

Котенко Артем Михайлович

*кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник НДІ
правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

У публікації розглянуто порядок подання платниками податків, які здійснюють контрольовані операції, звітної документації. Підкреслено, що обраний законодавцем підхід (щодо впровадження трирівневої звітної документації) відповідає сучасним міжнародним стандартам. Зазначено, що незважаючи на детальну законодавчу регламентацію порядку подання та форм звітності про контрольовані операції платника податків, на практиці платники податків доволі часто припускаються технічних помилок. Наголошено на необхідності розроблення дієвих механізмів захисту податкової інформації суб'єктів податкових відносин.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, податковий контроль, звітність, контрольовані операції.

Kotenko Artem

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

SOME ISSUES OF SUBMITTING REPORTING ON CONTROLLED TAXPAYER OPERATIONS

The publication considers the procedure for submission of reporting documentation by taxpayers who carry out controlled transactions. It is emphasized that the approach chosen by the legislator (regarding the implementation of three-level reporting documentation) corresponds to modern international standards.

It is noted that despite the detailed legislative regulation of the procedure for submission and reporting forms on controlled transactions of the taxpayer, in practice, taxpayers often make technical errors. Emphasis is placed on the need to develop effective mechanisms for the protection of tax information of subjects of tax relations.

Keywords: transfer pricing, tax control, reporting, controlled transactions.

З прийняттям у 2020 році Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [3] було змінено підходи до регулювання трансфертного ціноутворення. Такі зміни передусім пов'язані із тим, що з 2017 року приєдналася до програми міжнародного розширеного співробітництва з питань імплементації Плану дій BEPS й взяла на себе зобов'язання в рамках Угоди про асоціацію з ЄС про введення цілої низки правил. Слід підкреслити, що одним з найбільш актуальних питань є контроль за трансферним ціноутворенням.

У цьому контексті важливе значення має введення трирівневої документації, що мають подавати платники податків, які здійснюють контрольовані операції, до контролюючого органу. Зокрема, крім Звіту про контрольовані операції, одночасно з яким має бути подано Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній до 1 жовтня року (вперше за 2021 – до 01.10.2022), наступного за звітним (необхідність подання Звіту виникає при наявності у платника контрольованих операцій, а повідомлення – лише за умови участі в такій групі і наявності сукупного доходу групи, що перевищує еквівалент 50 млн євро). Зазначимо, що наразі документація з ТЦО в окремих випадках буде складатися з такої документації, як:

а) глобальна (майстер-файл) – визначає склад міжнародної групи, функціонал її учасників, товарні та грошові потоки між учасниками групи (подають протягом 90 днів з дня отримання запиту податкового органу) і супроводжується консолідованою фінансовою звітністю такої міжнародної групи. Необхідність подання виникає в разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній становить еквівалент понад 50 млн євро.

б) локал-файл – описує власне контрольовані операції, функціонально-ризиковий аналіз учасників таких операцій та містить економічний аналіз по визначенню ринкового діапазону і висновки про відповідність / невідповідність ціноутворення в контрольованих операціях принципу «втягнутої руки» (подають протягом 30 днів з дня отримання запиту податкового органу) і супроводжується фінансовою звітністю платника податків. Необхідність подання виникає при наявності у платника контрольованих операцій.

в) Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній, який деталізує економічний внесок і рівень податкового навантаження кожного учасника міжнародної групи компаній у всіх юрисдикціях, де присутня така група. Необхідність надання виникає в разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній перевищує еквівалент 750 млн євро. Подають материнська компанія або уповноважений платник – учасник міжнародної групи [3]. Наведений підхід відображає положення міжнародних документів щодо трирівневої документації з трансфертного ціноутворення. Це свідчить про те, що податкове законодавство України змінюється в умовах та з урахуванням сучасних міжнародних тенденцій, що є позитивним. Проте підсумкову оцінку таких змін можна буде надати трохи згодом, після практичного застосування вказаних положень.

Як ми позначили, одним із документів, що мають подавати платники податків, які здійснюють контрольовані операції, до контролюючого органу є звіт про контрольовані операції. Однак, перш ніж розглядати порядок подання звіту про контрольовані операції слід з'ясувати, які саме операції законодавець визнає контрольованими. Так, у пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України [2] 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, в тому числі у випадках, визначених пп. 39.2.1.5 цього підпункту;

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 Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;

г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з таким нерезидентом за відсутності критеріїв, визначених підпунктами «а» - «в» цього підпункту, визнаються неконтрольованими;

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні. Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з ним за відсутності критеріїв, визначених підпунктами «а»-«в» цього підпункту, визнаються неконтрольованими.

У пп. 39.2.1.7. цієї ж статті закріплено, що господарