Для фахівців у сфері оподаткування, юристів, студентів і аспірантів, які поглиблено вивчають податкове право, представників бізнес-спільноти.

УДК [347.73:336.22]:338.516.49

© Котенко А. М., Мішин М. О., Брояков С. В та ін., 2021

© Науково-дослідний інститут правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України, 2021

ISBN 978-966-998-308-4

# Зміст

Список скорочень.....	4
Вступ .....	5
1. Контрольовані операції: аналіз нормативних критеріїв класифікації .....	7
2. Постійні представництва: новітні підходи до нормативної інституціоналізації .....	41
3. Принцип «витягнутої руки» як основоположна вимога трансфертного ціноутворення.....	60
4. Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».....	79
5. Звітність із трансфертного ціноутворення: останні зміни та перспективи.....	104
6. Відповідальність за порушення вимог трансфертного ціноутворення: сутність і особливості .....	122
Висновки.....	143
Список використаних джерел .....	147

## **Список скорочень**

---

---

ГК України	– Господарський кодекс України
ДПС України	– Державна податкова служба України
ДФС України	– Державна фіскальна служба України
ІПК	– індивідуальна податкова консультація
КМУ	– Кабінет Міністрів України
ОЕСР	– Організація економічного співробітництва та розвитку
ПК України	– Податковий кодекс України
ЦК України	– Цивільний кодекс України

## Вступ

---

Трансфертне ціноутворення – інститут національного податкового права, норми якого є результатом протидії розмиванню оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування. Керівною міжнародною інстанцією із цих питань є Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), а основним документом, що має рекомендаційний характер, є Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (оригінальна назва – OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), які періодично уточнюються та вдосконалюються. Останньою редакцією Настанов ОЕСР є редакція від липня 2017 р., а її редакцію 2010 р. можна знайти на теренах інтернету в українському перекладі.

Україна поступово імплементує Настанови ОЕСР у національне податкове законодавство. У Податковому кодексі України правила трансфертного ціноутворення закріплено у ст. 39, а процедурні питання врегульовано на рівні наказів Міністерства фінансів України.

Якщо за 2013 звітний рік було подано 2,5 тис. звітів про контрольовані операції на суму 1159 млрд грн, то за 2020 звітний рік було подано 2,3 тис. таких звітів, у яких платниками податків надано інформацію про контрольовані операції в сумі вже 2,5 трлн грн. Важливість трансфертного ціноутворення для належної сплати податку на прибуток підприємств складно переоцінити. Введений у зв'язку з COVID-19 мораторій на проведення перевірок із питань трансфертного ціноутворення в лютому 2021 р. був скасований. Одразу було поновлено 18 і розпочато 27 перевірок із питань дотримання платни-

ками принципу «втягнутої руки». Станом на 28 серпня 2021 р. було завершено 14 перевірок, за результатами яких донараховано 245 млн грн податку на прибуток і зменшено збитки на суму понад 1,3 млрд грн.

У монографії зроблено спробу надати цікаву й актуальну інформацію, що буде корисна як фахівцям, так і широкому загалу, про стан правової регламентації та застосування норм інституту трансфертного ціноутворення. Авторами класифіковано операції, що є контрольованими, досліджено новітні підходи до нормативної інституціоналізації постійних представництв, простежено історію запровадження принципу «втягнутої руки», проаналізовано трирівневу модель документації з трансфертного ціноутворення, а також відповідальність за порушення вимог трансфертного ціноутворення.

# 1. КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ: АНАЛІЗ НОРМАТИВНИХ КРИТЕРІЇВ КЛАСИФІКАЦІЇ

---

---

Відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України<sup>1</sup> (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-

---

<sup>1</sup> 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 податків<sup>1</sup>.

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»<sup>2</sup>. 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;

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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»<sup>1</sup>.

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 України<sup>2</sup>. 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.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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 податків<sup>1</sup>. 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.

---

<sup>1</sup> 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 України<sup>1</sup>).

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»<sup>2</sup>.*

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-*

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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»<sup>1</sup>.*

## **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-

---

<sup>1</sup> 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 Україні<sup>1</sup>.

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 України<sup>2</sup>.

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 України<sup>3</sup> (далі – ГК України) і Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> 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>.

<sup>4</sup> 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 законом<sup>1</sup>.

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 Закону<sup>2</sup>.

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».

---

<sup>1</sup> Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV.

<sup>2</sup> 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 України<sup>1</sup>.

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 податків<sup>2</sup>.

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.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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 України<sup>1</sup>. 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»<sup>2</sup>.

Аналогічний підхід можна бачити в численних ІПК, наприклад, щодо суми поверненого кредиту та виплати дивідендів у грошовій формі<sup>3</sup> та щодо суми отриманих у грошовій формі інвестицій<sup>4</sup>, де

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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>.

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

<sup>4</sup> 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 Суду<sup>1</sup>, 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»*<sup>2</sup>.

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»*<sup>3</sup>. 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.

---

<sup>1</sup> 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>.

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

<sup>3</sup> 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 окремий спеціальний 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 України<sup>1</sup>.

### 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

---

<sup>1</sup> 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 Україні<sup>1</sup>.

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 України<sup>2</sup>.

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 представляють<sup>3</sup>. 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;

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> 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 України<sup>1</sup> та контролюючий орган в ППК<sup>2</sup>.

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-нерезидента<sup>3</sup>. В іншій справі предметом дослідження була пов'язаність платника податків і юридичних осіб – нерезидентів через родинні зв'язки засновників і директора компаній<sup>4</sup>, а ще в одному випадку пов'язаність

---

<sup>1</sup> 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>.

<sup>2</sup> 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.

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

<sup>4</sup> 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 Судом<sup>1</sup>.

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 України<sup>2</sup> (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,

---

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

<sup>2</sup> 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 політику<sup>1</sup>.

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. № 1045<sup>2</sup> (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.<sup>3</sup> 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.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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>.

<sup>3</sup> 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 контрольованої<sup>1</sup>.

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 обставини<sup>2</sup>.

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-

---

<sup>1</sup> 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>.

<sup>2</sup> 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. №480<sup>1</sup> (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.

---

<sup>1</sup> 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 служби<sup>1</sup> та Міністерства фінансів України<sup>2</sup> 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 рік<sup>3</sup>. Таким чином, господарські операції з нерезидентом, організаційно-правову форму якого включено до Переліку ОПФ, мають визнаватися неконтрольованими в разі сплати нерезидентом

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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>.

<sup>3</sup> 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 потрібно<sup>1</sup>. 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.

---

<sup>1</sup> 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 Україні<sup>1</sup>.

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 нерезидента<sup>2</sup>.

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 України<sup>3</sup>.

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-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> 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)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> 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 підґрунтя<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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 питання<sup>1</sup> 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) рік<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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 непрямими 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 України<sup>1</sup>. 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

---

<sup>1</sup> 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 України<sup>1</sup>).

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 доходи<sup>2</sup>.

Зокрема, в уже згаданому листі ДФС України від 14 квітня 2016 р. «Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення»<sup>3</sup> 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»<sup>4</sup>, тобто йдеться про правила як національні, так і міжнародні. У своїх

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

роз'ясненнях<sup>1</sup> контролюючий орган здебільшого оперує та поси-лається на Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Міністерством фінансів України ще 29 листопада 1999 р.<sup>2</sup>

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»<sup>3</sup> (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 звітності<sup>4</sup>. 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

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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>.

<sup>3</sup> 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](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013).

<sup>4</sup> 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'ясненнях<sup>1</sup>, посилаючись на Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»<sup>2</sup> і Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності<sup>3</sup>, 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) рік<sup>4</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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>.

<sup>3</sup> 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>.

<sup>4</sup> 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 України<sup>1</sup>). На цьому акцентують роз'яснення контролюючого органу<sup>2</sup> й наголошує суд<sup>3</sup>.

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)<sup>4</sup>.

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 різниць<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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/99-00-05-02-06.

<sup>3</sup> 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>.

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

<sup>5</sup> 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 наполягає<sup>1</sup>, 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 консультації<sup>2</sup>, де зазначило, що,

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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»<sup>1</sup>. 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 України<sup>2</sup>) 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 України<sup>3</sup>, 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

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

одним із принципів бухгалтерського обліку, який визначено ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»<sup>1</sup>, 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 операції<sup>2</sup>. 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

---

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

<sup>2</sup> 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 бюджету<sup>1</sup>. 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.

---

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

## 2. ПОСТІЙНІ ПРЕДСТАВНИЦТВА: НОВІТНІ ПІДХОДИ ДО НОРМАТИВНОЇ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ

---

---

Загалом потрібно зауважити, що інститут постійних представництв не є національним «ноу-хау». Постійні представництва є категорією, яка пов'язана із транскордонним оподаткуванням, а стандарти її нормативного регулювання були розроблені ще у ХХ ст. Так, поняття постійних представництв отримує свою формалізацію у двох основних модельних конвенціях про уникнення подвійного оподаткування: 1) Модельній конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталів<sup>1</sup> 1977 р. (далі – Модельна конвенція ОЕСР); 2) Типовій конвенції Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими державами та країнами, що розвиваються<sup>2</sup>, 1980 р. (далі – Типова конвенція ООН). Обидва акти мають рекомендаційний характер і являють собою типові (модельні) конвенції, на основі яких конструюються двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Більше того, з огляду на обов'язковість уніфікації підходів, які закріплено в міжнародних договорах і власне національних законодавчих актах, відповідні типові (модельні) конвенції мають безпосередній вплив і на формування національних інститутів податкового права, зокрема й інституту постійних представництв.

Як у Модельній конвенції ОЕСР, так і в Типовій конвенції ООН постійним представництвам присвячена окрема стаття – ст. 5 («Permanent establishment»). За своєю структурою відповідні статті в обох

---

<sup>1</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris : OECD Publishing, 2019. 2664 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

<sup>2</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017. New York : United Nations, 2017. XIX, 804 p. URL: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

рекомендаційних актах є тотожними, зокрема статті про постійні представництва інтегрують у собі такі змістові блоки:

- 1) визначення поняття «постійні представництва»;
- 2) конкретизація видів постійних представництв;
- 3) винятки (що не є постійним представництвом);
- 4) інші конкретизуючі правила.

Незважаючи на структурну й змістову подібність підходів до формалізації постійних представництв у Модельній конвенції ОЕСР та Типовій конвенції ООН, окремі правила в них мають певного роду відмінності. Так, наприклад, правило будівельного майданчика, який формує постійне представництво, у Типовій конвенції ООН визначає строк у більш ніж 6 місяців провадження такої діяльності, тоді як за тотожним правилом Модельної конвенції ОЕСР цей строк має перевищувати 12 місяців. При цьому конкретизований перелік різновидів постійних представництв в обох рекомендаційних актах є тотожним. Фактично саме положення відповідних типових (модельних) конвенцій стали основою для формалізації інституту постійних представництв уже в рамках окремо взятих двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. У той же час аналогічні правила було закріплено й на рівні національних податкових законів, і Україна в цьому питанні не є виключенням.

У національному законодавстві інститут постійних представництв отримує своє закріплення в ПК України. Для послідовного аналізу інституту постійних представництв потрібно проаналізувати генезу цього інституту, визначити нормативні трансформації, які він пройшов із моменту ухвалення ПК України. Із самого початку в Кодексі, а саме в межах положень підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14<sup>1</sup>, було закріплено поняття «постійне представництво». При цьому весь правовий режим постійних представництв фактично був описаний у трьох абзацах вищезазначеного нормативного положення. Якщо провести аналіз відповідних абзаців, то можна виокремити такі три змістові блоки:

- 1) дефініція поняття;
- 2) конкретизація видів постійних представництв;
- 3) винятки.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Окреслені змістові блоки ПК України є тотожними тим, що отримали свою формалізацію у проаналізованих вище типових (модельних) актах і в низці двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, що були укладені Україною з іншими державами.

При цьому нормативна інституціоналізація була майже відсутня до 2020 р. Фактично до того часу до нормативних положень, які регламентували правовий режим постійних представництв, не вносилося жодних змін, а правки до них мали казуалістичний характер. Так, одна з найбільш «масштабних» нормативних правок мала місце у 2014 р. і була пов'язана з ухваленням Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»<sup>1</sup>. Чому слово «масштабні» взято в лапки? А тому, що нормативні зміни, запроваджувані Законом, стосувалися тільки окремих аспектів правового механізму, яким регламентується діяльність постійних представництв (незважаючи на те, що вносилися такі казуальні зміни за посередництвом викладення підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України в новій редакції).

Ухвалення на початку 2020 р. Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»<sup>2</sup> суттєво трансформувало інститут постійного представництва. Хоча сама терміносполука «постійне представництво» не є новою для сфери оподаткування, з огляду на законодавчі зміни вбачається необхідність провести комплексний аналіз цього інституту, адже постійні представництва відіграють неабияку роль у забезпеченні фіскальних інтересів держави, на території якої проводить свою діяльність нерезидент. Розгляду і критичному аналізу мають бути піддані всі положення інституту постійних пред-

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VII. *Голос України*. 2014. № 254.

<sup>2</sup> 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. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20>.

ставництв, що були формалізовані законодавцем. На сьогодні положення про постійні представництва функціонують у редакції зазначеного вище закону України від 16 січня 2020 р. №466-IX<sup>1</sup>, а оціночність і неадаптованість таких положень до системи національного податкового законодавства зумовлює необхідність їх послідовного аналізу.

Нормативне регулювання постійного представництва визначається підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Саме в межах указанного підпункту й отримує своє закріплення вся система критеріїв, за посередництвом яких визначатиметься наявність у конкретних нерезидентів постійних представництв на території України.

Наразі дефініція «постійне представництво» отримує свою безпосередню формалізацію в ПК України. **Постійне представництво** – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова / газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер (абзац перший підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України<sup>2</sup>). Фактично сама дефініція «постійне представництво» має декларативне значення, адже для того, щоб предметно встановити наявність ознак постійного представництва, суб'єкт правозастосування повинен звернутися саме до положень наступних (другого – шостого) абзаців підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Декларативний характер дефініції постійного представництва призводить до того, що в цілях правозастосування вона не може бути достатньою для встановлення наявності постійного представництва. При цьому конкретні положення, які типізують критерії постійного представництва, закріплено в підпунктах «а»–«г» (абзаци третій – шостий) підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Кодексу<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>3</sup> Там само.

Саме в межах вищезазначених нормативних приписів предметно характеризуються та системно викладаються критерії визначення постійного представництва. Якщо зробити їх узагальнення, то вони матимуть такий вигляд:

1) критерій будівельного майданчика (об'єкта), на якому провадить діяльність нерезидент (абзац третій підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «а»);

2) критерій надання послуг нерезидентом через найнятих ним співробітників в Україні (абзац четвертий підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «б»);

3) критерій посередницьких переговорів та укладення нерезидентом на їх основі правочинів (абзац п'ятий підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «в»);

4) критерій складського зберігання товарів нерезидента (абзац шостий підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «г»)<sup>1</sup>.

Кожен із вищевказаних критеріїв постійного представництва є самостійним критерієм, який наділений достатнім регламентаційним потенціалом для цілей детермінації відповідних постійних представництв. Однак ми не повинні забувати, що такі критерії постійних представництв потрібно розглядати комплексно, а саме в поєднанні із загальними або ж спеціальними правилами самого інституту постійних представництв, що системно формалізовано в підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Пропонуємо більш детально розглянути кожен з указаних критеріїв.

**I. Критерій будівельного майданчика.** Відповідно до критерію підп. «а» постійне представництво повинне мати будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо загальна тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю (у рамках одного проєкту або пов'язаних між собою проєктів), що виконуються нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, перевищує 12 місяців<sup>2</sup>. Фактично ця норма встановлює такий спеціальний юридичний склад для визначення постійного пред-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

ставництва: 1) *спеціальний об'єкт* – будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язана з ними наглядова діяльність; 2) *спеціальний суб'єкт виконання робіт* – роботи на такому об'єкті повинні виконуватися нерезидентом за посередництвом залучення співробітників або іншого персоналу, що найнятий нерезидентом для відповідних цілей; 3) *нормативно визначений строк* – загальна тривалість таких робіт має перевищувати 12 місяців. Тільки у своїй сукупності відповідні умови формують той необхідний юридичний склад, який потрібний для визначення постійного представництва за критерієм підп. «а».

Із зазначеного критерію постійного представництва не є цілком зрозумілими два аспекти: 1) по-перше, як визначати «пов'язані між собою проекти» у випадку їх множинності; 2) по-друге, що це за суб'єкт – «співробітник».

З приводу «пов'язаних між собою проектів» потрібно зазначити наступне. Відповідний елемент юридичного складу критерію підп. «а» має оціночний характер, оскільки не може бути однозначно визначений суб'єктом правозастосування на підставі положень податкового законодавства. Отже, у випадку з даним оціночним поняттям («пов'язані проекти») з боку законодавця було б цілком логічним нормативно окреслити ознаки пов'язаності проектів. Саме це дозволило б уникнути потенційно небезпечного для платинка податків різнотлумачення таких приписів.

Ключовою ж проблемою розглядуваного критерію вважаємо застосування незрозумілих понять «співробітники» та «персонал». Ані чинне податкове законодавство, ані трудове законодавство не оперують такими поняттями. Що стосується поняття «співробітник», то воно не є коректним в аспекті трудового законодавства. Так, у Кодексі законів про працю України<sup>1</sup> в низці положень фігурує поняття «працівник», оперує сьогодні і виключно цим поняттям трудове законодавство. Термін «співробітник» не фігурує в жодних нормативно-правових актах трудового законодавства. Відсутнє його визначення

---

<sup>1</sup> Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 №322-VII. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

і в податковому законодавстві. Такого роду стан справ спричиняє ризику, пов'язані з потенційним різнотлумаченням цього терміна. Тобто фактично в ПК України законодавець уживає термін, який не є нормативно визначеним і не узгоджується зі спеціальним галузевим законодавством. Що стосується всіх інших елементів досліджуваного юридичного складу, то вони є зрозумілими.

**II. Критерій надання послуг через українських співробітників.** Відповідно до критерію підп. «б» постійне представництво охоплює собою в тому числі надання послуг нерезидентом (крім послуг із надання персоналу), зокрема й консультаційних, через співробітників, найнятих ним для таких цілей, якщо така діяльність провадиться (у рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний із ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні в будь-якому дванадцятимісячному періоді<sup>1</sup>. Можна вважати, що зазначений критерій охоплює собою всі різновиди послуг, які можуть надаватися нерезидентом через відповідних співробітників, за виключенням тільки послуг надання персоналу. Також потрібно зауважити, що законодавець особливу увагу звернув саме на послуги консультаційного характеру, чітко вказавши, що вони спеціально охоплюються цим критерієм.

Відповідна норма передбачає спеціальний юридичний склад, що є необхідним для встановлення постійного представництва, елементами якого є: 1) *спеціальний об'єкт* – надання нерезидентом послуг своїм контрагентам (у тому числі консультаційних послуг); 2) *спеціальний безпосередній суб'єкт надання послуг* – співробітники, найняті для відповідних цілей; 3) *місце провадження діяльності* – діяльність провадиться в Україні в рамках одного проекту або проектів, що пов'язані з ним; 4) *нормативно визначена тривалість* – протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні в будь-якому дванадцятимісячному періоді.

Незважаючи на те, що розглядуваний критерій був нами структурований на складові, ми повинні говорити про оціночність окремих його формулювань. Відповідне положення характеризується як ана-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

логічними з підп. «а» неоднозначними нормативними конструкціями, так і специфічними, притаманними тільки йому неоднозначностями. Так само як і в попередньому критерії, тут фігурує поняття «співробітник», що не узгоджується з чинним трудовим законодавством. Крім цього, не зрозуміло, як буде достеменно оцінюватися пов'язаність проєктів (відсутні критерії такої пов'язаності). Також не є зрозумілим, кому саме повинні надаватися послуги через таких співробітників – виключно резидентам України або ж як резидентам, так і нерезидентам. Відповідне питання обумовлюється наступним положенням: «... якщо така діяльність провадиться ... в Україні ...». Отже, немає однозначного розуміння, співробітники повинні надавати послуги на території України резидентам України чи йдеться про надання послуг співробітниками (резидентами) як резидентам, так і нерезидентам. Якщо правильним вважати перший варіант (послуги надаються резидентам), то модель договірної взаємодії має такий вигляд: нерезидент – резидент (постійне представництво) – резидент. Якщо ж другий варіант, то модель договірної взаємодії матиме інший вигляд: нерезидент – резидент (постійне представництво) – резидент та/або нерезидент. Фактично йдеться про вузьке (послуги надаються виключно резидентам) і широке (послуги надаються як резидентам, так і нерезидентам) розуміння положення «діяльність провадиться в Україні». Відповідно, слід констатувати доволі високий ступінь невизначеності окремих формулювань критерію підп. «б».

Всі ці фактори зумовлюють певного роду недосконалість розглянутого критерію та підвищені ризики в аспекті його невірного, можливо, навіть із фіскальним ухилом, застосування контролюючим органом.

**III. Критерій посередників.** Саме критерії, закріплені в підп. «в», створюють найбільше ризиків, пов'язаних із різнотлумаченням положень чинного податкового законодавства в аспекті постійних представництв. Відповідно до критерію підп. «в» постійне представництво охоплює собою осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, унаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов,

та/або укладати договори (контракти) від імені нерезидента, у разі, якщо зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб-нерезидентів<sup>1</sup>.

Цей критерій характеризується підвищеною мірою комплексності. У його структурних елементах також може бути виділено певні інтегративні складники, які в сукупності формують відповідний спеціальний юридичний склад. Такими структурними елементами є: 1) *спеціальні суб'єкти переговорної діяльності* – особи, які на підставі договору з нерезидентом або ж фактично реалізують повноваження з ведення переговорів із клієнтами нерезидента та/або укладення договорів від імені нерезидента; 2) *конкретний результат такої переговорної діяльності* – укладення нерезидентом договорів за результатами таких переговорів без суттєвої зміни їх умов / укладення договору з нерезидентом через особу, що вела переговори; 3) *телеологічна спрямованість діяльності* – зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб-нерезидентів.

Тут потрібно звернути увагу на цілу низку факторів оціночного характеру. В аспекті відповідного критерію потрібно виділити такі оціночні, неоднозначні для їх розуміння положення: 1) по-перше, не є зрозумілим, як визначатимуться «фактичні» повноваження на ведення переговорів / укладення договорів в інтересах нерезидента; 2) по-друге, не ясно, як визначатиметься міра «суттєвої зміни» умов правочину, які були обумовлені з посередником; 3) по-третє, не визначено допустимих доказів для підтвердження самого процесу ведення переговорів (посередництва) в інтересах нерезидента. Усі зазначені вище аспекти і зумовлюють підвищений рівень оціночності розглядуваного критерію. Розглянемо зазначені вище аспекти більш детально.

Так, доволі спірною є ситуація з потенційно можливими алгоритмами, що контролюючі органи повинні застосовувати для визначення фактичних (документально не оформлених) повноважень на ведення

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

переговорів. Це породжує суттєві ризики для платника податків в аспекті проявів негативного розсуду з боку владного суб'єкта.

Також законодавцю слід було б конкретизувати зміст поняття «суттєві умови правочинів». Де та межа, що диференціює суттєві умови правочинів від несуттєвих? Тобто, якщо переговори вестимуться тільки з приводу питань, що не матимуть принципового значення для нерезидента, а суттєві умови погоджуватимуться виключно нерезидентом особисто, то і відповідна умова детермінації постійних представництв буде відсутня.

Крім цього, ризики є в частині формулювання «мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори». Сполучник «та» вказує на те, що особи повинні одночасно: а) мати повноваження вести переговори (статичний аспект); б) реалізовувати такі повноваження (динамічний аспект). Тобто просто наявність договору, який посвідчує повноваження особи вести переговори від імені нерезидента, є недостатньою. Для цього така особа-посередник повинна активними діями реалізовувати такі повноваження. Доведення дійсного провадження такої переговорної діяльності вбачається ускладненим. Ще один аспект, який викликає занепокоєння, – це дієвість прив'язки до одного нерезидента / пов'язаних із ним осіб-нерезидентів. Особа може мати один реальний контракт із нерезидентом і низку «штучних» контрактів з іншими нерезидентами, які не є пов'язаними особами нерезидента, і таким чином відбуватиметься уникнення вимог відповідного критерію.

Отже, ми повинні резюмувати, що розглядуваний критерій визначення постійних представництв характеризується цілою низкою оціночних понять, умов, які платник податків може штучно обійти, і нормативно закріпленим фактичним складом, який на практиці важко довести. У своїй сукупності всі ці чинники зумовлюють потенційні ризики в процесі правозастосування цього критерію в практичній площині.

**IV. Критерій складського зберігання.** Цей критерій стосується діяльності з утримання (збереження) запасів (товарів) нерезидента. Відповідно до критерію підп. «г» постійним представництвом є особи, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають

і звичайно реалізують повноваження утримувати (зберігати) запаси (товари), що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка запасів (товарів) від імені нерезидента, крім резидентів – утримувачів складу тимчасового зберігання або митного складу<sup>1</sup>. Аналізований критерій також формує спеціальний юридичний склад, який слугує цілям визначення постійного представництва, інтегративними елементами якого є такі складники: 1) *спеціальний суб'єкт, що діє в інтересах нерезидента*, – особа, яка на підставі договору або ж фактично утримує (зберігає) запаси (товари) нерезидента; 2) *приналежність товару* – такий товар повинен належати нерезиденту; 3) *рух товару* – із складу резидента повинна здійснюватися подальша поставка запасів (товарів) від імені нерезидента. Водночас дана норма містить виняток – не може розглядатися як постійне представництво діяльність резидентів, що виступають утримувачами складу тимчасового зберігання або митного складу.

Цей критерій, як і попередній, також характеризується не зовсім визначеною умовою, що стосується фактичної наявності повноважень і необхідності не просто мати повноваження, але й здійснювати їх реалізацію («мають і звичайно реалізують»). У межах відповідного критерію вся неоднозначність (оціночність) зводиться до фактичних повноважень на провадження діяльності в інтересах нерезидента. Відповідно, цей критерій є найменш оціночним. В інших аспектах аналізованого критерію все доволі зрозуміло.

Здійснена законодавцем спроба конкретизувати випадки, коли саме в особі є наявними фактичні повноваження діяти в інтересах нерезидента, також не вирізняється послідовністю. Такого роду підхід зумовлюється тим, що самі фактичні повноваження особи діяти в інтересах нерезидента пояснюються законодавцем через оціночні поняття. Це, у свою чергу, спричиняє ситуацію, за якої одні оціночні поняття (фактичні повноваження діяти в інтересах нерезидента) пояснюються за посередництва інших оціночних понять, що тільки підвищує міру правової невизначеності в податковому правозастосуванні.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Так, про наявність фактичних повноважень в особи здійснювати в інтересах, за рахунок та/або на користь нерезидента діяльність можуть свідчити, зокрема, проте не виключно, такі обставини (підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України):

– надання нерезидентом обов'язкових до виконання вказівок (у тому числі засобами електронного зв'язку або шляхом передачі електронних носіїв) та їх виконання особою;

– наявність в особи та використання нею електронної адреси корпоративної електронної пошти нерезидента та/або його пов'язаних осіб для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент уже уклав або в подальшому буде укладати договори чи інші правочини;

– реалізація особою права володіння або розпорядження запасами (товарами) чи іншими активами нерезидента в Україні або їх значною часткою на підставі відповідних вказівок нерезидента;

– наявність в особи приміщень, орендованих від власного імені для зберігання майна, придбаного за рахунок нерезидента або яке належить нерезиденту чи третім особам та підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента, або для інших цілей, визначених нерезидентом<sup>1</sup>.

Тут потрібно звернути увагу на той аспект, що перелік характеристик фактичних повноважень є невичерпним. Тобто суб'єкт правозастосування, зокрема контролюючий орган, на практиці може сам визначити обставини, які вказуватимуть на наявність в особи фактичних повноважень діяти від імені та в інтересах нерезидента. При цьому ціла низка нормативно формалізованих обставин є такими, що мають явний оціночний характер. Далі розглянемо окремі з них.

**А. Надання нерезидентом обов'язкових до виконання вказівок та їх виконання особою.** Відповідна обставина є двоскладною, адже її наявність зумовлюється двома елементами: 1) нерезидент надає обов'язкові до виконання вказівки; 2) особа виконує такі вказівки нерезидента. Тобто для того, щоб відповідна обставина була наявною, потрібно, щоб були реалізовані обидва елементи досліджуваного

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

юридичного складу. Отже, така обставина є наявною тоді, коли мають місце не тільки активні дії нерезидента (надання вказівок особі-резиденту), а й активна діяльність резидента – резидент виконує такі вказівки. Законодавець прямо вказує на конкретні форми надання нерезидентом вказівок: 1) засобами електронного зв'язку або 2) шляхом передачі електронних носіїв. При цьому залишається незрозумілим, як саме оформляється «обов'язковість» таких вказівок. Вона визначається, виходячи з фактичної виконуваності таких вказівок, чи із закріплення обов'язковості таких вказівок у договорі між нерезидентом і особою-резидентом? Відповідно, йдеться про формально-юридичну обов'язковість (обов'язковість, яка випливає з положень договору) або ж про фактичну обов'язковість (обов'язковість, яка випливає із системно повторюваної фактичної поведінки сторін). З нормативної конструкції досліджуваного положення однозначної відповіді не вбачається. За нормативістським підходом така обов'язковість, безумовно, повинна впливати з конкретного правочину – договору, що укладений між нерезидентом і особою-резидентом. Утім, хотілося б побачити таку визначеність на рівні законодавства або ж правозастосовчої практики контролюючих органів.

**Б. Використання електронної адреси корпоративної електронної пошти нерезидента.** Відповідна обставина характеризується підвищеною мірою оціночності формулювань. Фактично йдеться про ситуацію, коли особа-резидент використовує корпоративну пошту нерезидента для комунікації з таким нерезидентом та/або третіми особами, що є дійсними чи потенційними контрагентами відповідного нерезидента. Однак відповідна обставина містить цілу низку формулювань, що не характеризуються юридичною визначеністю. По-перше, на сьогодні відсутнє юридичне визначення поняття «корпоративна пошта», що певною мірою унеможлиблює однозначну формально-юридичну детермінацію такої пошти. По-друге, не зрозуміло до кінця, як саме повинні визначати належність певної пошти саме до нерезидента. Чи має доменне ім'я електронної пошти (позначення, що йде після «@») бути зареєстроване як об'єкт інтелектуальної власності, а права на такий об'єкт належати нерезиденту? Чи достатньою буде проста словесно-фонетична тотожність домен-

ного імені електронної пошти з найменуванням нерезидента? На ці всі питання поки що ані правозастосовча практика, ані судова практика відповіді не дають. Також є питання з приводу того, хто повинен використовувати таку електронну пошту – посадові особи та/або працівники такого резидента. Малоімовірно вбачається можливість установлення конкретного працівника особи-резидента, який використовував таку корпоративну електронну пошту. Для встановлення таких обставин контролюючим органам доведеться направляти відповідний запит за посередництвом використання механізмів обміну інформацією з уповноваженими органами держав, з якими в Україні є взаємні договірні зобов'язання із цих питань, щоб отримати відповідну інформацію від такого нерезидента та/або його потенційних (дійсних) контрагентів. З приводу відповідної ситуації є декілька принципових зауважень: 1) такий механізм навряд чи на практиці виявиться результативним; 2) це може завдати шкоди діловій репутації як нерезидента, так і посередника (особи-резидента). До того ж в аналізованому критерії говориться, що може йтися не лише про корпоративну пошту нерезидента, а й про використання корпоративної пошти його пов'язаних осіб. Це вже кругове використання оціночних категорій, оскільки пов'язаність осіб також часто може визначатися на основі фактичних обставин. На наше переконання, відповідний критерій (критерій використання корпоративної електронної пошти) є не зовсім послідовною адаптацією зарубіжних підходів. Його використання і справді може мати позитивний ефект, що, однак, не можливо без підготовки відповідного нормативного підґрунтя для його послідовного подальшого застосування.

Усі зазначені вище обставини наштовхують на цілком закономірний *висновок*: нормативні формулювання інституту постійних представництв не здатні повною мірою забезпечити визначеність податкового правозастосування.

Які-небудь роз'яснення контролюючого органу, які б проливали світло на специфіку правозастосування нових критеріїв постійних представництв, відсутні. Зі свого боку відсутність визначеності податкового правозастосування в аспекті постійних представництв негативно позначається на: 1) питаннях, пов'язаних з обліком по-

стійних представництв нерезидента; 2) притягненні до відповідальності суб'єктів, які порушили обов'язок із постановки на облік; 3) оподаткуванні доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України тощо. При цьому відсутність правової визначеності у відповідних питаннях стає проявом порушення принципу правової визначеності, який є одним з інтегративних складників принципу верховенства права<sup>1</sup>. Правова визначеність у сфері податкових відносин має неабияке значення в аспекті забезпечення їх послідовного розвитку. Її відсутність – це потенційні спори між контролюючим органом і платником податків. Там, де правова визначеність відсутня, однозначно повинен застосовуватися один з основоположних принципів податкового законодавства – презумпція правомірності рішень платника податків, яка отримує свою формалізацію в підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України. Відповідне вихідне презумптивне положення встановлює цілком зрозуміле правозастосовче правило: у разі коли норма ПК України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі вказаного Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного й того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та 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, рішення приймається на користь платника податків<sup>2</sup>. Фактично в аспекті нових формулювань критеріїв постійних представництв відповідне правило буде цілком застосовуваним на практиці, адже ціла низка оціночних понять і невизначених алгоритмів правозастосування призведе до закономірного звернення платників податків до наведеного презумптивного положення. Відповідно, нині пріоритетним завданням законодавця і контролюючих органів є привнесення правової

---

<sup>1</sup> Верховенство права : доп. № 512/2009, схвал. Венец. Комісією на 86-му пленар. засіданні (Венеція, 25–26 берез. 2011 р.). Страсбург, 4 квіт. 2011 р. CDL-AD(2011)003rev. *Council of Europe, Venice Commission* : website. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-ukr).

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

визначеності та нормативно-формалізаційне доопрацювання інституту постійних представництв.

Отже, критерії постійних представництв характеризуються комплексністю свого змісту та підходами до їх застосування, при цьому кожен із критеріїв постійних представництв формує самостійний юридичний склад. Відсутність правової визначеності в аспекті критеріїв постійного представництва не відповідає як публічним інтересам, так і приватному інтересу платника податків, проте тільки правозастосовча практика зможе пролити світло на усталені підходи до застосування досліджуваних норм податкового законодавства. Натомість міжнародно обумовлений характер відповідної проблематики в найкращому світлі показує нашу державу перед іноземними партнерами.

Цікавим є нормативно визначений підхід до оцінки провадження нерезидентом його господарської діяльності через **«посередника-резидента»**. Ідеться про посередника-резидента, який надає нерезиденту такі послуги:

- агентські;
- довірчі;
- комісійні;
- інші подібні посередницькі послуги.

Так, приписами підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлюється цілком чітке правило, що нерезидент не вважається таким, що має постійне представництво в Україні, у тих випадках, коли господарська діяльність такого нерезидента провадиться через посередника-резидента, який надає нерезиденту вищезазначені посередницькі послуги з продажу / придбання товарів, робіт та/або послуг в інтересах останнього, а сама посередницька діяльність такого нерезидента провадиться в рамках основної (звичайної) діяльності посередника резидента і на звичайних умовах<sup>1</sup>. Тобто для того, щоб посередник-резидент не міг трактуватися як постійне представництво нерезидента, повинні одночасно дотримуватися такі дві умови:

1) посередницькі послуги повинні надаватися в рамках основної (звичайної) діяльності резидента;

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

2) посередницькі послуги повинні надаватися на звичайних умовах.

Перед тим як перейти до безпосереднього розгляду кожної з вищокреслених умов, потрібно одразу наголосити на їхньому у підвищеній мірі оціночному характері, а це, зі свого боку, говорить про те, що досягнути абсолютної визначеності у їх правозастосуванні не вбачається за можливе.

**Умова основної (звичайної) діяльності резидента.** Ідеться про те, що резидент, який виконує посередницькі функції в інтересах нерезидента, повинен надавати такі послуги не тільки цьому одному нерезиденту. Така діяльність повинна провадитися також в інтересах інших суб'єктів господарювання, тобто йдеться про множинність контрагентів такого резидента-посередника. Крім цього, такі посередницькі послуги мають становити основу господарської діяльності відповідного резидента-посередника. Однак сказати однозначно, які саме фактори вплинуть на оцінку посередницької діяльності як основної (звичайної), на сьогодні не вбачається за можливе через відсутність усталеної правозастосовчої практики з цього питання.

**Посередницькі послуги на звичайних умовах.** Ідеться про те, що посередницькі послуги повинні надаватися нерезиденту на звичайних ринкових умовах. При цьому важливо, щоб у договірних конструкціях, які формалізуються в контрактах із нерезидентом, не фігурували положення нетипового характеру, що можуть вказувати на непаритетний характер господарської взаємодії нерезидента й резидента-посередника.

У положеннях податкового законодавства прямо зазначається, що якщо посередник-резидент діє виключно або майже виключно за рахунок, в інтересах та/або на користь одного або кількох осіб-нерезидентів, які є пов'язаними особами, такий посередник не може вважатися таким, що діє в рамках основної (звичайної) діяльності стосовно будь-якої з пов'язаних осіб-нерезидентів, та визнається постійним представництвом такого нерезидента в Україні або кожної особи-нерезидента, якщо такі нерезиденти є пов'язаними особами<sup>1</sup>. Іншими словами, про звичайну господарську діяльність не вбачається

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

ся за можливе говорити в тому випадку, якщо проваджувана резидентом діяльність має місце тільки в інтересах конкретного нерезидента чи пов'язаних із ним осіб. Таким чином, критерій множинності контрагентів відіграє неабияку роль у цілях регулювання інституту постійного представництва. Якщо резидент-посередник орієнтований виключно на конкретного контрагента-нерезидента, то з великою мірою ймовірності такий резидент-посередник, у цілях оподаткування, буде визнаний постійним представництвом нерезидента. При цьому умова множинності повинна розглядатися скоріше не просто у кількісному вимірі, а з точки зору якісного підходу. Такого роду підхід обґрунтовано тим, що навіть якщо в посередника-резидента буде низка контрагентів-нерезидентів, які, однак, будуть пов'язаними між собою особами, то в такому випадку вимоги множинності контрагентів, для цілей уникнення статусу постійного представництва, не будуть дотримані.

Отже, нерезидентам під час пошуку як потенційних контрагентів резидентів-посередників потрібно враховувати вимоги податкового законодавства України для уникнення ризиків, пов'язаних із можливим визнанням таких резидентів-посередників постійними представництвами відповідних нерезидентів. Для мінімізації таких ризиків нерезиденти повинні встановити відповідність проваджуваної таким резидентом-посередником діяльності критеріям основної (звичайної) посередницької діяльності. Характер основної (звичайної) діяльності може підтверджуватися множинністю контрагентів резидента-посередника, які при цьому повинні бути не пов'язаними між собою особами. Це, свого роду, – «план мінімум», який повинен бути реалізований нерезидентом у цілях мінімізації своїх ризиків в аспекті постійного представництва.

Важливим є також те, що положеннями податкового законодавства визначається низка обставин, за яких постійного представництва не буде. Так, постійним представництвом не є:

- використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації товарів чи виробів, що належать нерезиденту;
- зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації;

- зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством;
- утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збору інформації для нерезидента;
- направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу;
- утримання постійного місця діяльності з іншою метою<sup>1</sup>.

Відповідно, законодавець установив перелік обставин, які в жодному випадку не можуть розглядатися як такі, що вказують на наявність постійного представництва.

Розглянута нами нормативна інституціоналізація постійних представництв нерезидента є дуже важливою передумовою ідентифікації контрольованих операцій нерезидента з його постійним представництвом в Україні, на які поширюються вимоги трансфертного ціноутворення. Водночас розуміння природи господарської діяльності, яку проводить нерезидент в Україні, є важливою складовою алокації його прибутку на постійне представництво за принципом «витягнутої руки» за правилами трансфертного ціноутворення.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

### 3. ПРИНЦИП «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ» ЯК ОСНОВОПОЛОЖНА ВИМОГА ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

---

---

Трансфертне ціноутворення являє собою «інститут податкового права, що становить сукупність правил, які застосовуються до контрольованих господарських операцій між асоційованими підприємствами та спрямовані на встановлення обсягу оподаткованого прибутку відповідно до принципу “витягнутої руки”»<sup>1</sup>. За допомогою трансфертного ціноутворення встановлюються трансфертні ціни, найнижчі з економічно обґрунтованих внутрішніх цін, за якими можуть здійснюватися розрахунки між різними підрозділами єдиної компанії або між учасниками об’єднаної групи компаній<sup>2</sup>. Особливості правового регулювання трансфертного ціноутворення в міжнародному податковому праві та в окремих країнах мають велике значення для податкового планування. До того ж трансфертне ціноутворення необхідно розглядати в ширшому форматі як елемент фінансового і господарського планування, адже, крім податкових наслідків, правила формування трансфертних цін впливають на рівень рентабельності й фінансовий результат компанії, яка здійснює трансфертні операції з афілійованими структурами. Під час формування цін на свою продукцію чи послуги в господарських відносинах з афілійованими компаніями суб’єкт господарювання повинен проаналізувати відповідність його трансфертних цін рівню ринкових цін на аналогічні товари чи послуги, а також податкові наслідки цих операцій<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Смичок С. М. Трансфертне ціноутворення. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 554.

<sup>2</sup> Там само. С. 554–555.

<sup>3</sup> Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2020. С. 335.

Сьогодні, встановлюючи ціни на внутрішньофірмові угоди, більшість країн звертаються до Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) із трансфертного ціноутворення<sup>1</sup> та обов'язково до принципу «втягнутої руки». По суті принцип «втягнутої руки» означає, що операції між компаніями, які належать до однієї групи, повинні мати таку ж ціну та проводитися на тих самих умовах, що й аналогічні операції між непов'язаними сторонами. Таким чином, прибуток, одержаний кожною компанією в групі, повинен відображати відносну вартість, створену їх діяльністю.

Для розуміння функціонування принципу «втягнутої руки» необхідно дізнатися про історію виникнення цього принципу, його трансформацію та момент зайняття найважливішої позиції в трансфертному ціноутворенні.

У світовій практиці виробилося два підходи до виникнення та розвитку принципу «втягнутої руки» – американський та європейський. Американський підхід виникнення принципу вважається найпершим у світі та має величезне значення для розвитку принципу на європейському континенті. Виникнення принципу пов'язане з ухваленням у Сполучених Штатах Америки в 1917 р. Закону про доходи від війни (War Revenue Act<sup>2</sup>). Відповідні положення Закону передбачали необхідність *справедливого визначення інвестиційного капіталу або оподатковуваних доходів* компанії. На той момент відповідним службам були надані повноваження примушувати афілійовані компанії надавати консолідовану податкову звітність для розрахунку загальної суми податку компаній і подальшого його розподілу в разі, якщо це необхідно<sup>3</sup>.

Угоди між афілійованими особами не давали спокою Конгресу США, і, як результат, у 20-х рр. минулого століття повноваження Служ-

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Paris : OECD Publishing, 2017. 608 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>2</sup> Blakey R. G. The War Revenue Act of 1917. *The American Economic Review*. 2017. Vol. 7. P. 791–815. URL: <https://archive.org/details/jstor-1809436>.

<sup>3</sup> Avi-Yonah R. S. The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation. *Law & Economics Working Papers Archive: 2003–2009* / University of Michigan Law School. 2007. Art. 73. P. 3. URL: [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_archive/art73](https://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art73).

би внутрішнього доходу США щодо консолідованої перевірки бухгалтерської звітності афілійованих осіб було уточнено й закріплено в Законі про доходи (Revenue Act) для «ретельного розподілу виручки, прибутку, доходів, витрат і капіталу між такими афілійованими особами»<sup>1</sup>. Ці правила сформували принцип «витягнутої руки» в якості основного стандарту оцінки допустимості цін між афілійованими особами. У разі невідповідності цьому стандарту Служба внутрішнього доходу США мала право формально «перерозподілити» доходи між афілійованими особами для цілей розрахунку податку на прибуток так, як якщо б ціна в угодах устанавлювалася між незалежними особами. Однак на той момент законодавство не містило положень, які б устанавлювали методи визначення такого «перерозподілу» або чітко регулювали такий процес, тому цей стандарт не завжди працював.

Другий, або європейський, підхід до встановлення принципу «витягнутої руки» був сформований на теренах Європи приблизно в той самий час, тобто в першій половині ХХ ст. Принцип «витягнутої руки» був основним для коригування доходу акціонерів, які отримували підозріло великі доходи від дочірньої компанії, офіційно не позначені як дивіденди. Мажоритарні акціонери мали можливість отримувати вигоду в результаті свого «особливого становища», наприклад, приймати рішення від імені підконтрольної компанії про надання фінансової допомоги. Коригування доходу акціонерів у цих випадках означало, що з метою оподаткування така вигода буде розглядатись як дивіденди – так звані «конструктивні дивіденди», або «приховані розподіли прибутку», які не враховуються компанією, що їх отримала. Такий підхід був прийнятий у національному законодавстві багатьох континентальних європейських країн<sup>2</sup>.

Слід відмітити, що обидва підходи (американський і європейський) принципу «витягнутої руки» ґрунтуються на концепції рівного ставлення. Зокрема, за американського підходу афілійовані особи поставлені в рівне становище з незалежними особами, що нейтралі-

<sup>1</sup> The Central Boards of Revenue Act, 1963. *India Code* : digital repository. URL: [https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/1500?sam\\_handle=123456789/1362](https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/1500?sam_handle=123456789/1362).

<sup>2</sup> Numaekers H. An Introduction to Transfer Pricing: The American Versus the European Approach / IBFD. 15 January 1995. P. 3–4. URL: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34228/S9500513\\_en.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34228/S9500513_en.pdf).

зує привілеї афілійованих, а за європейського підходу мажоритарні акціонери, здатні приймати рішення від імені підконтрольної компанії, займають таку ж позицію, що й інші акціонери.

На міжнародній арені принцип «втягнутої руки» спочатку був сформульований у перших звітах Ліги Націй у 1933 р.<sup>1</sup>, у Конвенції Ліги Націй про розподіл прибутку і майна міжнародних компаній (League of Nations draft Convention on the Allocation of Profits and Property of International Enterprises)<sup>2</sup> у 1936 р., у ст. VII Мексиканської Конвенції 1943 р. (VII of the Protocols of the 1943 Mexico Draft)<sup>3</sup> та Лондонській Конвенції в редакції 1946 р. (London Draft, 1946)<sup>4</sup>.

У звітах Ліги Націй (1933 р.)<sup>5</sup> була закріплена спеціальна стаття для оподаткування дочірніх компаній (афілійованих підприємств), основний принцип цієї статті став принципом «втягнутої руки». У цьому контексті Мітчелл Б. Керролл зазначав, що юридичні операції між материнською компанією та дочірньою компанією повинні здійснюватися так само, як подібні операції між незалежними юридичними особами<sup>6</sup>. Щодо податкового режиму постійних представництв Керролл також посилався на принцип «втягнутої руки»: «Основний принцип установлений таким, що з метою оподаткування до постійних представництв слід ставитися так само, як і до неза-

---

<sup>1</sup> League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Fourth Session of the Committee. Official No.: C 399. M. 204. 1933. II.A. Geneva, June 26th, 1933. URL: [https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-399-M-204-1933-II-A\\_EN.pdf](https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-399-M-204-1933-II-A_EN.pdf).

<sup>2</sup> Tax Policy Challenges in the 21st Century: Schriftenreihe IStR, Band 86. P. 302. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=wYCKBgAAQBAJ&pg=PA302&lpg=PA302&dq=League+of+Nations+draft>.

<sup>3</sup> Special Features of the UN Model Convention: Schriftenreihe IStR, Band 117. P. 160. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=rTWyDwAAQBAJ&pg=PA160&dq=VII+of+the+Protocols+of+the+1943>.

<sup>4</sup> Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles / Maastricht University. 27 September 2013. P. 12. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/dwarkasing-maastricht-university.pdf>.

<sup>5</sup> Там само. P. 3.

<sup>6</sup> Цит. за: Picciotto S. International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation. Cambridge University Press, 2013. XIII, 391 p. URL: <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Picciotto%201992%20International%20Business%20Taxation.pdf>.

лежних підприємств, що працюють у рамках тих самих або подібних підприємств, з наслідками того, що оподатковуваний дохід таких установ має оцінюватися на основі їх окремих рахунків»<sup>1</sup>. За своїм змістом ці положення були ідентичні ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР 1963 р.<sup>2</sup>, п. 1 ст. 9 чинних модельних (типових) конвенцій ОЕСР<sup>3</sup> і ООН<sup>4</sup>, які є в цілому тотожними.

Отже, підсумовуючи аналіз обох підходів, зазначимо, що перша половина ХХ ст. зародила та закріпила як на національному, так і на міжнародному рівнях принцип «витягнутої руки», який став основоположним стандартом коригування податкової бази в угодах між афілійованими особами, які застосовували трансфертне ціноутворення з метою зниження свого загального податкового навантаження.

Другим етапом розвитку принципу «витягнутої руки» стала друга половина ХХ ст., яка була не менш значущою. Насамперед потрібно проаналізувати законодавчі зміни в американському підході щодо принципу, оскільки вони лишили свій відбиток на законодавчих актах Європи.

Так, у зв'язку зі збільшенням компаній значно виріс попит на ресурси, які необхідні для провадження господарської діяльності. Люди, товари, технології та інші необхідні ресурси безперешкодно почали переміщатися між країнами, що привернуло велику увагу до питання трансфертного ціноутворення, особливо, знов-таки, з боку Уряду США. Саме Уряд США виявив неабияке непокоєння у зв'язку зі зменшенням американськими компаніями своїх податкових зобов'язань на території США через використання іноземних юридичних осіб. Це призвело до того, що у 1968 р. були опубліковані так звані Правила податкового контролю трансфертного ціноутворення. Ці Правила підтвердили та укріпили принцип «витягнутої

---

<sup>1</sup> Цит. за: Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles / Maastricht University. P. 2.

<sup>2</sup> OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. 1963. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264073241-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en).

<sup>3</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version).

<sup>4</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017.

руки» в якості основи для аналізу й оцінки ринковості трансфертного ціноутворення та коригувань прибутку між афілійованими особами<sup>1</sup>. Саме цими правилами вперше були встановлені методи ціноутворення, які застосовували для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки». Це були три методи, а саме метод порівнянних ринкових цін, метод ціни наступної реалізації та витратний метод, який використовується в трансфертному ціноутворенні дотепер. Слід зауважити, що в національному законодавстві США було також передбачено й застосування «інших методів», які не були деталізовані.

Правила 1968 р. були першими всеосяжними керівними принципами, установленими Сполученими Штатами на законодавчому рівні (серед інших держав світу), і вони значною мірою визначили практику США у сфері трансфертного ціноутворення до початку 1990-х рр. На початку 90-х рр. XX ст. США зіткнулися з бюджетними проблемами. Уряд США однією з причин таких проблем вважав те, що транснаціональні корпорації не сплачували справедливу долю податків на території США в результаті переміщення доходів в іноземні держави. У результаті розпочалася бурхлива законодавча діяльність у сфері трансфертного ціноутворення. Закон про іноземний податковий капітал<sup>2</sup>, введений у дію в 1990 р., уперше запровадив штрафи за неповну оплату податку (Accuracy Related Penalty) і орієнтований на перерахування доходів і витрат у відповідності до Закону про доходи<sup>3</sup>.

З 1990 по 1994 р. уряд США шукав альтернативні способи вирішення питань трансфертного ціноутворення, щоб уникнути трудомістких і витратних спорів. Так, у 1994 р. Служба внутрішнього доходу США випустила фінальну версію ст. 482 Закону про доходи,

---

<sup>1</sup> King E. *Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice*. New York, etc. : Kluwer Academic Publishers, 1994. P. 18–37. DOI: <https://doi.org/10.1007/b101823>.

<sup>2</sup> The Foreign Tax Equity Act of 1990. URL: <https://www.congress.gov/bill/101st-congress/house-bill/4308>.

<sup>3</sup> The Revenue Act of 1962. Washington : U.S. Government Printing Office, 1962. 11 p. URL: <https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/87PrtRevwm.pdf>.

яка стала кульмінацією восьмирічного процесу податкової реформи, що розпочався в 1986 р. із Закону про податкову реформу<sup>1</sup>. Вона істотно пом'якшила і обмежила вплив методів, що ґрунтуються на аналізі прибутку, порівняно з попередньою редакцією 1992 р. Було ще раз підтверджено принцип «витагнутої руки», розширено діапазон методів ціноутворення, встановлено підхід «вибору найбільш сприятливого методу», підхід до фактів і обставин, що спирається на функціональний аналіз платника податків (тобто облік виконуваних компанією функцій, прийнятих ризиків і використовуваних активів у кожній конкретній угоді) і використання «найкращої» доступної інформації.

Другий етап європейського розвитку принципу, його вивчення та деталізації почався з розвитком нормативної бази США, особливо після ухвалення Правил у 1968 р.<sup>2</sup> Ці Правила змусили ОЕСР детально вивчити питання трансфертного ціноутворення. За результатами дослідження в 1979 р. було опубліковано Доповідь ОЕСР<sup>3</sup>, що містить рекомендації державам – учасникам ОЕСР і міжнародних організацій щодо трансфертного ціноутворення.

Ці принципи були багато в чому спиралися на Правила США 1968 р.<sup>4</sup>, Доповідь ОЕСР відбивала схожий із регулюванням США підхід до використання «інших методів» ціноутворення<sup>5</sup>. Як і США, ОЕСР віддавала пріоритет методу порівнянних ринкових цін, який найкраще описує принцип «витагнутої руки». У той час як США визнали в Правилах можливість використання «інших методів», ОЕСР пішла іншим шляхом. Вона вирішила додати й детально описати «четвертий метод». Цей метод ґрунтується на аналізі та розподілі

---

<sup>1</sup> Hamaekers H. An Introduction to Transfer Pricing: The American Versus the European Approach / IBFD. P. 13.

<sup>2</sup> King E. Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice. XVIII, 284 p.

<sup>3</sup> Transfer Pricing and Multinational Enterprises : report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris : OECD, 1979. 100 p.

<sup>4</sup> King E. Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice.

<sup>5</sup> Transfer Pricing and Multinational Enterprises : report of the OECD Committee on Fiscal Affairs.

прибутку і складається з 1) методу порівняння показників рентабельності афілійованої особи з показниками рентабельності третіх осіб, що займаються аналогічною діяльністю, і 2) методу поділу загального прибутку афілійованих осіб в угоді між ними на економічній основі, що відображає їх внесок в отриманий прибуток і відповідний йому ринковий рівень прибутку.

У 1995 р. ці положення було закріплено в Настановах ОЕСР із трансфертного ціноутворення<sup>1</sup>. Так, стаття 9 ОЕСР передбачає: якщо між двома асоційованими підприємствами в їх комерційних та фінансових взаємовідносинах створюються або накладаються умови, які відрізняються від тих, які були б установлені між незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який, коли б не ці умови, був нарахований одному з підприємств, але в силу цих умов не нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і обкладатися відповідним податком. Намагаючись скоригувати прибуток із посиланням на умови, які були б досягнуті між незалежними підприємствами в порівнянних угодах і порівнянних обставинах (тобто в «порівнянних неконтрольованих угодах»), принцип ринкової незалежності відповідає підходу, коли члени групи багатонаціональних компаній розглядаються як окремі об'єкти, а не як невід'ємні частини єдиного бізнесу. Оскільки підхід, що ґрунтується на роздільній організації, розглядає учасників групи багатонаціональних товариств, ніби вони б були незалежними організаціями, увага зосереджується на характері операцій між цими учасниками і на тому, чи відрізняються їхні умови від умов, які можуть бути отримані в порівнянних неконтрольованих угодах. Такий аналіз контрольованих і неконтрольованих транзакцій, званий «аналізом порівнянності», лежить в основі застосування принципу «втягнутої руки»<sup>2</sup>.

Таким чином, у керівних принципах трансфертного ціноутворення 1995 р.<sup>3</sup> був підтверджений принцип «втягнутої руки» як пере-

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines (1995). URL: [https://tpguidelines.com/oecd-transfer-pricing-guidelines-1995/?tx\\_category=tpg1995-chapter-i-the-arms-length-principle](https://tpguidelines.com/oecd-transfer-pricing-guidelines-1995/?tx_category=tpg1995-chapter-i-the-arms-length-principle).

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

важний механізм розподілу прибутку і викладено методи визначення відповідної трансфертної ціни. У цих положеннях як найкращий було визначено метод порівнянних неконтрольованих цін, а також перераховано інші можливі методи визначення ринкової ціни.

Третім періодом розвитку принципу «витягнутої руки» є період, який почався з 2000-х рр. і триває дотепер. 2006 рік можна вважати видатним у сенсі розвитку інституту трансфертного ціноутворення на території Європи. Окрім розширеної законодавчої активності багатьох країн, що вводили цей інститут у свої правові системи, він розвивався і на міжнародному рівні в межах Європейського Союзу та ОЕСР.

Так, у 2006 р. Радою Європейського Союзу був прийнятий Кодекс поведінки щодо документації з трансфертного ціноутворення для афілійованих осіб у Європейському Союзі<sup>1</sup>. На думку Піма Фрися і Себастьяна Гоннета<sup>2</sup>, це революційний крок: «Кодекс поведінки створює платформу, яка дозволяє мультинаціональним корпораціям, які здійснюють операції в Європі, складати єдину загальноєвропейську документацію з трансфертного ціноутворення замість окремих документацій для кожної країни. Цей підхід був прийнятий з метою досягнення більшої прозорості та узгодженості, а також для зниження витрат мультинаціональних корпорацій»<sup>3</sup>.

З прийняттям Кодексу поведінки ОЕСР у цьому ж році видає для обговорення проекти поправок до Настанов ОЕСР щодо методів, які ґрунтуються на аналізі та розподілі прибутку, а також питань сумісності. Обговорення поправок завершилось ухваленням змін до Настанов у 2010 р.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). *Official Journal of European Union*. 2006. C176/1 – C176/7. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728(01)).

<sup>2</sup> Fris P., Gonnet S. A European View on Transfer Pricing After Glaxo. *Tax Planning International. Transfer Pricing*. 2006. No 11. 8 p. URL: [https://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_TP\\_after\\_Glaxo\\_TP1536.pdf](https://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf).

<sup>3</sup> Там само. Р. 2.

<sup>4</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2010. Paris : OECD Publishing, 2010. 372 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

Зауважимо, що 2006 рік запам'ятався не тільки законодавчими змінами, а й гучними судовими справами, які створили небувалий прецедент у Європі. Це була судова справа між GlaxoSmithKline і Службою внутрішнього доходу США<sup>1</sup>, за результатами якої компанія сплатила 3,1 мільярда доларів США з огляду на донарахування у зв'язку з трансфертним ціноутворенням. У справі був проаналізований період з 1989 по 1996 р., під час якого американська компанія групи GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc. здійснювала продаж лікарських засобів на території США, які були розроблені і запатентовані компанією групи, що знаходилася у Великобританії, GlaxoSmithKline Plc. На думку Служби внутрішнього доходу США, GlaxoSmithKline Holdings не мала право враховувати витрати на роялті, що сплачуються на адресу GlaxoSmithKline Plc за право продажу лікарських засобів, оскільки сама була правовласником товарних знаків та інших нематеріальних активів щодо проданих лікарських засобів. Виплата роялті на адресу GlaxoSmithKline Plc означала безоплатну передачу прав на товарні знаки та інші нематеріальні активи. Для визначення ринкового рівня роялті Служба внутрішнього доходу США використовувала метод розподілу прибутку. У підсумку справа стала найбільшим податковим спором у сфері трансфертного ціноутворення в історії США<sup>2</sup>.

Продовжуючи історію розвитку принципу, 2013 рік може вважатися особливим з огляду на фокусування діяльності ОЕСР на питаннях трансфертного ціноутворення. Так, у липні 2013 р. був опублікований, а у вересні, на засіданні саміту Великої двадцятки (G20) було схвалено звіт ОЕСР по BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)<sup>3</sup>, а потім і План дій BEPS<sup>4</sup>, у якому ОЕСР позначила напрями діяльності на

---

<sup>1</sup> GlaxoSmithKline to Plead Guilty and Pay \$3 Billion to Resolve Fraud Allegations and Failure to Report Safety Data. *The United States Department of Justice* : official website. July 2, 2012. URL: <https://www.justice.gov/opa/pr/glaxosmithkline-plead-guilty-and-pay-3-billion-resolve-fraud-allegations-and-failure-report>.

<sup>2</sup> Fris P., Gonnet S. A European View on Transfer Pricing after Glaxo. P. 8.

<sup>3</sup> Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version). Paris : OECD Publishing, 2013. 109 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264201262-ru>.

<sup>4</sup> BEPS Actions / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

2014–2016 рр., у тому числі у сфері трансфертного ціноутворення (завдання 8–10<sup>1</sup> і 13<sup>2</sup> Плану дій BEPS).

Роботу в рамках завдань 8–10<sup>3</sup> спрямовано вдосконалення правил трансфертного ціноутворення. Завдання 8–10 Плану дій BEPS містять вказівки з визначення результатів трансфертного ціноутворення відповідно до фактичної поведінки пов'язаних сторін у контексті договірних умов угоди. Ці та інші зміни зменшують стимул для багатонаціональних товариств переводити прибуток у підставні компанії з невеликою кількістю співробітників, якщо вони взагалі є, і з невеликою економічною діяльністю або без неї, які прагнуть скористатися юрисдикціями з низьким або нульовим оподаткуванням. У цьому плані були переглянуті керівні принципи з трансфертного ціноутворення, що стосуються ситуації, коли багатий на капітал член групи просто надає активи, такі як фінансування, для використання операційною компанією, але виконує лише обмежену діяльність. Якщо багатий на капітал учасник фактично не контролює фінансові ризики, пов'язані з його фінансуванням, то він буде мати право на отримання прибутку не більше, ніж безризикового, або меншого, якщо, наприклад, угода не є комерційно раціональною і, отже, застосовуються вказівки про невизнання<sup>4</sup>.

У червні 2018 р. в рамках завдання 8 Плану дій BEPS ОЕСР випустила додатковий гід для податкових органів щодо застосування підходу до малоприбуткових нематеріальних активів (HTVI)<sup>5</sup>. Цей документ спрямований на досягнення загального розуміння і практики серед податкових органів щодо того, як застосовувати коригуван-

---

<sup>1</sup> Action 8-10 Transfer Pricing. *BEPS Actions* / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/>.

<sup>2</sup> Action 13 Country-by-Country Reporting. *BEPS Actions* / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.

<sup>3</sup> Action 8-10 Transfer Pricing.

<sup>4</sup> Там само.

<sup>5</sup> Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, BEPS Actions 8 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD, 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>.

ня в результаті застосування підходу НТВІ з метою поліпшення послідовності дій і зниження ризику економічного подвійного оподаткування. Зокрема він:

- містить принципи, які повинні лежати в основі застосування підходу НТВІ податковими адміністраціями;
- надає низку прикладів, що пояснюють застосування підходу НТВІ в різних сценаріях;
- розглядає взаємодію між підходом НТВІ і доступом до процедури взаємного узгодження<sup>1</sup>.

Останні зміни відбулися в лютому 2020 р. Так, відповідно до завдань 4, 8–10 Плану дій BEPS ОЕСР випустила окрему Настанову<sup>2</sup>, що має сприяти однаковості в інтерпретації принципу «втягнутої руки» й допоможе уникнути суперечок із трансфертного ціноутворення та подвійного оподаткування.

9 жовтня 2019 р. Секретаріат ОЕСР видав документ під назвою «Pillar 1 Unified Approach»<sup>3</sup>, який може кардинально змінити міжнародний режим оподаткування. Новим підходом передбачено доповнення принципу «втягнутої руки» новими стандартизованими заходами, а саме:

- механізмом розподілу частини прибутку (збитку) всієї групи між країнами, у яких розташовані безпосередньо споживачі (незалежно від фізичного розташування самої компанії). Розподіл здійснюватиметься за допомогою розрахунку із застосуванням формули;
- встановленням фіксованого відсотку доходу, який буде розподілятися залежно від виконання «рутинних» функцій (маркетинг, дистрибуція тощо);

---

<sup>1</sup> Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, BEPS Actions 8 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

<sup>2</sup> Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions : Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD, 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>.

<sup>3</sup> Public consultation document Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One / OECD. 9 October 2019 – 12 November 2019. S. 1., s. a. 18 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.

– можливістю збільшити доходи в тій країні, де компанія виконує більш складні функції, з урахуванням передбачених можливостей поточної системи трансфертного ціноутворення<sup>1</sup>.

Таким чином, на сучасному історичному етапі триває активна робота ОЕСР з удосконалення рекомендацій щодо правил податкового контролю трансфертного ціноутворення як на національному, так і на міжнародному рівнях. Метою такої роботи є підвищення прозорості відносин у групі компаній для ефективного податкового адміністрування, посилення визначення фактичних обставин здійснення угоди для цілей трансфертного ціноутворення. Вона покликана забезпечити відповідність рекомендацій змінам у діловому середовищі, викликаним глобалізацією підприємницької діяльності, можливістю ведення бізнесу через інтернет і зростанням значення нематеріальних активів як чинника вартості товарів, робіт і послуг.

Нині принцип «витагнутої руки» полягає в тому, що якщо між двома підприємствами в їх комерційних і фінансових взаємовідносинах установлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, то будь-який прибуток, який міг би бути нарахований одному з підприємств, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і, відповідно, оподатковуватися. Відповідно до цього принципу оподаткуванню підлягає прибуток, сформований на основі вільної ціни, яка була б установлена незалежними контрагентами, які здійснюють таку ж або аналогічну угоду в таких самих або аналогічних умовах, іншими словами, ціни «на відстані «витагнутої руки»».

З розвитком принципу органи влади виділяли і його негативний бік. Тож, незважаючи на те, що принцип «витагнутої руки» є основоположним принципом трансфертного ціноутворення, необхідно відзначити його як позитивні, так і негативні сторони. Зокрема, принцип «витагнутої руки» має такі позитивні якості, зазначені в Наста-

---

<sup>1</sup> Приймак І. І., Кміть В. М., Грицишин Ю. В. Проблеми узгодження митної вартості товарів та трансфертної ціни у зовнішньоекономічних контрольованих операціях підприємств України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2019. Вип. 15, т. 1. С. 20. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.1.15.15-27>.

новах ОЕСР<sup>1</sup>, на підставі чого даний принцип був імплементований більшістю країн світу як на рівні національного законодавства, так і в міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування:

1) принцип базується на створенні рівного податкового режиму як для афілійованих, так і для незалежних компаній, чим забезпечується справедливість оподаткування, рівність умов господарювання<sup>2</sup>;

2) цей принцип має універсальний характер, тобто його можна використовувати в переважній більшості випадків до різних видів угод платників податків якщо не безпосередньо, то за допомогою аналізу різних показників рентабельності<sup>3</sup>.

Водночас принцип «втягнутої руки» має певні недоліки як для податкових органів, так і для самих платників податків. Наприклад, американська професорка Лоррейн Еден пропонує поділити всі зауваження стосовно даного принципу на два основні коментарі<sup>4</sup>:

1. «Зловживання трансферним ціноутворенням» або «маніпулювання трансферним ціноутворенням» (*Abusive Transfer Pricing*). При використанні принципу «втягнутої руки» групи компаній мають можливість використовувати трансфертне ціноутворення для мінімізації корпоративних податків на прибуток. У результаті велика частина прибутку груп компаній не підпадає під оподаткування. Яскравим прикладом є компанії «Starbucks». Так, за даними Тома Бергін<sup>5</sup>, незважаючи на те, що компанія володіє майже третиною народного ринку кав'ярень, вона заплатила корпоративний податок у Великобританії тільки один раз протягом 15 попередніх (із 2012) років, декларуючи збитки від своєї діяльності. При цьому представники компанії на публічних виступах говорили про прибутковість бізнесу

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

<sup>2</sup> Там само. Р. 36. Para. 1.8.

<sup>3</sup> Там само. Para. 1.9.

<sup>4</sup> Eden L. The Arm's Length Standard: Making It Work in a 21st-Century World of Multinationals and Nation States. *Global Tax Fairness* / Eds.: T. Pogge, K. Mehta. Oxford, England : Oxford University Press, 2016. Р. 1–13. DOI: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198725343.003.0007>.

<sup>5</sup> Bergin T. Starbucks slips the UK tax hook / REUTERS. London, October 15, 2012. 6 p. URL: <http://graphics.thomsonreuters.com/12/10/Starbucks.pdf>.

Starbucks у Великобританії і про те, що він повинен бути використаний як приклад для ведення бізнесу в США. Як заявляє Карл Левін, голова підкомітету з розслідувань Сенату США, американські компанії захищають мільярди прибутку від податкових органів за допомогою того, що передають свою інтелектуальну власність компаніям – резидентам податкових гаваней і виплачують їм роялті. Так, компанія «Starbucks» сплачує роялті нідерландській компанії «Starbucks Coffee EMEA B. V.», напрямок руху яких потім простежити неможливо. Крім того, частина прибутку Starbucks, отриманого у Великобританії, розподіляється на Нідерланди та Швейцарію (як країни, у яких здійснюються функції закупівлі та обсмажування кави), а також іде в інші країни у вигляді відсотків за позиками (витрати у вигляді відсотків за позиками можуть враховуватися у витратах із податку на прибуток у країні резидентства боржника, але можуть не враховуватися як доходи в країні резидентства кредитора). При цьому компанія дотримується принципу «витягнутої руки», не перевищуючи ринкового рівня кожної зі своїх витрат. Подібні претензії виникали і щодо світових компаній, таких як «Google», «Amazon» та «Apple»<sup>1</sup>.

2. Другим недоліком слід вважати недостатність порівняльних даних. Професорка Еден так описує цей недолік: «Щоб знайти зіставні дані, я ставлю запитання: “Що б зробили незалежні особи?”. Відповідь на це питання є складною як із практичної, так і з теоретичної точки зору»<sup>2</sup>.

Так, багато авторів стверджують, що групи компаній мають особливу інтегровану природу і не завжди можуть порівнюватися з незалежними, а принцип «витягнутої руки» «ігнорує вигоду від економії на масштабах, синергії». Іншими словами, у групі компаній функції наукової діяльності, виробництва, продажу, консультаційних послуг та ін. розподілено між її учасниками, що не може порівнюватися із провадженням такої діяльності незалежними компаніями. Спеціалізація на якомусь конкретному виді діяльності, орієнтуючись виключно на цілі даної групи і враховуючи її специфіку, дозволяє

---

<sup>1</sup> Eden L. The Arm's Length Standard: Making It Work in a 21st-Century World of Multinationals and Nation States.

<sup>2</sup> Там само.

зеконотити витрати групи компаній, що автоматично робить групу непорівнянною з групою компаній, що є незалежними, які не мають подібних переваг і змушені закуповувати товари, роботи, послуги та інтелектуальні права на ринку. Із цього погляду дане зауваження може спричинити виникнення сумнівів, оскільки будь-яка компанія певним чином спеціалізується на цій або іншій діяльності й отримує вигоду. Тобто відмінність між незалежними компаніями і компаніями, що входять до групи, із цієї точки зору полягає в заглибленості цієї спеціалізації і, відповідно, рівні синергії, яка досягається.

З практичної точки зору, вказано в Настановах ОЕСР<sup>1</sup>, складно знайти зіставні дані, наприклад, коли предметом угод є унікальні активи. Учасники групи компаній укладають такі угоди, які б не уклали незалежні особи (наприклад, із надання послуг галузевого технічного консалтингу). Часто метою таких угод є не ухилення від податків, а комерційні умови діяльності, з якими незалежні особи не стикаються. Крім того, застосування принципу «втягнутої руки» в більшості випадків вимагає значного обсягу інформації, а також значних адміністративних витрат на пошук такої інформації про угоди для аналізу порівнянності. Нестача або відсутність необхідної інформації про порівнянні угоди, відмова в наданні інформації незалежними особами у зв'язку з наявністю правових норм про захист конфіденційної інформації (комерційної таємниці) ускладнюють його застосування.

В Україні перші кроки на шляху формування термінологічної бази з трансфертного ціноутворення пов'язані з Декретом КМУ 1992 р. «Про податок на прибуток підприємств і організацій»<sup>2</sup>, у якому було зазначено, що підприємствам, які здійснювали реалізацію продукції (робіт, послуг) за цінами нижче собівартості або нижче ціни придбаних товарів, виручка від їх реалізації для цілей оподаткування визначалася розрахунково, виходячи з ціни реалі-

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

<sup>2</sup> Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 10. Ст. 76.

зації аналогічної продукції (робіт, послуг), але не нижче собівартості її виробництва або ціни придбання. Фактично, хоча це й не було чітко закріплено, така норма містила ознаки принципу «втягнутої руки».

Отже, на початку 90-х рр. минулого століття існували та діяли такі правила:

- 1) порядок розрахунку ринкової ціни був відсутній;
- 2) ринкова ціна застосовувалася для цілей оподаткування тільки в разі зниження ціни продукції до рівня нижче фактичної собівартості товару (робіт, послуг).

Потрібно підкреслити, що до ПК України в нормативно-правових актах, що регулювали податкову систему, не існувало визначення «трансфертне ціноутворення», але елементи правового регулювання трансфертного ціноутворення з'явилися ще в 1995 р. Зокрема, широко застосовувалося поняття «звичайна ціна» (Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» 1994 р.<sup>1</sup>), було започатковано виокремлення методів для її визначення та порядок застосування. Так, звичайною вважалася ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважалася, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін. Значення терміна «звичайна ціна» з плином часу не зазнало змін. Звичайна ціна застосовувалася в разі здійснення платником податків бартерних операцій, операцій із пов'язаними особами, операцій із платниками податків, що використовували спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або неплатниками цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності<sup>2</sup>.

Цікавим є те, що вже на першому етапі Україна не лише встановила п'ять методів визначення звичайної ціни, а й надала їм певні назви, що повністю відповідатимуть назвам методів контролю за трансфертним ціноутворенням, які будуть запроваджені пізніше. Це метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу,

---

<sup>1</sup> Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 №334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. №4. Ст. 28.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

метод «витрати плюс», метод чистого прибутку й метод розподіленого прибутку<sup>1</sup>.

Другим етапом запровадження трансфертного ціноутворення слід вважати зміни, які відбулися 1 вересня 2013 р. у зв'язку з набранням чинності законом України № 408-VII і внесенням змін до ПК України<sup>2</sup>. Зокрема, уперше в податковому законодавстві України було введено поняття трансфертного ціноутворення, визначено його принципи та перелік контрольованих операцій. Так, у п. 39.1 ст. 39 ПК України зазначено, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами<sup>3</sup>. Тобто фактично податкове законодавство відобразило принцип «втягнутої руки».

Третій етап розвитку принципу «втягнутої руки» на території України відбувся 1 січня 2015 р. із набранням чинності законом України № 72-VIII<sup>4</sup>, який виклав ст. 39 ПК України по-новому. Так, пункт 39.1 статті отримав назву «Принцип “втягнутої руки”». У зазначеному пункті, зокрема, встановлено: «39.1.1. Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу “втягнутої руки”. 39.1.2. Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу “втягнутої руки”, якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. 39.1.3. Якщо умови в одній чи більше

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. *Голос України*. 2013. № 145.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>4</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII. *Урядовий кур'єр*. 2015. № 15.

контрольованих операціях не відповідають принципу «витагнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку. 39.1.4. Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств»<sup>1</sup>. Таким чином, у національне законодавство імплементовано основний світовий стандарт для трансфертного ціноутворення – принцип «витагнутої руки» – та встановлено обов’язок для платника, який бере участь у контрольованій операції, визначати обсяг свого прибутку відповідно до цього принципу.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

## 4. МЕТОДИ ВСТАНОВЛЕННЯ ВІДПОВІДНОСТІ УМОВ КОНТРОЛЬОВАНОЇ ОПЕРАЦІЇ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»

---

Податковим кодексом України в п. 39.3 ст. 39 передбачено п'ять методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку. Саме такі методи рекомендовані ОЕСР<sup>1</sup> та імплементовно в національне законодавство. Ці методи експерти поділяють на дві групи: традиційні, що основані на аналізі ціни (порівняльної неконтрольованої ціни – «comparable uncontrolled price method» (CUP); ціни перепродажу – «resale price method» (Resale price); «витрати плюс» – «cost plus method» (Cost plus)), і методи, підґрунтям яких є аналіз розподілу прибутку (чистого прибутку – «transactional net margin method» (TNMM); розподілення прибутку – «transactional profit split method» (Profit split)). При цьому використання перших трьох методів, які є традиційними, вважається найефективнішим при здійсненні операцій із матеріальними об'єктами. Водночас якщо в контрольованих операціях об'єкт є нематеріальним або стороною надаються унікальні умови, то застосування цих методів буде недоцільним.

Кожен із перерахованих методів має власні особливості й обмеження (наприклад: відсутність ключових характеристик товарів у загальнодоступних джерелах, недосконалість баз даних фінансової інформації, наявність відмінностей в облікових політиках співставних компаній тощо). Тож вони мають бути належним чином оцінені з метою недопущення хибного використання відповідного методу і, як наслідок, неправильної сплати податку на прибуток підприємств, що є значним ризиком як підприємства – резидента

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

України, так і всієї групи загалом<sup>1</sup>. Водночас помилкове обрання платником податків методу трансфертного ціноутворення не вказує автоматично про правильність коригування контролюючим органом зобов'язань за наслідками вказаних господарських операцій і взагалі про можливість застосування контролюючим органом у даному випадку іншого методу. Саме такий висновок міститься в п. 54 постанови Верховного Суду від 11 серпня 2021 р. у справі № 826/14873/17<sup>2</sup>.

Використання кожного з методів залежить від певних критеріїв, які закріплено підп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 ПК України<sup>3</sup>. Так, відповідність умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів і обставин здійснення контрольованої операції. Визначення найбільшої доцільності методу трансфертного ціноутворення платником базується на трьох аспектах:

1) проведення функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків);

2) наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення;

3) ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

Показовою в цьому сенсі є вже згадана постанова Верховного Суду від 11 серпня 2021 р., у якій Суд вказав на помилки контролюючого органу та судів першої та другої інстанцій при визначенні методу встановлення відповідності умов контрольованої операції

---

<sup>1</sup> Калініченко З. Д. Особливості використання форм документального забезпечення трансфертного ціноутворення. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. 28. С. 343. <http://er.dduvs.in.ua/bitstream/123456789/4274/1/2.pdf>.

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 11.08.2021, справа № 826/14873/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98987798>.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

принципу «втягнутої руки» та наголосив, що під час вибору методу, що використовується для визначення ціни в контрольованій операції, повинні враховуватися повнота і достовірність вихідних даних, а також обґрунтованість коригування, що здійснюється з метою забезпечення зіставності умов проведення контрольованої та зіставних операцій<sup>1</sup>. Отже, ці чинники мають розглядатися сукупно, без надання превалюючого значення будь-якому. Розглянемо їх.

*Функціональний аналіз* здійснюється одночасно з вивченням діяльності підприємства та групи компаній, до якої воно належить, з метою отримання уявлення про відповідні ролі сторін у контрольованих операціях, що розглядаються. Він дає змогу визначити та порівняти економічно значущу виконану діяльність, взяту відповідальність, використані матеріальні і нематеріальні активи, понесені сторонами операції ризику.

Предметом функціонального аналізу є істотні функції, що виконують сторони-контрагенти договорів купівлі-продажу товарів (договорів про надання робіт, послуг); ризики, що беруть на себе сторони при виробництві і реалізації продукції; активи, що задіюють сторони для виробництва товарів або надання робіт чи послуг. Зазвичай простежується така залежність: збільшення понесеного ризику компенсується збільшенням очікуваного прибутку. Такий самий зв'язок із прибутковістю існує щодо кількості та складності виконаних функцій, а також задіяних активів. З огляду на це методиками ОЕСР передбачено здійснювати функціональний аналіз у формі FAR<sup>2</sup>.

До переліку таких функцій відповідно до підп. 39.2.2.4 підп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України можуть належати: дизайн і технологічне розроблення товарів; виробництво товарів; складення товарів чи їх компонентів; монтаж та/або установлення обладнання; проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт; придбання товарно-матеріальних цінностей; здійснення оптового чи роздрібно-го продажу; маркетинг, реклама товарів (робіт, послуг); зберігання

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 11.08.2021, справа №826/14873/17. П. 14.

<sup>2</sup> Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення / Брехов С. С., Кошук Т. В., Новицька Н. В. та ін. Київ : Алерта, 2019. С. 18.

товарів; транспортування товарів; страхування; надання консультацій, інформаційне обслуговування; ведення бухгалтерського обліку; юридичне обслуговування; надання персоналу; надання агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу товарів (робіт, послуг) та ін.<sup>1</sup> Підкреслимо, що перелік зазначених функцій не є вичерпним. Що стосується визначення та аналізу функцій, які виконуються сторонами операції, то це здійснюється на підставі укладених договорів, даних бухгалтерського обліку, фактичних дій сторін операції та фактичних обставин її проведення відповідно до суті операції. При цьому для визначення того, чи є така функція істотною, ураховується той факт, чи міг би платник податків чи нерезидент виконати самостійно такі функції при здійсненні своєї діяльності без залучення інших осіб.

Крім функцій, які виконуються сторонами, обов'язково потрібно враховувати їхню економічну значущість щодо регулярності, характеру й вартості для сторін. Функціональний аналіз допомагає обрати сторону, що досліджується, найбільш доцільний метод установлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», визначити потенційні ознаки зіставності контрольованих і неконтрольованих операцій<sup>2</sup>.

Так, невичерпний перелік ризиків закріплено в підп. 39.2.2.5 підп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України. До їх кола віднесено: виробничі ризики, включаючи ризик неповного завантаження виробничих потужностей; ризик зміни ринкових цін на придбані матеріали та вироблену продукцію внаслідок зміни економічної кон'юнктури, інших ринкових умов; ризик знецінення виробничих запасів, втрати товарами споживчих якостей; ризики, пов'язані із втратою майна чи майнових прав; ризики, пов'язані із зміною офіційного курсу гривні до іноземної валюти, встановленого Національним банком України, процентних ставок, кредитні ризики; ризик, пов'язаний з відсутністю

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення / Брехов С. С., Кошук Т. В., Новицька Н. В. та ін. С. 13 ; OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Paras. 1.51–1.54.

результатів проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт; інвестиційні ризики, пов'язані з можливими фінансовими втратами внаслідок помилок, допущених під час здійснення інвестицій, включаючи вибір об'єкта інвестування; ризик заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу тощо<sup>1</sup>. Характерно, що значущість кожного з ризиків залежить від характеру й умов операції. При цьому під істотними ризиками розуміють ризики, прийняття яких є обов'язковим для ділової практики таких операцій.

Що стосується характеристики активів, то під час їх аналізу відповідно до підп. 39.2.2.9 підп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України акцентується на двох аспектах: по-перше, типі активу (виробниче обладнання, нематеріальні активи, фінансові активи тощо); по-друге, природі активу (вік, ринкова вартість, розташування, наявність прав захисту тощо). Кодексом також закріплено, що, піддаючи аналізу вплив нематеріальних активів на умови контрольованої та зіставних операцій, ураховуються принаймні такі чинники: а) юридичне володіння нематеріальними активами та договірні умови їх використання; б) категорії та характеристики нематеріальних активів (ексклюзивність, ступінь і тривалість правового захисту, географічна сфера застосування, термін корисного використання, стадія розробки тощо); в) договірна й фактична діяльність сторін, що пов'язана з розробкою, вдосконаленням, підтримкою, захистом і експлуатацією таких активів<sup>2</sup>.

Функціональний аналіз має відповідну послідовність. Відповідно до положень ст. 39 ПК України алгоритм здійснення функціонального аналізу можна представити таким чином: збір інформації та документації; дослідження структури й організації діяльності групи пов'язаних осіб; дослідження умов договорів; ідентифікація виконаних функцій, використаних активів, прийнятих ризиків; визначення найбільш економічно значущих функцій / активів / ризиків; дослідження характеристик найбільш економічно значущих функцій / активів / ризиків; визначення розподілу функцій / активів / ризиків між сторонами операції(й); визначення відповідності (невідповід-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

ності) винагород, отриманих сторонами операції, та дійсної поведінки таких сторін розподілу функцій / активів / ризиків між ними; оформлення результатів функціонального аналізу; надання висновків за результатами функціонального аналізу (вибір тестової сторони контрольованої операції, формулювання рекомендацій щодо методу визначення ціни в такій операції, визначення потенційних ознак зіставності для неконтрольованих операцій тощо)<sup>1</sup>. Як бачимо, функціональний аналіз є змістовним і передбачає деталізоване й розгорнуте позначення багатьох обставин контрольованих операцій, докладну характеристику умов договору, активів і ризиків та зобов'язань сторін. Такий опис має бути здійснено без узагальнених формулювань, аби забезпечити достовірність і надійність порівняних операцій і, як наслідок, прийняти об'єктивне рішення щодо цього.

*Наявність повної та достовірної інформації* є важливим аспектом при визначенні найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення. Які джерела інформації можна використовувати, які обмеження наявні при використанні певних джерел, яка інформація потрібна – це невеликий перелік питань, що мають бути з'ясовані платником при обранні методу трансфертного ціноутворення. При цьому доволі часто платник стикається із ситуацією, коли інформація буде неповною, недостатньою, недоступною, адже неможливо віднайти потрібні дані для зіставлення операцій. Причин тому може бути декілька: пов'язаність операції з унікальними або цінними нематеріальними активами, інформація щодо яких є обмеженою; національні особливості оприлюднення і розкриття відомостей, пов'язаних із бізнес-процесами, і захисту банківської і комерційної таємниці; відмінність в облікових політиках суб'єктів тощо.

Відповідно до підп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 ПК України платник податків та контролюючий орган використовують джерела інформації,

---

<sup>1</sup> Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення / Брехов С. С., Кошук Т. В., Новицька Н. В. та ін. С. 19 ; Курілов Є., Кругляк В. Функціональний аналіз у трансфертному ціноутворенні. *Вісник. Офіційно про податки*. 2015. №37. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8914>.

які містять відомості, що дають можливість зіставити комерційні та фінансові умови операцій, а саме:

а) інформацію про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформацію про зіставні неконтрольовані операції його контрагента – сторони контрольованої операції з непов'язаними особами;

б) будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб;

в) інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податків із дотриманням вимог законодавства та які надають інформацію про зіставні операції та осіб, за умови що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу;

г) інформацію, отриману контролюючим органом у рамках укладених Україною міжнародних угод<sup>1</sup>.

Керуючись змістом наведеного нормативного припису, необхідно констатувати, що законодавець закріплює можливість користуватися інформацією з будь-яких видів інформаційних джерел. Водночас таке користування має відбуватися з дотриманням вимог законодавства, а власне інформація має бути загальнодоступною, тобто доступ до неї має бути як у контролюючого органу, так і у платника податків.

Більш детально підхід до характеристики джерел для отримання інформації наведений у Настановах ОЕСР. Зокрема, вони можуть бути: звичайними, комерційними, приватними, внутрішніми і зовнішніми, вітчизняними й іноземними, пов'язаними і непов'язаними з контрольованими операціями<sup>2</sup>. Так, звичайними джерелами інформації є комерційні бази даних, створені особами, які збирають інформацію, що надсилається компаніями до відповідних адміністративних органів. Водночас комерційні бази характеризуються певними обмеженнями, наприклад, є не в усіх країнах, мають неоднаковий набір інформації та рівень її деталізації, не завжди є надійними і містять повну інформацію, адже зазвичай вони створені з іншою метою, ніж використання для цілей трансфертного ціноутворення. Тож викорис-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Paras. 3.30–3.36.

тання комерційних баз потребує поєднання з іншою загальнодоступною інформацією з інших джерел залежно від фактів і обставин. Приватні бази існують за ініціативи консалтингових фірм, тож вони базуються ще на більш обмеженій частині ринку й також потребують поєднання з іншою загальнодоступною інформацією з інших джерел. Внутрішні джерела містять внутрішню інформацію компаній про неконтрольовані операції, вони можуть мати більш прямий і тісний зв'язок із конкретною операцією, бути більш повними й менш витратними. Що стосується зовнішніх джерел, то ними можуть бути комерційні бази даних, інша загальнодоступна інформація, інформація податкових і митних органів, якої немає у вільному доступі, адже вона не розголошується компаніями та набута в результаті проведення заходів контролю. Однак щодо останнього виду інформації, то в Україні, згідно з підп. 39.5.3.3 підп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 ПК України<sup>1</sup>, вона не може бути використана для зіставлення, оскільки не є загальнодоступною.

Наразі існують різні комерційні бази даних. У них може міститися як загальна, так і спеціалізована інформація, наприклад, лише відомості про фінансові ринки або конкретні операції чи компанії. Окрім того, дані, що містяться в них, можуть стосуватися певних регіонів. Кількість доступних деталей (інформації) також залежить від бази даних (при цьому, незалежно від бази, у джерелах зазвичай немає уніфікованого набору даних про всі операції або компанії через відмінності вимог з оприлюднення інформації та подання звітності в різних країнах), компанії (набір даних залежить від організаційно-правової форми компанії та від того, чи представлені її цінні папери на фондовому ринку) та регіону. До таких баз даних відносять «Orbis», «Amadeus», «Ruslana» та ін.<sup>2</sup> Аналіз відомостей, що містяться в таких базах, засвідчує той факт, що в них подано різну за обсягом і видами інформацію, а саме: зазвичай повно представлено інформацію про види економічної діяльності, основні показники фінансової звітності,

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення / Брехов С. С., Кошук Т. В., Новицька Н. В. та ін. С. 49–52.

а поверхнево – про види товарів, торговельні марки, мережу дистрибуторів. Цей факт свідчить про неможливість отримання всебічних даних, користуючись ними. Зважаючи на такий факт, у Настановах ОЕСР<sup>1</sup> підкреслено необхідність для підвищення якості порівняльного аналізу застосовувати й іншу інформацію. Це вказує на необхідність одночасного застосування різних джерел інформації.

У цьому контексті проаналізуємо постанову Верховного Суду від 11 серпня 2021 р. у справі № 826/14873/17<sup>2</sup>, де Суд звернув увагу на необхідність забезпечення повноти і достатності інформації за різними даними. Так, відповідачем у цій справі зроблено висновок, що таких даних, як найменування та код УКТЗЕД товарів контрольованої операції (карбамід марка «Б», код УКТЗЕД 3102101000, аміак безводний марка «АК», код УКТЗЕД 2814100000), є достатньо для порівняння якості та технічних характеристик товарів, що експортуються в рамках контрольованої операції. Проте Суд підкреслив, що такі офіційні видання не містять достатньої кількості інформації для визначення зіставності операцій, установлення фактів пов'язаності чи непов'язаності сторін операцій і застосування методу «порівняльної неконтрольованої ціни». Далі Суд посилається на Закон України «Про Митний тариф України» від 19 вересня 2013 р. № 584-VII та інформацію ДФС України, відповідно до яких коди УКТЗЕД 3102101000 та 2814100000 є загальними кодами товарних позицій «аміак безводний» та «сечовина із вмістом більш як 45 мас. % азоту у перерахунку на сухий безводний продукт» («карбамід»). Отже, товарні позиції включають у себе декілька видів товарів і не містять інформації про всі якісні та технічні характеристики товарів, які мають істотний вплив на ціноутворення в операції і можуть відрізнятися залежно від марки товару. Кожна марка має свої вимоги щодо якості та необхідних технічних характеристик, які в деяких критеріях є різними, зокрема, вміст азоту, біурету, аміаку, води, розмір та міцність гранул, розчинність та ін. Тобто ціни в офіційних виданнях,

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Para. 33.

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 11.08.2021, справа № 826/14873/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98987798>.

визначених контролюючим органом, не містять детальної інформації стосовно марок товарів, щодо яких визначається діапазон цін, а отже, безпідставним є неврахування відповідачем того факту, що діапазон цін включає в себе ціни в операціях щодо різних марок товарів, а не виключно стосовно аміаку безводного марки «АК» та карбаміду марки «Б», що експортувалися позивачем в операціях з експорту мінеральних добрив<sup>1</sup>.

У підсумку Верховний Суд констатує правильність підходу судів, які вважали, що орієнтація відповідача на ціни в зазначених у акті перевірки виданнях суперечить вимогам підп. 39.3.2.8 підп. 39.3.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України, оскільки наведені у виданнях ціни є середніми цінами на ринку, без конкретизації ринків окремих країн і без урахування зіставності операцій. При цьому операції між пов'язаними сторонами не виключаються зі статистичної вибірки. Зазначене впливає з відповіді ДП «Держзовнішінформ» на уточнюючий адвокатський запит. Таким чином, дані видань, зазначених в акті перевірки, щодо цін на аміак і карбамід не відповідають вимогам підп. 39.3.2.8 підп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 ПК України. До того ж, за відсутності повної та достовірної інформації щодо реалізованих об'ємів товару в операціях, що були використані для цілей публікації цін в офіційних виданнях, відповідач не міг використати їх для підтвердження відповідності цін у контрольованих операціях позивача з експорту мінеральних добрив рівню звичайних цін. Інформація про ціни в офіційних виданнях, використаних відповідачем, не враховує всіх якісних і технічних характеристик товарів карбамід марка «Б», код УКТЗЕД 3102101000, та аміак безводний марка «АК», код УКТЗЕД 2814100000, які можуть істотно впливати на ціну операції; не дозволяє використовувати значення біржових котирувань, оскільки не містить достатньої інформації про об'єми товарів; не містить інформацію стосовно сторін операцій, що не дозволяє зробити висновок щодо розподілу функцій та ризиків між сторонами операцій; не дозволяє зробити висновок щодо непов'язаності сторін операцій, на підставі яких побудовано ринковий діапазон цін<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 11.08.2021, справа № 826/14873/17.

<sup>2</sup> Там само.

Для обґрунтування вибору відповідного методу може бути потрібна додаткова інформація. Наприклад, Верховний Суд в одній із постанов зазначив, що, «враховуючи специфіку здійснюваної сторонами контрольованої операції діяльності та умови Договору про спільну діяльність, до спірних правовідносин може бути застосований даний метод, але за умови надання інформації про наявність істотного зв'язку між контрольованими операціями, або перебування у власності (користуванні) обох сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності»<sup>1</sup>. Отже, наявність повної та достовірної інформації передбачає врахування багатьох факторів, що потребує ретельної уваги від платника податків і належного підтвердження.

Наступним аспектом при обґрунтуванні найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення є ступінь зіставності операцій. Відповідно до підпунктів 39.2.2.1 та 39.2.2.2 підп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України контрольовані операції визнаються зіставними з неконтрольованими за умови: відсутності значних відмінностей між ними, що можуть істотно вплинути на фінансовий результат під час застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення; можливості коригування відмінностей щодо умов і фінансових результатів контрольованої або неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на зіставність. Для того, аби визначити наявність чи відсутність відмінностей в операціях, проводять аналіз певних елементів контрольованої та зіставних операцій. До їх кола віднесено: характеристику товарів (робіт, послуг), які є предметом операції; функції, які виконуються сторонами операції, активи, що ними використовуються, умови розподілу між сторонами операції ризиків та вигод, розподіл відповідальності між сторонами операції та інші умови операції; стали практику відносин та умови договорів, укладених між сторонами операції, які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг); економічні умови діяльності сторін операції, включаючи аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг); бізнес-стратегії сторін

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 05.07.2021, справа № 620/1767/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98220291>.

операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг). Така зіставність має здійснюватися з обов'язковим урахуванням їх галузевої специфіки та відповідних видів діяльності, що проводяться ними в зіставних із контрольованою операцією економічних (комерційних) умовах<sup>1</sup>.

У постанові від 20 грудня 2019 р. у справі № 818/1786/17 Верховний Суд сформував свою правову позицію щодо характеристики ступеня зіставності таким чином: «За змістом підпункту 39.3.1 пункту 39.3 статті 39 ПК України визначення ціни з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за одним із зазначених методів: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; “витрати плюс”; чистого прибутку; розподілення прибутку. При цьому, платник податку використовує будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу).

Відповідно до підпункту 39.3.3.1 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 ПК України метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги) у зіставних операціях. Умови на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються зіставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або є економічно обґрунтованою (підпункт 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 ПК України). Підпункт 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 ПК України регулює зіставлення комерційних та фінансових умов операцій. Так, для визначення обсягу отриманих доходів та/або понесених витрат під час здійснення контрольованої операції платники податків і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику,

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

проводять зіставлення такої контрольованої операції з іншими операціями, сторони яких не є пов'язаними особами (підпункт 39.2.2.1 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 ПК України).

Для цілей цього Кодексу операції визнаються зіставними, якщо вони здійснюються в однакових комерційних та/або фінансових умовах з контрольованою операцією (підпункт 39.2.2.2 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 ПК України). Такі умови можуть бути визнані зіставними лише у разі, якщо відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операції або можуть бути усунені шляхом коригування умов та/або результатів зіставних чи контрольованих операцій (39.2.2.3)»<sup>1</sup>.

Як видно, зіставлення операцій є складною процедурою, яка стосується детального розгляду цілої низки факторів. У Настановах ОЕСР наголошується, що важливість попереднього аналізу контрольованих операцій та факторів зіставності полягає в тому, що вони визначають особливості пошуку інформації та процесу ідентифікації зіставних одиниць, ознак для порівняння потенційно зіставних операцій<sup>2</sup>.

Таким чином, саме критерій найбільшої доцільності є вихідним для обрання будь-якого методу трансфертного ціноутворення, однак свій вибір платник має здійснити з урахуванням установленної ПК України ієрархії методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки». Так, Кодексом визначено такий порядок підлеглості:

- 1) метод порівняльної неконтрольованої ціни;
- 2) метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс».

Тому першочерговому застосуванню з урахуванням найбільшої доцільності підлягає саме метод порівняльної неконтрольованої ціни. При цьому якщо з урахуванням таких критеріїв метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс» та метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть застосовуватися платником податку

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 20.12.2019, справа № 818/1786/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86551772>.

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Para. 3.1.

з однаковою надійністю, то застосовується метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс». Показово, що саме така пріоритетність була позначена в Настановах ОЕСР<sup>1</sup>. Водночас ОЕСР наголошує, що метод кожної операції має найбільшою мірою відповідати її сутності в конкретних умовах.

Слід констатувати, що в Україні, як і в цілому в міжнародній практиці, найпоширенішим є застосування методу чистого прибутку. Водночас перед застосуванням цього методу платник податків повинен обґрунтувати недоцільність застосування інших, більш пріоритетних методів. Вибір методу детально описується з відповідними поясненнями в документації з трансфертного ціноутворення з указівкою обставин і чинників, що були підґрунтям для висновку про обрання відповідного методу.

Для забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування важливим є положення, відповідно до якого в разі належного (відповідно до вимог ПК України) використання платником податків методу контролюючий орган також має користуватися таким самим методом, який застосував платник податків. Винятком із цього правила є випадки, якщо контролюючий орган обґрунтує, що метод, який застосовується платником податків, не є найбільш доцільним. Водночас, як зазначив Верховний Суд, у спорах щодо визначення прийнятності обраного методу визначення ціни в контрольованих операціях на податковий орган покладається обов'язок із доведення некоректності застосованого методу, тоді як саме платник податків має довести на підставі документації з трансфертного ціноутворення обґрунтованість обраного ним методу<sup>2</sup>. Окрім того, контролюючий орган не має права застосовувати під час установаження відповідності умов контрольованих операцій платника податків принципу «витягнутої руки» інший метод трансфертного ціноутворення, ніж зазначений у договорі про попереднє узгодження ціноутворення (підп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 ПК України<sup>3</sup>).

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2010.

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 05.07.2021, справа № 620/1767/19.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

За загальним правилом при застосуванні будь-якого з методів трансфертного ціноутворення відповідність умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» перевіряється через такий критерій, як діапазон цін (рентабельності) (підп. 39.3.2.2 підп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 ПК України<sup>1</sup>). Зокрема, у наступному підпункті Кодексом встановлено два варіанти співвідношення: по-перше, якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції перебуває в межах діапазону, то вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «витагнутої руки»; по-друге, при констатації знаходження ціни (рентабельності) поза межами діапазону цін (рентабельності). Таке коригування здійснюється виключно за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності) затверджено постановою КМУ від 4 червня 2015 р. № 381<sup>2</sup>.

Показово, що на процедуру вибору методу трансфертного ціноутворення зверено увагу в постанові Верховного Суду від 17 червня 2021 р. у справі № 640/4595/19<sup>3</sup>. Зокрема, Суд підкреслює необхідність керуватися п. 2.2 ч. I розділу II Настанов ОЕСР, де вказано:

«Вибір методу трансфертного ціноутворення завжди націлений на визначення найбільш доречного методу для кожного окремого випадку.

З цією метою у процесі відбору необхідно брати до уваги:

- відповідні сильні і слабкі сторони методів, визнаних ОЕСР;
- доречність методу з точки зору природи контрольованої операції, визначеної, зокрема, за допомогою функціонального аналізу;
- наявність надійної інформації (зокрема щодо неконтрольованих ознак порівнянності), необхідної для застосування обраного методу та/або інших методів;

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Каб. Міністрів України від 04.06.2015 № 381. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-p>.

<sup>3</sup> Постанова Верховного Суду від 17.06.2021, справа № 640/4595/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97880924>.

– ступеня порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань щодо порівнянності, які можуть знадобитися для усунення істотних різниць між ними» (кінець цитати з Настанов ОЕСР у постанові<sup>1</sup>. – *Авт.*).

Далі на підставі системного аналізу національних вимог щодо використання методів трансфертного ціноутворення, викладених у ст. 39 ПК України, та рекомендацій фахівців ОЕСР (у частині, яка не охоплена прямими нормами ПК України) Суд констатує, що вибір методу трансфертного ціноутворення передусім пов'язаний із доречністю застосування певного методу з огляду на економічну сутність конкретної контрольованої операції (або їх сукупності). Це потенційно перекликається з оцінкою їх «слабких» та/або «сильних» сторін, зокрема залежно від предмета операції, сторони, яка досліджується, та показника рентабельності, який обрано для порівняння. Окрім того, вибір методу трансфертного ціноутворення залежить від комплексу обставин, які слід взяти до уваги, і не залежить лише від типу операції, яка здійснюється платником податків<sup>2</sup>.

Як ми продемонстрували, у ст. 39 ПК України доволі детально регламентовано, а Настановами ОЕСР роз'яснено й уточнено процедуру вибору методу трансфертного ціноутворення. Проте більшість із цих норм мають оціночний і вибірковий характер, а тому потребують аналізу й обґрунтування, що відображаються платником у документації з трансфертного ціноутворення. На це звертає увагу і Верховний Суд, указуючи, що платник має обґрунтувати за допомогою документації з трансфертного ціноутворення, чому саме цей метод був ним обраний<sup>3</sup>. Тож таке обґрунтування відбувається з урахуванням доволі великої кількості факторів: наявності джерел інформації; характеристики товару чи послуги; типу операції (імпорт, експорт чи в межах країни); бізнес-стратегії, політики та організації діяльності компанії чи групи компаній; функціонального й економічного аналізу операцій; уразливих і сильних сторін конкретних методів; доцільності застосування методу, зважаючи на особливості контрольованої операції, тощо.

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 17.06.2021, справа № 640/4595/19.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Постанова Верховного Суду від 05.07.2021, справа № 620/1767/19.

**Метод порівняльної неконтрольованої ціни.** Відповідно до підп. 39.3.3.1 підп. 39.3.3 п. 39.3 ст. 39 ПК України метод порівняльної неконтрольованої ціни полягає в порівнянні ціни, застосованої в контрольованій операції, із ціною в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі відповідної інформації, отриманої з джерел.

Характерно, що цей метод максимально враховує фактичні умови зіставних операцій, і тому він вважається найбільш прийнятним і об'єктивним стосовно реальної економічної участі суб'єкта в загальному результаті. Водночас його негативними характеристиками є те, що для його застосування доволі складно знайти необхідні дані для порівняння, тобто таку інформацію, що відповідає б усім вимогам. На цей аспект звертає увагу і Верховний Суд, резюмуючи в одній із постанов про неможливість використання методу порівняльної неконтрольованої ціни щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від нерезидента у зв'язку з відсутністю інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації. Суд робить висновок, що найбільш доцільним методом для встановлення відповідності цін контрольованих операцій є метод чистого прибутку<sup>1</sup>. Схожий висновок зроблений Верховним Судом і в іншій справі: використання методу «порівняльної неконтрольованої ціни» щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від фірми-нерезидента є неможливим у зв'язку з відсутністю інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації, а зіставлення цієї операції з операціями щодо реалізації цією ж фірмою-нерезидентом природного газу іншим підприємствам не відповідає вимогам податкового законодавства. Тому за цими контрольованими операціями імпорту природного газу від цієї фірми контролюючим органом правомірно застосовано метод «чистого прибутку» як найбільш доцільний для встановлення відповідності цін контрольованих операцій, а досліджуваною стороною обрано

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 20.12.2019, справа № 818/1786/17.

фірму «Ostchem Holding Limited» як таку, що виконує найменше функцій та несе найменші ризики<sup>1</sup>.

Тож розглядуваний метод передбачає високий ступінь зіставності характеристик товарів чи послуг, а також умов здійснення операцій. Зокрема, це умови виробництва, географічне розташування ринку, обсяги і строки виконання, умови оплати та ін., інформацію про які платник податку не має можливості отримати з достатнім ступенем надійності. З огляду на це розглядуваний метод є прийнятним саме до однорідних товарів, які мають стандартні властивості (найчастіше це біржові товари, сільськогосподарська продукція, деревина та інші природні ресурси тощо), а його найбільша доцільність визнається за наявності внутрішньо зіставних операцій суб'єктів господарювання, які реалізують подібний товар для асоційованого чи незалежного підприємства.

Розглядаючи іншу справу, Верховний Суд акцентував на природі використання методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), яка полягає в порівнянні цін на товари в контрольованих операціях із цінами на ті самі товари в неконтрольованих операціях. Адже для того, щоб застосовувати даний метод, украй важливо, щоб між товарами були відсутні вагомні відмінності, а умови проведення операцій були схожими. Суд констатував: «Суть застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) полягає у порівнянні цін на товари у контрольованих операціях з цінами на ті самі товари в неконтрольованих операціях, і для його застосування необхідно, аби між товарами не існувало жодних суттєвих відмінностей, а умови проведення операцій були подібними»<sup>2</sup>.

Показово, що в постанові від 26 липня 2021 р. у справі № 580/2095/19<sup>3</sup> Верховний Суд метод порівняльної ціни характеризує як основний. Суд зазначає, що під час застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни порівняння ціни контрольованої операції

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 09.10.2019, справа № 817/1737/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84899759>.

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 21.01.2021, справа № 826/17841/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94328301>.

<sup>3</sup> Постанова Верховного Суду від 26.07.2021, справа № 580/2095/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98764885>.

проводиться з ціною співставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами. Таке порівняння проводиться на підставі наявної інформації про ціни. При цьому інформація про ціни може бути прийнятною як та, що 1) застосована протягом періоду, який аналізується, так і 2) на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату. Щодо джерел інформації, що використовуються для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки», Суд указує на дотримання підп. 39.5.3.1 підп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 ПК України, де передбачено, що платник податків і контролюючий орган використовують джерела інформації, які містять відомості, що дають можливість зіставити комерційні та фінансові умови операцій згідно з підп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, зокрема: а) інформацію про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформацію про зіставні неконтрольовані операції його контрагента – сторони контрольованої операції з непов'язаними особами; б) будь-які інформаційні джерела, що є загальнодоступними та надають інформацію про співставні операції та осіб. У підсумку Суд, безпосередньо аналізуючи контрольовані операції з експорту та/або імпорту товарів, які є в переліку, встановленому постановою Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616, констатував, що відповідність умов (ціни) принципу «втягнутої руки» в такому випадку визначається за методом порівняльної неконтрольованої ціни з використанням діапазону цін на такі товари, що склалися на товарних біржах, визначених у цій постанові, з відповідним коригуванням з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів, якісних характеристик, транспортних витрат. Норми підп. 39.2.1.3 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України є спеціальними для контрольованих операцій з експорту та/або імпорту товарів, які мають біржове котирування і які входять до переліку, затвердженого зазначеною постановою. При цьому джерела інформації щодо біржових котирувань, критерії зіставності контрольованих і неконтрольованих операцій визначаються відповідно до підпунктів 39.5.3.1 та 39.2.2 ст. 39 ПК України<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 26.07.2021, справа № 580/2095/19.

Тож згідно з підп. 39.3.3.3 підп. 39.3.3 п. 39.3 ст. 39 ПК України порівняння ціни контрольованої операції з ціною зіставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі інформації про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, зокрема інформації про ціни на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

Водночас для форвардних чи ф'ючерсних контрактів установленно особливість: при здійсненні контрольованої операції на підставі таких контрактів порівняння цін проводиться на підставі інформації про форвардні або ф'ючерсні ціни на найближчу до дати укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту дату (за умови, що платник податків повідомить ДПС України про укладення такого контракту засобами електронного зв'язку протягом 10 робочих днів із дня укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту). Форма такого повідомлення та порядок його подання затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2020 р. № 840<sup>1</sup>.

Певна специфіка властива контрольованим операціям із сировинними товарами при встановленні відповідності їх умов принципу «втягнутої руки» за методом порівняльної неконтрольованої ціни (підп. 39.3.3.4 підп. 39.3.3 п. 39.3 ст. 39 ПК України<sup>2</sup>). Так, під час застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для контрольованих операцій із сировинними товарами порівняння ціни контрольованої операції може проводитись із ціною зіставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами з непов'язаними особами, та/або з котирувальними цінами. Що стосується котирувальних цін, які використовуються для порівняння з цінами контрольованих операцій, то вони мають відповідати умовам зіставності. У разі наявності між умовами контрольованої операції та умовами неконтрольованих операцій або

---

<sup>1</sup> 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. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-21>.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

умовами, що визначають котирувальну ціну на сировинні товари, значних відмінностей, що суттєво впливають на ціну угод із сировинними товарами, здійснюються відповідні коригування. Окрім того, Міністерство фінансів України може визначати окремі порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «втягнутої руки».

**Метод ціни перепродажу.** Відповідно до підп. 39.3.4.1 підп. 39.3.4 п. 39.4 ст. 39 ПК України метод ціни перепродажу полягає в порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях<sup>1</sup>. Особливістю цього методу є те, що за його допомогою можливо визначити ціну у випадках, коли різниця між зіставними операціями є значною і такий вплив неможливо будь-яким чином виміряти. Водночас цей метод має і певні недоліки: він не дозволяє враховувати рівень попиту на товар чи послугу або на використання нематеріальних маркетингових послуг, які також впливають на ціну.

Цей метод може використовуватися, якщо під час перепродажу товару здійснюються такі операції: а) підготовка товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування); б) змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів.

**Метод «витрати плюс».** Відповідно до підп. 39.3.5.1 підп. 39.3.5 п. 39.3 ПК України метод «витрати плюс» полягає в порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях<sup>2</sup>. Він може застосовуватися під час: а) виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг); б) операцій із продажу товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами; в) операцій із продажу товарів (робіт, послуг)

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами. Отже, природа операцій, у яких застосовується метод «витрати плюс», полягає в тому, що контрольованими операціями є операції з продажу товарів, робіт чи послуг. Тож визначення рентабельності здійснюється шляхом співвіднесення валового прибутку до собівартості поставлених товарів (робіт, послуг). При цьому собівартість поставлених товарів (робіт, послуг) є показником, що не перебуває в залежності від ціни товарів (робіт, послуг), визначених у контрольованій операції<sup>1</sup>.

За своїм змістом цей метод є простим за розрахунками та легким для застосування. Водночас він вимагає високого рівня функціональної зіставності, сумісності бухгалтерського обліку, врахування особливостей витрат, а також не враховує рівень попиту на товар чи послугу.

Зазначимо, що випадки невірного застосування методів ціни перепродажу і «витрати плюс» поки що є непоодинокими. Так, Верховний Суд у своїй постанові<sup>2</sup> підкреслює, що при застосуванні методу «ціни перепродажу» порівнянню підлягають валова рентабельність від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від такого перепродажу в зіставній (неконтрольованій) операції. При цьому нормативне регулювання, наведене в підп. 39.3.4 п. 39.3 ст. 39 ПК України, свідчить, що умовою застосування методу «ціни перепродажу» є придбання товару саме в межах контрольованої операції з подальшим перепродажем непов'язаній особі. Тож важливою є умова подання інформації про наявність істотного зв'язку між контрольованими операціями або перебування у власності (користуванні) обох сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності. Судам у справах про неправомірне застосування методу «витрати плюс» для правильного вирішення спору в цій частині необхідно, в першу чергу, ґрунтуючись на належних і допустимих доказах, установити, який саме метод визначення ціни в контрольованих операціях підлягав застосуванню та чи до-

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 17.06.2021, справа № 640/4595/19.

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 05.07.2021, справа № 620/1767/19.

тримувався платник податків / контролюючий орган вимог чинного законодавства, застосовуючи цей метод<sup>1</sup>.

**Метод чистого прибутку.** Відповідно до підп. 39.3.6.1 підп. 39.3.6 п. 39.3 ст. 39 ПК України метод чистого прибутку полягає в порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності в контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) із відповідним показником рентабельності в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях)<sup>2</sup>. Він використовується, зокрема, у разі відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про достатній рівень зіставності умов контрольованої операції з умовами зіставної (зіставних) неконтрольованої (неконтрольованих) операції (операцій) під час використання методів, визначених підпунктами 39.3.3–39.3.5 п. 39.3 ст. 39 ПК України.

Про доцільність застосування розглядуваного методу Верховний Суд зауважує, що метод чистого прибутку має використовуватися та є більш доцільним за умов відсутності інформації щодо неконтрольованих операцій в офіційних джерелах (за змістом справи була відсутня інформація щодо неконтрольованих операцій з імпорту природного газу)<sup>3</sup>. Примітно, що показники, які застосовуються при цьому методі, є менш залежними від різного роду операцій. Крім того, він не потребує сумісності облікової політики контрагентів за контрольованою операцією.

**Метод розподілення прибутку.** Відповідно до підп. 39.3.7.1 підп. 39.3.7 п. 39.3 ст. 39 ПК України метод розподілення прибутку полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях)<sup>4</sup>. Цей

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 05.07.2021, справа №620/1767/19.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>3</sup> Постанова Верховного Суду від 09.10.2019, справа №817/1737/17.

<sup>4</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

метод може використовуватися в разі наявності: а) істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами; б) у сторін контрольованої операції прав на володіння (користування) об'єктами нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності, отриманої сторонами контрольованої операції за результатами здійснення такої контрольованої операції. Так, розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій проводиться на підставі результатів оцінки їх внеску в сукупний прибуток відповідно до критеріїв, що базуються на об'єктивних даних та підтверджуються інформацією в зіставних операціях та/або внутрішніми даними сторін контрольованих операцій з урахуванням виконаних кожною з таких сторін функцій, використаних під час здійснення контрольованих операцій активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків, пов'язаних із таким здійсненням.

При застосуванні цього методу відбувається виділення кожній особі, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку за такою операцією. При цьому відповідна частина має бути такою, яку б отримала від участі інша непов'язана особа. Цей метод є доволі складним для застосування, зважаючи на те, що передбачає обов'язковий аналіз реальних внесків кожної із сторін операції, наявність сумісності відображення даних кожним із контрагентів тощо.

У постанові Верховного Суду від 5 липня 2021 р. у справі №620/1767/19 зазначено, що метод розподілення прибутку використовується, зокрема, у разі наявності: істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами; у власності (користуванні) сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності. Розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій проводиться на підставі оцінки їх вкладу в сукупний прибуток відповідно до критеріїв, що базуються на об'єктивних даних та підтверджуються інформацією в зіставних операціях та/або внутрішніми даними сторін контрольованих операцій відповідно до виконаних кожною з них функцій, використаних під час здійснення

контрольованих операцій активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків, пов'язаних із таким здійсненням. При цьому, відповідно до підп. 39.3.7.5 підп. 39.3.7 п. 39.3 ст. 39 ПК України, під час застосування методу розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій розподіляється сукупний прибуток або залишковий прибуток усіх сторін таких операцій за період, що аналізується. Підпунктами 39.3.7.5–39.3.7.15 підп. 39.3.7 п. 39.3 ст. 39 ПК України визначено порядок визначення сукупного прибутку (збитку) та його розподілення. Зокрема, підп. 39.3.7.9 визначено показники, які повинні враховуватися при здійсненні розподілу між сторонами контрольованих операцій сукупного або залишкового прибутку (збитку) всіх сторін зазначених операцій: розмір витрат, характеристика персоналу, ринкова вартість активів, інші показники. У підп. 39.3.7.16 підп. 39.3.7 п. 39.3 ст. 39 ПК України міститься застереження, що застосування для цілей оподаткування прибутку або збитку, розрахованого відповідно до методу розподілення прибутку, здійснюється за умови, що це не призводить до зменшення суми податків, що підлягають сплаті до бюджету. Отже, резюмував Суд, застосування методу «розподілення прибутку» зводиться до виділення щодо кожної сторони, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (збитку), отриманого від такої операції, які б непов'язане підприємство отримало від участі в зіставній контрольованій операції<sup>1</sup>.

Отже, встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» проводиться за одним із методів трансфертного ціноутворення, застосування яких регламентовано ст. 39 ПК України. Національні вимоги щодо використання цих методів цілком узгоджуються та відповідають підходам ОЕСР. Важливим елементом дотримання платниками податків вимог трансфертного ціноутворення є документування результатів функціонального аналізу, вибору джерел інформації та в підсумку – методу трансфертного ціноутворення у спеціальних формах податкової звітності.

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 05.07.2021, справа №620/1767/19.

## 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 грн<sup>1</sup>.

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 документації<sup>2</sup>, що відповідає вимогам завдання 13 Плану дій BEPS<sup>3</sup>, запроваджено трирівневу модель звітності<sup>4</sup> з трансфертного ціноутворення. Розглянемо її складники.

---

<sup>1</sup> 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>.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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>.

<sup>4</sup> 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 file<sup>1</sup>). 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)<sup>2</sup>.

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-

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

<sup>2</sup> 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 направляєється 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 звітнього 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 file<sup>1</sup>). 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;

---

<sup>1</sup> 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 операція<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> 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 політику<sup>1</sup>.

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 Report<sup>2</sup>). 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 України<sup>3</sup>. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній відповідає вимогам Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations<sup>4</sup> і складається із частин та розділів. Заголовна частина «Загальні відомості» містить загальні відомості про звіт, платника по-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

<sup>3</sup> 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>.

<sup>4</sup> 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 звіту<sup>1</sup>.

За вимогами підп. 39.4.10 п. 39.4 ст. 39 ПК України<sup>2</sup> 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

---

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

<sup>2</sup> 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 юрисдикцією<sup>1</sup> 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 Matters<sup>2</sup> та Double Tax Conventions or Tax Information Exchange Agreements<sup>3</sup>.

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 компаній<sup>4</sup>. З 2021 р. обов'язок подання звіту про контрольовані операції доповнено обов'язком подати повідом-

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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>.

<sup>3</sup> Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations.

<sup>4</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

лення про участь у міжнародній групі компаній<sup>1</sup>. 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. 14.1.113<sup>3</sup> 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 біржі<sup>2</sup>.

Визначення материнської компанії міжнародної групи компаній закріплено в підп. 14.1.103<sup>1</sup> 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-

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

би у складі міжнародної групи згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності<sup>1</sup>.

Згідно з Порядком складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, затвердженим наказом Міністерства фінансів України 31 грудня 2020 р. № 839<sup>2</sup>, 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 період<sup>3</sup>.

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-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> 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>.

<sup>3</sup> 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)<sup>1</sup>.

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 принципами<sup>2</sup>.

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 України<sup>3</sup>, формою звіту про контрольовані операції та Порядком складання Звіту про контрольовані операції<sup>4</sup>. 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-

---

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

<sup>2</sup> 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>.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>4</sup> 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 звітного 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 додатка<sup>1</sup>.

У 2021 р. набули чинності зміни до форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції<sup>2</sup>. 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

---

<sup>1</sup> 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>.

<sup>2</sup> 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 товарами<sup>1</sup> 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 угоди<sup>2</sup>. Форма повідомлення – виключно електронна.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Там само.

Зазначимо, що перелік товарів, які є сировинними, затверджено постановою КМУ від 9 грудня 2020 р. № 1221 (діє з 1 січня 2021 р.)<sup>1</sup>. 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 України<sup>2</sup>. 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-

---

<sup>1</sup> 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-zatverdzhennya-pereliku-sirovinni-a1221>.

<sup>2</sup> 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 контролю<sup>1</sup>.

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 № 815/2934/17<sup>2</sup>.

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

---

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

<sup>2</sup> 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 № 808/47/17<sup>1</sup>.

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 примирення<sup>2</sup>.

---

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

<sup>2</sup> 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 №810/4176/16<sup>1</sup>.

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 №810/1023/17<sup>2</sup>.

---

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

<sup>2</sup> 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 №640/21019/18<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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.

## 6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ВИМОГ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: СУТНІСТЬ І ОСОБЛИВОСТІ

---

Притягнення платника до відповідальності неможливе без здійснення перевірочних заходів. Контроль у сфері трансфертного ціноутворення має свої особливості. Законодавча регламентація податкового контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється п. 39.5 ст. 39 ПК України й передбачає моніторинг контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок дотримання платником податків принципу «витягнутої руки». Порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»<sup>1</sup> затверджений Міністерством фінансів України.

Перевірки здійснюються щодо контрольованих операцій у формі документальних позапланових перевірок. Підстави для проведення документальної позапланової перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» можна умовно поділити на загальні, визначені п. 78.1 ст. 78 ПК України, та спеціальні, які передбачені п. 39.5 ст. 39 ПК.

До загальних підстав слід віднести ті підстави, що містяться в п. 78.1 ст. 78 ПК України, а саме:

– платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію, розрахунки, звітність для податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України, якщо їх подання передбачено законом;

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»: наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 № 344. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16>.

– платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки в порядку, визначеному п. 86.7 ст. 86 ПК України, або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, у яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, якщо платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки;

– у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» в порядку, передбаченому підп. 39.5.1.1 підп. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України;

– неподання платником податків або подання з порушенням вимог п. 39.4 ст. 39 ПК України звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації відповідно до вимог пп. 39.4 і 39.5 ст. 39 ПК України;

– отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України.

До спеціальних підстав слід віднести ті, проведення яких передбачене п. 39.5 ст. 39 ПК України. Такими підставами є:

– надання платником податків документації з трансфертного ціноутворення на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, щодо контрольованих операцій, зазначених у запиті, протягом 30 календарних днів із дня отримання запиту (підп. 39.4.4 п. 39.4 ст. 39 ПК України);

– неподання платником податків чи подання з порушенням вимог п. 39.4 ст. 39 ПК України звіту про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації (майстер-файла), звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній;

– подання платником податків заяви про намір провести пропорційне коригування.

За умови наявності вищезазначених підстав для проведення перевірки рішення про проведення перевірки оформлюється наказом. При цьому таке рішення повинно бути узгоджене з ДПС України шляхом направлення інформаційного повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення перевірки. У відповідь ДПС України або погоджує, або мотивовано заперечує стосовно такої перевірки протягом 15 днів із дати отримання повідомлення. Виключно за наявності такого погодження видається наказ стосовно рішення про проведення перевірки<sup>1</sup>. Слід зазначити, що таке погодження повинно розглядатися як додатковий чинник захисту прав платників податків від безпідставного проведення перевірки. Платник податків може розраховувати на компетенцію співробітників центрального апарату ДПС України.

Тривалість проведення перевірки є подовженою, порівняно із «звичайною» перевіркою, і становить 18 місяців. При цьому строк у 18 місяців може бути продовжено, але не більше ніж на 12 місяців, за таких умов: отримання інформації від іноземних державних органів; проведення експертизи та/або перекладу на українську мову документів, необхідних для дослідження відповідності умов контролюваної операції принципу «витагнутої руки». Важливо, що кожні 6 місяців проведення перевірки контролюючий орган надає платнику податків інформацію в довільній формі про поточний стан проведення перевірки в порядку, визначеному ст. 42 ПК України<sup>2</sup>.

Окремо слід звернути увагу і на подовжені строки давності. Згідно з п. 102.1 ст. 102 ПК України контролюючий орган має право провести перевірку й самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 2555 днів, на відміну від звичних 1095 днів. У зв'язку із цим передбачено і подовжені строки зберігання документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Для проведення документальної позапланової перевірки контролюючі органи мають право на отримання від платника податків

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки»: наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 № 344.

<sup>2</sup> Там само.

документів протягом 10 робочих днів із дати початку перевірки. Важливо також пам'ятати, що контролюючий орган не має права проводити більше однієї такої податкової перевірки одного платника податків протягом календарного року. Проведення повторної перевірки платника податків, якого вже було перевірено, дозволено лише у прямо передбачених ПК України випадках, які зазначено в підпунктах 78.1.5 та 78.1.12 п. 78.1 ст. 78 ПК України.

Результатом такої податкової перевірки є складення акта (у випадку виявлення порушень) чи довідки (якщо порушення відсутні). Вони повинні бути вручені протягом двох робочих днів із дати їх складення платнику податків, щодо якого проводилася перевірка, або його представнику під розписку. Якщо платник податків не згоден із висновками перевірки, то він має 30 календарних днів із дня отримання такого акта для подання своїх заперечень<sup>1</sup>.

Практика розгляду судами справ про оскарження наказів про проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки», звісно, різна за своїми результатами. При цьому, як правило, розглядають питання дотримання контролюючими органами власне порядку (процедури) проведення перевірки<sup>2</sup>. Щодо останнього наведемо правову позицію як Верховного Суду, так і викладену в рішеннях нижчих судових інстанцій, наприклад, у рішенні Запорізького окружного адміністративного суду та постанові Третього апеляційного адміністративного суду в одній і тій самій справі: «обов'язковою передумовою прийняття рішення про проведення перевірки, складення наказу про її проведення та здійснення документальної перевірки платника податку є отримання документально підтвердженої інформації та даних,

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки»: наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 №344.

<sup>2</sup> Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «втягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки*: зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України №3 за матеріалами інтернет-конф. (м. Харків, 26 берез. 2021 р.) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 100. URL: [https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf\\_26.03.2021/Conf\\_26.03.21\\_15.pdf](https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf_26.03.2021/Conf_26.03.21_15.pdf).

що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»<sup>1</sup>.

Як вбачається з указаної правової позиції, судді особливу увагу приділяють питанню обґрунтованості проведення перевірки, тобто вимагають не просто посилання на законодавчо закріплену підставу проведення перевірки, а й документального підтвердження недотримання відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». На нашу думку, така позиція є цілком обґрунтованою, адже тільки після отримання контролюючим органом документації з трансфертного ціноутворення (перша підстава) від платника податків та її дослідження може бути виявлено підставу для прийняття рішення про проведення перевірки<sup>2</sup>.

Запорізьким окружним адміністративним судом в одному з рішень наголошується на необхідності дотримання контролюючими органами принципу правової визначеності щодо підстав проведення перевірки<sup>3</sup>. Тобто в наказі має бути чітко визначено, яка саме з підстав, передбачених підп. 39.5.2.1 підп. 39.5.2 п. 39.5 ст. 39 ПК України, наявна у конкретній справі та чим вона підтверджена.

Одним із шести елементів верховенства права, визначених Венеціанською комісією «За демократію через право» в Доповіді про верховенство права, є принцип правової визначеності. Його сутність полягає в тому, що закон повинен бути передбачуваним стосовно його наслідків, а саме він має бути достатньо точно сформульованим, для того щоб дозволити особі регулювати свою поведінку. Правова визначеність вимагає, щоб юридичні норми були ясними та точними й були спрямовані на забезпечення постійної прогнозованості ситу-

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 14.11.2019, справа № 820/8334/15. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85710977>; Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 16.03.2020, справа № 280/28/20. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88234438>; Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 22.07.2020, справа № 280/28/20. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90589802>.

<sup>2</sup> Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «витягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. С. 100.

<sup>3</sup> Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 16.03.2020, справа № 280/28/20.

ації та юридичних взаємовідносин, які виникають<sup>1</sup>. Це означає, що принцип правової визначеності поширюється не виключно на закони, але й також на акти правозастосування, які, своєю чергою, мають бути чіткими, зрозумілими, однозначними, прогнозованими.

Проведення контролюючими органами податкової перевірки за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» має свої особливості, які варто враховувати. Такі особливості стосуються форми, підстав і строків її проведення, порядку прийняття рішення про її проведення, а також її результату. Під час проведення такої перевірки щодо платника податків контролюючим органом має забезпечуватися стабільність правового становища платника податків – той самий баланс інтересів. Останнє має здійснюватися шляхом дотримання принципу правової визначеності, по-перше, законодавцем під час установлення правових норм, по-друге, контролюючим органом під час прийняття рішення про проведення перевірки, складення наказу про її проведення та здійснення документальної перевірки платника податку. Проведення перевірки є процедурою та однією з функцій контролюючого органу, яка повинна бути чітко дотриманою останнім. Тобто платник податків повинен мати можливість прогнозувати відповідно до закону дії контролюючого органу та, як наслідок, регулювати свою поведінку. Така можливість платника податків може гарантувати йому уникнення тиску й порушень із боку контролюючих органів. Але оскільки проведення перевірки є заходом контролю, то дотримання балансу інтересів часто має лише умовний характер<sup>2</sup>.

Відповідно до ст. 111 ПК України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: а) адміністративна; б) кримінальна;

---

<sup>1</sup> Доклад о верховенстве права : утв. Венециан. комиссией на 86-й пленар. сессии (Венеция, 25–26 марта 2011 г.). Страсбург, 4 апр. 2011 г., исслед. № 512/2009, CDL-AD(2011)003rev. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-rus](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus).

<sup>2</sup> Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «втягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. С. 102.

в) фінансова. При цьому фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами<sup>1</sup>.

Штрафи часто спрямовані на стимулювання платників податків дотримуватися законодавства, причому таке дотримання може належати до процедурних вимог, наприклад, надання інформації чи подання декларацій або визначення реального розміру податкового зобов'язання. Комітет з фіскальних питань ОЕСР визнав, що метою застосування санкцій є дотримання платниками податків законодавства (Звіт ОЕСР «Права та обов'язки платників податків» 1990 р.)<sup>2</sup>. Призначення штрафів як заходу фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства полягає в забезпеченні виконання податкового обов'язку платниками податків і поповненні дохідної частини бюджетів відповідного рівня. Існують міркування, згідно з якими доцільно виокремлювати ще й стимулювання платників податків до правомірної поведінки за допомогою заходів фінансової відповідальності, однак навряд чи це так. Ми вважаємо, що стимулювання до правомірної поведінки платників податків має здійснюватися через використання заходів податково-правового регулювання, що не мають примусового характеру. Зокрема, ідеться про застосування до зобов'язаних учасників податкових правовідносин методу переконання – надання відповідних роз'яснень, податкових консультацій для платників податків, проведення науково-практичних заходів тощо<sup>3</sup>.

К. О. Непесов з огляду на існування різноманітних підходів до регулювання трансфертного ціноутворення у світі яскравим прикладом стимулюючого характеру заходів відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення вважає той, що відображено в канадському праві. Він полягає в тому, що сума штрафу

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. Липень 2010 / Держ. подат. служба України. Б. м., 2012. С. 160. URL: [http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy\\_OESR.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf).

<sup>3</sup> Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. *Право та інновації*. 2021. № 3 (35). С. 86. DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3\(35\)-12](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3(35)-12).

може бути зменшена у випадку, якщо сума коригувань податкової бази, обчислена за спеціальною формулою, не перевищує встановлених лімітів, а також якщо платником податків було реалізовано «обґрунтовані зусилля» (reasonable efforts) для застосування цін «на відстані витягнутої руки» шляхом складання та надання в установлені строки виправдовувальної документації. При цьому розмір коригувань має бути достатньо значним, в іншому випадку заходи відповідальності не застосовуються<sup>1</sup>. Схожий підхід має місце й у Великобританії – відповідальність зобов'язаних учасників податкових правовідносин не настає, якщо вони вчинили чесні та розумні спроби дотримання вимог чинного законодавства, зокрема принципу «витягнутої руки»<sup>2</sup>.

У податковому законодавстві України також закріплено відкритий перелік обставин, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Зокрема, до таких віднесено: 1) спливу строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення; 2) вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, або до узагальнюючої податкової консультації та/або до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду щодо застосування норми права, від якого в подальшому було відступлено; 3) вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до правових висновків Верховного Суду, викладених у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, які в подальшому було змінено за наслідками перегляду Великою Палатою Верховного Суду; 4) самостійне виправлення платником податків з дотриманням порядку, вимог та обмежень, передбачених ст. 50 ПК України, помилок, що містяться у раніше поданих ним податкових деклараціях та розра-

---

<sup>1</sup> Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 247.

<sup>2</sup> Там само.

хунках (уточнюючих податкових деклараціях та розрахунках), за умови сплати самостійно донарахованих податкових зобов'язань та штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених п. 50.1 ст. 50 (щодо правопорушення, передбаченого п. 123.1 ст. 123); 5) вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору) та ін.<sup>1</sup> З наведеного ми бачимо, що законодавець закріпив загальні обставини, за яких зобов'язані суб'єкти податкових відносин звільняються від фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. При цьому більшість таких обставин не пов'язані з діями або бездіяльністю таких учасників, навіть не залежать від них (технічні помилки, форс-мажор, застосування позицій, викладених в індивідуальній консультації чи рішенні Верховного Суду)<sup>2</sup>.

Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених ПК України. Платник вважається винним у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що була можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, однак платник податків не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності (пп. 112.1, 112.2 ст. 112 ПК України)<sup>3</sup>. Фактично, якщо особа вжила достатніх заходів для того, аби дотриматись приписів податково-правових норм (навіть якщо й не повністю вийшло), вона не винна, а отже, не притягається до фінансової відповідальності. Вбачаємо такий підхід не зовсім логічним, адже такі категорії, як достатність, розумність, добросовісність, є оціночними, а їх оцінка може бути суб'єктивною, оскільки залежатиме від переконань по-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. С. 86–87.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

садової особи контролюючого органу, який доводитиме наявність або відсутність відповідних фактів<sup>1</sup>.

У Настановах ОЕСР зазначено, що багато країн називають «штрафами» те, що в інших країнах називають «пенею»<sup>2</sup>. Наведені заходи фінансової відповідальності, на наш погляд, не слід ототожнювати або співставляти, оскільки вони різні за своєю суттю, призначенням і механізмом застосування. Показово, що в чинному законодавстві України закріплено, що за порушення норм ПКУ України передбачається фінансова відповідальність у вигляді штрафів (про що ми вже відзначали), а фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені<sup>3</sup>.

В інших країнах законодавець так само найчастіше обирає один із вищевказаних заходів фінансової відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Наприклад, відповідно до ст. 19 Закону Республіки Казахстан «Про трансфертне ціноутворення» порушення законодавства Республіки Казахстан про трансфертне ціноутворення тягне за собою відповідальність, установлену законами<sup>4</sup>. У ст. 273 Закону Республіки Казахстан «Про внесення змін і доповнень у деякі законодавчі акти Республіки Казахстан з питань оподаткування»<sup>5</sup> закріплено, що неподання платником податків до органу державних доходів звітності з моніторингу правочинів у строк, установлений законодавством Республіки Казахстан

---

<sup>1</sup> Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. С. 87.

<sup>2</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Абзац другий п. 111.2 ст. 111.

<sup>4</sup> О трансфертном ценообразовании : Закон Республики Казахстан от 05.07.2008 № 67-IV. *Юрисп* : інформ. система. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30194061&doc\\_id2=31577399#pos=3](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30194061&doc_id2=31577399#pos=3).

<sup>5</sup> О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения : Закон Республики Казахстан от 25.12.2017 № 122-VI. *Юрисп* : інформ. система. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=33123837#pos=1;-16](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33123837#pos=1;-16).

про трансфертне ціноутворення, а також неподання у строк, установлений уповноваженим органом, або відмова у поданні платником податків документів (у тому числі в електронному вигляді), необхідних для здійснення контролю при трансфертному ціноутворенні, тягнуть накладення штрафу на суб'єктів малого підприємництва або некомерційні організації в розмірі 100, на суб'єктів середнього підприємництва – у розмірі 200, на суб'єктів великого підприємництва – у розмірі 350 місячних розрахункових показників. З урахуванням наведеного, а також на підставі аналізу інших положень цієї статті констатуємо, що за порушення вимог із трансфертного ціноутворення передбачається відповідальність у вигляді штрафу. При цьому розмір штрафу варіюється залежно від виду суб'єкта господарювання, яким таке порушення вчинене.

У європейських країнах також застосовуються штрафи за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Так, у Республіці Польща розмір штрафних санкцій визначається у відсотках і диференціюється певним чином, зокрема закріплено такі розміри штрафів: а) 19% непогашених податкових зобов'язань за операціями нижче порогового значення для обов'язкового документування; б) 19% непогашених податкових зобов'язань за операціями вище порогового значення, коли документація представлена та прийнята; в) 50% непогашених податкових зобов'язань за операціями вище порогового значення, якщо документація не представлена податковим органам протягом 7 днів після отримання запиту (або він подається до податкових аудиторів, але вони ігнорують його, оскільки він не відповідає формальним вимогам)<sup>1</sup>. З наведеного бачимо, що розміри штрафів за порушення законодавчих приписів у сфері трансфертного ціноутворення є доволі суворими. Такий підхід може бути спрямований на формування правомірної поведінки платників податків.

Дещо інший підхід обрано в Республіці Білорусь. Так, із 2019 р. в разі, якщо буде доведено, що ціни, застосовані в контрольованих

---

<sup>1</sup> Transfer pricing: Russia, Ukraine, Poland, Belarus, Kazakhstan / Schneider group. S. l., 2016. P. 28. URL: [https://schneider-group.com/wp-content/uploads/2016/12/SCHNEIDER\\_GROUP\\_Transfer\\_Pricing\\_en-2.pdf](https://schneider-group.com/wp-content/uploads/2016/12/SCHNEIDER_GROUP_Transfer_Pricing_en-2.pdf).

операціях, не є ринковими, платник буде зобов'язаний, крім доплати податку на прибуток, сплатити: а) штраф у розмірі 40% від суми несплаченого податку на прибуток, але не менше 10 базових величин; б) пеню в розмірі ставки рефінансування, встановленої Національним банком Республіки Білорусь, від суми несплаченого податку. Разом із цим законодавець установив певний стимул для платників податків, зокрема, за податкові періоди 2019–2022 рр. пеня з донарахування податку на прибуток у результаті контролю за трансфертним ціноутворенням не нараховується за умови сплати цієї суми податку на прибуток не пізніше 5 днів із дня подання податкової декларації з коригуванням<sup>1</sup>. Фактично платникам податків надається можливість уникнути фінансової відповідальності за вчинення порушення податкового законодавства у разі виконання податкового обов'язку в повному обсязі у відповідні строки.

Настанови ОЕСР акцентують на тому, що розмір штрафів як заходу відповідальності має бути адекватний вчиненим правопорушенням. Серед країн ОЕСР штрафи за заниження податкових зобов'язань часто розраховуються у вигляді процентної частки від суми заниженого зобов'язання. При цьому ставка може варіюватися в межах від 10 до 200 відсотків. У більшості країн – членів ОЕСР ставка штрафу збільшується залежно від умов стягнення штрафу. Стягування штрафів за високою ставкою часто може застосовуватись для того, щоб показати ступінь вини платника податків, зокрема, умисне ухилення від сплати податків. Штрафи за ненавмисні правопорушення стягуються за нижчими ставками, ніж ті, що накладаються за умисні правопорушення<sup>2</sup>.

До 2020 р. податкове правопорушення визначалося без урахування вини як складової його суб'єктивної сторони. Наразі податкове правопорушення визначається як протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюю-

---

<sup>1</sup> Трансфертне ценообразование. *Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь* : вебсайт. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/transfer-pricing/>.

<sup>2</sup> Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. Липень 2010 / Держ. подат. служба України. С. 162.

чих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України. При цьому підкреслимо, що законодавець вважає, що порушення норм податкового законодавства можуть бути вчинені лише у формі умислу, і з огляду на це в п. 109.1 ст. 109 ПК України закріплено, що діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи<sup>1</sup>.

Порушення податкового законодавства можуть бути скоєні з необережності, за відсутності умислу платника. У зв'язку із цим потребує також вирішення низка цілком логічних, на наш погляд, питань: поперше, чи підлягатимуть відповідальності особи за порушення податкового законодавства, вчинені з необережності; по-друге, передбачає чи ні законодавець можливість порушення податкового законодавства з необережності, і які наслідки такого порушення<sup>2</sup>. Підтримує наведені міркування і О. В. Макух. Дослідниця вказує, що від того, який підхід обере законодавець, залежатиме подальше впорядкування відповідних відносин<sup>3</sup>. Вважаємо, що науковці цілком слушно зазначають, що довгий час законодавця взагалі не цікавила суб'єктивна сторона податкового правопорушення, головне – своєчасне й у повному обсязі надходження грошових коштів до місцевих і державного бюджетів. Натепер же повністю змінено підхід до цього, однак все одно деякі аспекти упущені й потребують доопрацювання<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>2</sup> Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. №3 (69), т. 2. С. 52. DOI: <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.3.2.8>.

<sup>3</sup> Макух О. В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. *Право та інновації*. 2021. №2 (34). С. 76. DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-2\(34\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-2(34)-9).

<sup>4</sup> Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. С. 87.

З 2021 р. перелік правопорушень, що стосуються трансфертного ціноутворення, було розширено. Зокрема, штрафи накладаються за такі правопорушення, як-от:

- неподання звіту про контрольовані операції;
- нездійснення декларування контрольованих операцій;
- подача звіту про контрольовані операції не в строк;
- здійснення декларування контрольованих операцій після встановленого терміну;
- неподання документації з трансфертного ціноутворення;
- подача документації з трансфертного ціноутворення не в строк;
- порушення правил і вимог, які закріплені в принципі «витагнутої руки».

У п. 120.3 ст. 120 ПК України закріплено, що неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній відповідно до вимог ст. 39 ПК України тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі:

- 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання звіту про контрольовані операції;

- 3 відсотків суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена підпунктами 39.4.6 та 39.4.9 п. 39.4 ст. 39 ПК України, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року;

- 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), визначеної підпунктами 39.4.7 та 39.4.9 п. 39.4 ст. 39 ПК України;

- 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній;

– 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній<sup>1</sup>.

У п. 120.4 ст. 120 ПК України регламентовано, що невключення до поданого звіту про контрольовані операції інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції та/або невключення до поданого звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній інформації тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі:

– 1 відсотка суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі незадекларовані контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році;

– 1 відсотка суми доходу (виручки) учасника міжнародної групи компаній, інформація про якого в порушення вимог ПК України не відображена у звіті у розрізі країн міжнародної групи компаній, але не більше 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року<sup>2</sup>.

З наведеного бачимо, що розмір штрафних санкцій є доволі значним за неподання відповідної документації. При цьому сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податків від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній<sup>3</sup>.

Як ми вказували раніше, за Настановами ОЕСР<sup>4</sup> розмір штрафів має бути адекватним, співмірним з учиненим правопорушенням. На наш погляд, такий підхід є цілком логічним. Разом із цим слід за-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

значити, що «співмірність» – поняття оціночне, і тут можуть виникати певні труднощі з установленням обґрунтованого підходу до визначення відповідного співвідношення між учиненим правопорушенням податково-правових норм і розміром фінансових санкцій за їх вчинення.

Відповідно до п. 113.6 ст. 113 ПК України у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність, розмір штрафу становить 50 відсотків від розміру, встановленого відповідною статтею Кодексу<sup>1</sup>. Згідно зі ст. 112 ПК України<sup>2</sup> до обставин, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкових правопорушень, належать: 1) вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність; 2) вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; 3) самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення (крім складів правопорушень, передбачених статтями 123 та 125<sup>1</sup> ПК України). Проте в п. 112<sup>1</sup>.2 вищевказаної статті зазначено, що контролюючий орган може визнати обставинами, що пом'якшують відповідальність особи, також і інші обставини, не передбачені п. 112<sup>1</sup>.1 ПК України<sup>3</sup>. З наведеного вбачається, що перелік обставин, за яких пом'якшується відповідальність особи за порушення податково-правових норм, є відкритим. Такий підхід, з одного боку, є позитивним для зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, а з іншого – передача на розсуд контролюючого органу права вирішувати питання про наявність у платника податків пом'якшувальних обставин може призвести до зловживання контролюючим органом таким правом, наслідком якого будуть втрати коштів бюджету.

У цьому контексті наведемо позицію Д. А. Кобильніка, який звертає увагу, що розсуд і зловживання правом мають спільні та відмінні риси. При цьому науковець наголошує: «...розсуд (дискреція) як прояв диспозитивності має відповідати таким ознакам: межі дискреції мають бути чітко визначені законодавством; свобода ви-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

бору уповноваженого органу обумовлюється конкретними життєвими обставинами, які характеризують випадок, що стосується правозастосування, на розсуд такого органу; прийняття рішення передбачає вибір із декількох альтернативних варіантів, кожен з яких має законні підстави та може бути реалізований; при реалізації розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно конкретну ситуацію та конкретних учасників відносин; розсуд може мати місце не лише з боку контролюючих органів, а й з боку платників податків, проте виявлятися він буде по-різному»<sup>1</sup>.

Погоджуємося з міркуваннями дослідника стосовно того, що дискреційні повноваження владних суб'єктів обов'язково мають бути обмежені законодавством. При цьому Д. А. Кобильнік слушно посилається на практику Європейського суду з прав людини, у рішеннях якого відображена вищевикладена позиція<sup>2</sup>. Так, у п. 49 рішення Європейського суду з прав людини від 2 листопада 2006 р. у справі «Волохи проти України» Суд зазначає, що «надання правової дискреції органам виконавчої влади у вигляді необмежених повноважень було б несумісним із принципом верховенства права. Отже, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції, наданої компетентним органам, і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання»<sup>3</sup>. З огляду на викладене вбачається цілком обґрунтованим вести мову про необхідність установлення меж розсуду контролюючих органів при визначенні переліку обставин для пом'якшення відповідальності платників податків за порушення податково-правових норм.

Показово, що деякі аспекти відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення висвітлюються і в судовій практиці.

---

<sup>1</sup> Кобильнік Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. С. 74.

<sup>2</sup> Кобильнік Д. А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2 (8). С. 218–219.

<sup>3</sup> Справа «Волохи проти України» (Заява № 23543/02) : рішення Європ. суду з прав людини від 02.11.2006. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_138](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_138).

У 2020 р. Верховний Суд створив відповідний огляд судової практики у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування<sup>1</sup>, у якому торкається питань трансфертного ціноутворення, зокрема й питань відповідальності за неподання / несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції. У 2021 р. Верховний Суд також звертає увагу на питання застосування фінансової відповідальності у сфері трансфертного ціноутворення. Зокрема, йдеться про застосування штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів). Зупинимося на цьому більш докладно.

Розглянувши касаційну скаргу Офісу великих платників Державної фіскальної служби на постанову Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 27 червня 2017 р. та ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 8 листопада 2017 р. у справі № 809/818/17 (провадження № К/9901/5055/17) за позовом Приватного підприємства «Євро-модуль» до Офісу великих платників Державної фіскальної служби, Львівського управління Офісу великих платників Державної фіскальної служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення від 22 травня 2017 р., яким підприємству були нараховані штрафні санкції за неподання звіту про контрольовані операції з імпорту у 2015 р., Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду залишив касаційну скаргу без задоволення, а рішення попередніх інстанцій – без змін<sup>2</sup>.

Такий підхід Суд аргументував тим, що застосування до платника податків штрафних санкцій за неподання звітності після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу, що передбачено п. 120.3 ст. 120 ПК України, до моменту встановлення такої відповідальності є необґрунтованим і

---

<sup>1</sup> Огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування / відп. за вип.: Р. Ф. Ханова, А. А. Барікова ; Верхов. Суд. Київ, 2020. Вип. 1. 26 с. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Ohliad\\_transfertne\\_tsinoutvorennia\\_1.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_transfertne_tsinoutvorennia_1.pdf).

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 03.09.2020, справа № 809/818/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91337392>.

протиправним. Відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена для таких платників з 1 січня 2017 р. «Правомірність або неправомірність поведінки особи, зокрема дотримання норм податкового законодавства, необхідно визначати із застосуванням законодавства, яке діяло на момент вчинення відповідних дій або бездіяльності такої особи. Заходи відповідальності, які підлягають застосуванню за вчинення платниками податків порушення, мають визначатися згідно з нормативно-правовими актами, чинними на час виникнення відповідних правовідносин»<sup>1</sup>.

Схожа ситуація мала місце у справі № 810/3541/17 (провадження № К/9901/58511/18) за позовом ТОВ «Мінетех» до Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення<sup>2</sup>. У цій ситуації слід звернути увагу на те, що на момент неподання звітності за період 2015 р. ПК України не передбачав штрафної санкції за неподання звітності після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу. Фактично ми бачимо, що на час існування правовідносин щодо подання звіту про контрольовані операції за 2015 р. відповідальність за таке порушення не була передбачена, як і відповідальність за такі дії. Ураховуючи, що відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена лише з 1 січня 2017 р., особа не може нести відповідальність за таке діяння, вчинене у 2015, 2016 рр., оскільки на той час таке діяння

---

<sup>1</sup> Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення / відп. за вип.: Р. Ф. Ханова, А. А. Барінова ; Верхов. Суд. Київ, 2021. Вип. 2. С. 30. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Oglyad\\_transfertne\\_tsinoutvorennia%20\(1\)%20\(1\).pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_transfertne_tsinoutvorennia%20(1)%20(1).pdf).

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 23.02.2021, справа № 810/3541/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95138802>.

не визнавалося законом як правопорушення<sup>1</sup>. На наше переконання, висловлена позиція є цілком об'єктивною та аргументованою з огляду на особливості дії закону, зокрема й податкового, у часі.

За загальним правилом виокремлюють три види дії закону в часі. Зокрема, до них належать: а) негайна (закон поширюється на правовідносини, які виникають до набрання юридичної сили новим законом, щодо прав та обов'язків суб'єктів таких правовідносин з дати вступу закону в силу, а також на правовідносини, що виникатимуть після набрання чинності новим законом); б) зворотна (закон також поширюється на правовідносини, які виникли ще до вступу нового закону в силу, щодо прав та обов'язків суб'єктів таких правовідносин, які виникли до вступу закону в силу); в) перспективна (нормативно-правові акти, що набули чинності, застосовуються тільки до тих фактів і відносин, які виникнуть у майбутньому)<sup>2</sup>. Схожий підхід відображено в рішенні Конституційного Суду України у справі про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів. Суд зазначив, що при «регулюванні суспільних відносин застосовуються різні способи дії в часі нормативно-правових актів. Перехід від однієї форми регулювання суспільних відносин до іншої може здійснюватися, зокрема, негайно (безпосередня дія), шляхом перехідного періоду (ультраактивна форма) і шляхом зворотної дії (ретроактивна форма)»<sup>3</sup>.

Відповідно до ч. 1 ст. 58 Конституції України<sup>4</sup> закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. З урахуванням наведеної норми можна зробити висновок про те, що

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 03.09.2020, справа № 809/818/17.

<sup>2</sup> Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени : учеб. пособие. М. : Статут, 2006. С. 27–31.

<sup>3</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 09.02.1999 № 1-рп/99. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99>.

<sup>4</sup> Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Голос України*. 1996. № 128.

новий закон чи інший нормативно-правовий акт може мати зворотню дію лише в разі, якщо норми такого пом'якшують або скасовують відповідальність особи за правопорушення, вчинене під час дії нормативно-правового акта, яким визначались поняття правопорушення і відповідальність за нього.

У вищевказаних справах, які розглядалися Верховним Судом, ідеться про відповідальність платника податків за неподання звіту про контрольовані операції в період, коли норма, якою було встановлено таку відповідальність, не набрала законної сили. Таким чином, позиція Суду стосовно недоцільності й навіть неправомірності застосування фінансових санкцій за неподання такого звіту є аргументованою, оскільки дія закону та іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли і закінчилися до набрання чинності цим законом або іншим нормативно-правовим актом.

## Висновки

---

Імплементація світових підходів та вимог до регламентації трансфертного ціноутворення не означає відсутності проблем правозастосування в цьому питанні. Поступово такі проблеми отримають чи вже отримали або нормативне, або прецедентне регулювання. У монографії було зупинено увагу на питаннях, які нині мають як теоретичний, так і практичний інтерес.

Нормативні критерії класифікації контрольованих операцій поділено на загальні та спеціальні. Загальні критерії (підконтрольний суб'єкт – платник податку на прибуток підприємств; об'єкт контролю – господарські операції з нерезидентами та господарські операції, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків) наразі відсутні як окремі вимоги щодо визнання господарських операцій контрольованими. Податкові спори, у яких саме вони є предметом суперечки з контролюючим органом, дають усі підстави стверджувати про важливість їх виокремлення як загальних критеріїв визнання господарських операцій платників податків контрольованими. До спеціальних критеріїв, окрім звичних «критерію за контрагентом» і «вартісних критеріїв», визначено додатковий спеціальний критерій – «номінального посередника».

Досліджено критерії визначення постійного представництва, а саме: критерій будівельного майданчика; критерій надання послуг нерезидентом через найнятих ним співробітників в Україні; критерій посередницьких переговорів та укладення нерезидентом на їх основі правочинів; критерій складського зберігання товарів нерезидента.

Незважаючи на те, що кожен із критеріїв є самостійним, наділеним достатнім регламентаційним потенціалом для цілей детермінації відповідних постійних представництв, констатується, що такі критерії потрібно розглядати комплексно, а саме в поєднанні з правилами самого інституту постійних представництв.

Окрему увагу приділено історії виникнення і запровадження принципу «втягнутої руки». Це дозволило показати довгий шлях, який пройшли країни для ефективної протидії розмиванню оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування. Особливу цікавість становлять кроки України на шляху імплементації принципу в національне законодавство. Сьогодні цей принцип є звичним.

Проаналізовано кожен із трьох аспектів вибору найбільшої доцільності методу трансфертного ціноутворення, а саме: проведення функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків); наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення; ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

Досліджено методи встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», які групувано на традиційні (порівняльної неконтрольованої ціни – «comparable uncontrolled price method» (CUP); ціни перепродажу – «resale price method» (Resale price); «витрати плюс» – «cost plus method» (Cost plus)) і методи, підґрунтям яких є аналіз розподілу прибутку (чистого прибутку – «transactional net margin method» (TNMM); розподілення прибутку – «transactional profit split method» (Profit split)). Визначено позитивні та негативні риси кожного з методів. Наприклад, метод порівняльної неконтрольованої ціни максимально враховує фактичні умови зіставних операцій, тому він вважається найбільш прийнятним і об'єктивним стосовно реальної економічної участі суб'єкта в загальному результаті. Водночас його негативними ха-

рактеристиками є те, що для його застосування доволі складно знайти необхідні дані для порівняння, тобто таку інформацію, що відповідала б усім вимогам. Особливістю методу ціни перепродажу є те, що за його допомогою можливо визначити ціну у випадках, коли різниця між зіставними операціями є значною і такий вплив неможливо будь-яким чином виміряти. Проте цей метод має і певні недоліки: він не дозволяє враховувати рівень попиту на товар чи послугу, або на використання нематеріальних маркетингових послуг, які також впливають на ціну.

Проаналізовано вже звичну звітність із трансфертного ціноутворення, а також останні зміни, пов'язані з імплементацією трирівневої моделі звітності. Наразі звітність із трансфертного ціноутворення відповідає підходу ОЕСР і складається з глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл, Master file), локал-файла, або локального файла (Local file) і звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report). Останній відповідає вимогам Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations. Дані Country-by-Country Report містять загальні відомості про діяльність із більш детальною інформацією, ніж доступна в інших джерелах даних; включають інформацію про співробітників, доходи з пов'язаними і непов'язаними особами, прибутки та сплачені податки (ідеться про ті змінні, які не мають детального опису у звітності для більшості юрисдикцій); забезпечують інформацію про глобальну діяльність тощо. Country-by-Country Report доступний у рамках автоматичного обміну інформацією, що відповідає The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters та Double Tax Conventions or Tax Information Exchange Agreements.

Розглянуто й особливості здійснення контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки». Процедура узгодження наказу про проведення перевірки розглядається як додатковий чинник захисту прав платників податків. Досліджено судову практику оскарження наказів про проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «ви-

тягнутої руки». Наголошено, що суди приділяють особливу увагу питанню обґрунтованості проведення перевірки, тобто не просто посилянь на законодавчо закріплену підставу проведення перевірки, а й документального підтвердження недотримання відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Проаналізовано загальні аспекти притягнення платника до фінансової відповідальності, а також особливості притягнення до відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення в Україні й окремих зарубіжних країнах.

## Список використаних джерел

---

---

1. Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени : учеб. пособие. М. : Статут, 2006. С. 27–31.
2. Верховенство права : доп. № 512/2009, схвал. Венец. Комісією на 86-му пленар. засіданні (Венеція, 25–26 берез. 2011 р.). Страсбург, 4 квіт. 2011 р. CDL-AD(2011)003rev. *Council of Europe, Venice Commission* : website. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-ukr).
3. Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення / Брехов С. С., Кошук Т. В., Новицька Н. В. та ін. Київ : Алерта, 2019. 110 с.
4. Гетьман К.О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. *Право та інновації*. 2021. № 3 (35). С. 85–90. DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3\(35\)-12](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3(35)-12).
5. 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>.
6. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2020. С. 335.
7. Доклад о верховенстве права : утв. Венециан. комиссией на 86-й пленар. сессии (Венеция, 25–26 марта 2011 г.). Страсбург, 4 апр. 2011 г., исслед. № 512/2009, CDL-AD(2011)003rev. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-rus](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus).
8. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс : сайт / Держ. подат. служба України. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/b2/view/?src=ques&id=21479> ; <https://zir.tax.gov.ua/main/b2/view/?src=ques&id=25792>.
9. Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби (ДФС) України від 03.06.2019 № 2516/6/99-99-15-02-02-02-15/ПК.
10. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 04.12.2019 № 1683/6/99-00-05-05-01-15/ПК.

11. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 05.08.2019 № 3636/6/99-99-31-02-01-15/ПК.
12. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 05.08.2019 № 3638/6/99-99-31-02-01-15/ПК.
13. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 07.05.2020 № 1831/6/99-00-07-02-02-06/ПК.
14. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 07.08.2020 № 3284/ПК/99-00-05-05-02-06.
15. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 07.10.2020 № 4141/ПК/99-00-05-05-02-06.
16. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 08.02.2019 № 446/6/99-99-15-02-02-15/ПК.
17. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 10.02.2021 № 504/ПК/99-00-21-02-02-06.
18. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 11.08.2020 № 3305/ПК/26-15-05-06-02.
19. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 12.09.2019 № 132/ПК/26-15-04-04-11-15.
20. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 16.09.2019 № 257/6/99-00-05-05-01-15/ПК.
21. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 20.04.2021 № 1629/ПК/99-00-21-02-03-06.
22. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 20.05.2019 № 2238/6/99-99-15-02-02-15/ПК.
23. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 20.10.2020 № 4323/ПК/99-00-05-05-02-06.
24. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 21.08.2020 № 3507/ПК/99-00-05-05-02-06.
25. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 27.01.2020 № 317/6/99-99-00-05-01-06/ПК.
26. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 29.03.2019 № 1355/ПК/26-15-12-03-11.
27. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 29.03.2019 № 1358/6/99-99-15-02-02-15/ПК.
28. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 29.05.2019 № 2444/6/99-99-15-02-02-15/ПК.

29. Калініченко З. Д. Особливості використання форм документального забезпечення трансфертного ціноутворення. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. 28. С. 343. <http://er.dduvs.in.ua/bitstream/123456789/4274/1/2.pdf>.
30. Кобильнік Д. А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2 (8). С. 218–219.
31. Кобильнік Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. С. 74.
32. Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 3 (69), т. 2. С. 52. DOI: <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.3.2.8>.
33. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 № 322-VII. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
34. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Голос України*. 1996. № 128.
35. 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.
36. Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «витягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки* : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 3 за матеріалами інтернет-конф. (м. Харків, 26 берез. 2021 р.) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 95–104. URL: [https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf\\_26.03.2021/Conf\\_26.03.21\\_15.pdf](https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf_26.03.2021/Conf_26.03.21_15.pdf).
37. Курілов Є., Кругляк В. Функціональний аналіз у трансфертному ціноутворенні. *Вісник. Офіційно про податки*. 2015. № 37. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8914>.

38. Макух О. В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. *Право та інновації*. 2021. № 2 (34). С. 76. DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-2\(34\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-2(34)-9).
39. 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](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
40. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. Липень 2010 / Держ. подат. служба України. Б. м., 2012. 439 с. URL: [http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy\\_OESR.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf).
41. Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 247.
42. О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения : Закон Республики Казахстан от 25.12.2017 № 122-VI. *Юрист* : информ. система. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=33123837#pos=1;-16](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33123837#pos=1;-16).
43. О трансфертном ценообразовании : Закон Республики Казахстан от 05.07.2008 № 67-IV. *Юрист* : информ. система. URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30194061&doc\\_id2=31577399#pos=3](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30194061&doc_id2=31577399#pos=3).
44. Огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування / відп. за вип.: Р. Ф. Ханова, А. А. Барікова ; Верхов. Суд. Київ, 2020. Вип. 1. 26 с. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Ohliad\\_transfertne\\_tsinoutvorennia\\_1.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_transfertne_tsinoutvorennia_1.pdf).
45. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення / відп. за вип.: Р. Ф. Ханова, А. А. Барінова ; Верхов. Суд. Київ, 2021. Вип. 2. С. 30. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Oglyad\\_transfertne\\_tsinoutvorennia%20\(1\)%20\(1\).pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_transfertne_tsinoutvorennia%20(1)%20(1).pdf).
46. 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>.

47. 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>.
48. Постанова Верховного Суду від 01.07.2021, справа № 808/47/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98013351>.
49. Постанова Верховного Суду від 03.09.2020, справа № 809/818/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91337392>.
50. Постанова Верховного Суду від 05.07.2021, справа № 620/1767/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98220291>.
51. Постанова Верховного Суду від 06.04.2021, справа № 815/2934/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96080851>.
52. Постанова Верховного Суду від 07.05.2020, справа № 810/1023/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89111967>.
53. Постанова Верховного Суду від 08.11.2018, справа № 807/574/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77749280>.
54. Постанова Верховного Суду від 09.10.2019, справа № 817/1737/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84899759>.
55. Постанова Верховного Суду від 11.03.2020, справа № 640/21019/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88150143>.
56. Постанова Верховного Суду від 11.08.2021, справа № 826/14873/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98987798>.
57. Постанова Верховного Суду від 11.12.2018, справа № 819/1933/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78592620>.
58. Постанова Верховного Суду від 14.11.2019, справа № 820/8334/15. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85710977>.

59. Постанова Верховного Суду від 16.06.2020, справа № 815/5457/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89869012>.
60. Постанова Верховного Суду від 17.06.2021, справа № 640/4595/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97880924>.
61. Постанова Верховного Суду від 20.12.2019, справа № 818/1786/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86551772>.
62. Постанова Верховного Суду від 21.01.2021, справа № 826/17841/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94328301>.
63. Постанова Верховного Суду від 22.02.2021, справа № 826/12668/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95579935>.
64. Постанова Верховного Суду від 23.02.2021, справа № 810/3541/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95138802>.
65. Постанова Верховного Суду від 24.02.2021, справа № 804/5360/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87903226>.
66. Постанова Верховного Суду від 25.03.2021, справа № 810/4176/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95815506>.
67. Постанова Верховного Суду від 26.07.2021, справа № 580/2095/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98764885>.
68. Постанова Верховного Суду від 27.01.2020, справа № 620/528/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87388273>.
69. Постанова Верховного Суду від 28.05.2020, справа № 826/19845/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89544030>.
70. Постанова Верховного Суду від 30.10.2018, справа № 826/18737/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77537876>.

71. Постанова Верховного Суду від 31.03.2021, справа № 816/1415/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95982608>.
72. 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>.
73. 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>.
74. 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>.
75. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 22.07.2020, справа № 280/28/20. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90589802>.
76. 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>.
77. 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>.
78. Приймак І. І., Кміть В. М., Грицишин Ю. В. Проблеми узгодження митної вартості товарів та трансфертної ціни у зовнішньоекономічних контрольованих операціях підприємств України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2019. Вип. 15, т. 1. С. 20. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.1.15.15-27>.
79. 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>.
80. 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>.
81. 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-/transferne-tsinoutvorenn/listi-rozyasnennya/71566.html>.
82. Про віднесення держав до переліку офшорних зон : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 23.02.2011 № 143-р. *Урядовий кур'єр*. 2011. № 54.
  83. 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-/transferne-tsinoutvorenn/listi-rozyasnennya/72854.html>.
  84. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VII. *Голос України*. 2014. № 254.
  85. 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. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20>.
  86. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. *Голос України*. 2013. № 145.
  87. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII. *Урядовий кур'єр*. 2015. № 15.
  88. 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>.
  89. 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-/transferne-tsinoutvorenn/listi-rozyasnennya/67805.html>.
  90. 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>.

91. 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>.
92. 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>.
93. 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-п>.
94. 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>.
95. 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-zatverdzhennya-pereliku-sirovinni-a1221>.
96. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контролюваних операцій принципу «витягнутої руки» : Постанова Каб. Міністрів України від 08.09.2016 №616. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616-2016-п>.

97. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» : наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 № 344. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16>.
98. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Каб. Міністрів України від 04.06.2015 № 381. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-п>.
99. 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>.
100. 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>.
101. 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>.
102. 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>.
103. 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. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-21>.

104. 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>.
105. 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>.
106. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 № 959-ХІІ. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
107. 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-/transfertnetsinoutvorenn/listi-rozlyasennya/72389.html>.
108. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28.
109. Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 10. Ст. 76.
110. Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 16.03.2020, справа № 280/28/20. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88234438>.
111. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 09.02.1999 № 1-рп/99. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99>.
112. Смичок Є. М. Трансфертне ціноутворення. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 554–558.
113. Справа «Волохи проти України» (Заява № 23543/02) : Рішення Європейського суду з прав людини від 02.11.2006. *База даних «Законодав-*

- ство України» / Верхов. Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_138](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_138).
114. Трансфертное ценообразование. *Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь* : вебсайт. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/transfer-pricing/>.
115. 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>.
116. 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>.
117. Action 13 Country-by-Country Reporting. *BEPS Actions* / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.
118. Action 8-10 Transfer Pricing. *BEPS Actions* / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/>.
119. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version). Paris : OECD Publishing, 2013. 109 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264201262-ru>.
120. Avi-Yonah R. S. The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation. *Law & Economics Working Papers Archive: 2003–2009* / University of Michigan Law School. 2007. Art. 73. P. 3. URL: [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_archive/art73](https://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art73).
121. BEPS Actions / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.
122. Bergin T. Starbucks slips the UK tax hook / REUTERS. London, October 15, 2012. 6 p. URL: <http://graphics.thomsonreuters.com/12/10/Starbucks.pdf>.
123. Blakey R. G. The War Revenue Act of 1917. *The American Economic Review*. 2017. Vol. 7. P. 791–815. URL: <https://archive.org/details/jstor-1809436>.
124. Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles / Maastricht University. 27 September 2013. 17 p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/dwarkasing-maastricht-university.pdf>.
125. 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>.

126. Eden L. The Arm's Length Standard: Making It Work in a 21st-Century World of Multinationals and Nation States. *Global Tax Fairness* / Eds.: T. Pogge, K. Mehta. Oxford, England : Oxford University Press, 2016. P. 1–13. DOI: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198725343.003.0007>.
127. Fris P., Gonnet S. A European View on Transfer Pricing After Glaxo. *Tax Planning International. Transfer Pricing*. 2006. No 11. 8 p. URL: [https://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_TP\\_after\\_Glaxo\\_TP1536.pdf](https://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf).
128. GlaxoSmithKline to Plead Guilty and Pay \$3 Billion to Resolve Fraud Allegations and Failure to Report Safety Data. *The United States Department of Justice* : official website. July 2, 2012. URL: <https://www.justice.gov/opa/pr/glaxosmithkline-plead-guilty-and-pay-3-billion-resolve-fraud-allegations-and-failure-report>.
129. Hamaekers H. An Introduction to Transfer Pricing: The American Versus the European Approach / IBFD. 15 January 1995. 25 p. URL: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34228/S9500513\\_en.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34228/S9500513_en.pdf).
130. Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, BEPS Actions 8 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD, 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>.
131. King E. Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice. New York, etc. : Kluwer Academic Publishers, 1994. XVIII, 284 p. DOI: <https://doi.org/10.1007/b101823>.
132. League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Fourth Session of the Committee. Official No.: C 399. M. 204. 1933. II.A. Geneva, June 26th, 1933. URL: [https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-399-M-204-1933-II-A\\_EN.pdf](https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-399-M-204-1933-II-A_EN.pdf).
133. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. 1963. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264073241-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en).
134. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris : OECD Publishing, 2019. 2664 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

135. OECD Transfer Pricing Guidelines (1995). URL: [https://tpguidelines.com/oecd-transfer-pricing-guidelines-1995/?tx\\_category=tpg1995-chapter-i-the-arms-length-principle](https://tpguidelines.com/oecd-transfer-pricing-guidelines-1995/?tx_category=tpg1995-chapter-i-the-arms-length-principle).
136. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2010. Paris : OECD Publishing, 2010. 372 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.
137. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Paris : OECD Publishing, 2017. 608 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
138. Picciotto S. International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation. Cambridge University Press, 2013. XIII, 391 p. URL: <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Picciotto%201992%20International%20Business%20Taxation.pdf>.
139. Public consultation document Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One / OECD. 9 October 2019 – 12 November 2019. S. I., s. a. 18 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.
140. Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). *Official Journal of European Union*. 2006. C176/1 – C176/7. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728(01)).
141. Special Features of the UN Model Convention: Schriftenreihe IStR, Band 117. P. 160. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=rTWyDwAAQB AJ&pg=PA160&dq=VII+of+the+Protocols+of+the+1943>.
142. Tax Policy Challenges in the 21st Century: Schriftenreihe IStR, Band 86. P. 302. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=wYCKBgAAQBAJ&pg=PA302&lpg=PA302&dq=League+of+Nations+draft>.
143. The Central Boards of Revenue Act, 1963. *India Code* : digital repository. URL: [https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/1500?sam\\_handle=123456789/1362](https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/1500?sam_handle=123456789/1362).
144. The Foreign Tax Equity Act of 1990. URL: <https://www.congress.gov/bill/101st-congress/house-bill/4308>.

145. 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>.
146. The Revenue Act of 1962. Washington : U.S. Government Printing Office, 1962. 11 p. URL: <https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/87PrtRevwm.pdf>.
147. Transfer Pricing and Multinational Enterprises : report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris : OECD, 1979. 100 p.
148. 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>.
149. Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions : Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD, 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>.
150. Transfer pricing: Russia, Ukraine, Poland, Belarus, Kazakhstan / Schneider group. S. 1., 2016. P. 28. URL: [https://schneider-group.com/wp-content/uploads/2016/12/SCHNEIDER\\_GROUP\\_Transfer\\_Pricing\\_en-2.pdf](https://schneider-group.com/wp-content/uploads/2016/12/SCHNEIDER_GROUP_Transfer_Pricing_en-2.pdf).
151. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017. New York : United Nations, 2017. XIX, 804 p. URL: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

*Наукове видання*

**Котенко** Артем Михайлович,  
**Мішин** Микола Олександрович,  
**Брояков** Сергій Вікторович та ін.

**ТРАНСФЕРТНЕ  
ЦІНОУТВОРЕННЯ:  
СУЧАСНИЙ СТАН  
ТА ПРОБЛЕМИ  
ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ**

**Монографія**

За редакцією *А. М. Котенка*

Редактор, коректор *П. О. Білоус*  
Комп'ютерна верстка *О. І. Сенько*

Підписано до друку 28.12.2021.  
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Гарнітура Times.  
Ум. друк. арк. 9,1. Обл.-вид. арк. 8,1. Наклад 50 прим.  
Вид. № 2910

Видавництво «Право» Національної академії правових наук України  
та Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,  
вул. Чернишевська, 80-А, Харків, 61002, Україна

Тел./факс (057) 716-45-53

Сайт: <https://pravo-izdat.com.ua>

E-mail для авторів: [verstka@pravo-izdat.com.ua](mailto:verstka@pravo-izdat.com.ua)

E-mail для замовлень: [sales@pravo-izdat.com.ua](mailto:sales@pravo-izdat.com.ua)

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів  
видавничої продукції – серія ДК № 4219 від 01.12.2011

Виготовлено у друкарні ТОВ «ПРОМАРТ»,  
вул. Весніна, 12, Харків, 61023, Україна  
Тел. (057) 717-25-44

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів  
видавничої продукції – серія ДК № 5748 від 06.11.2017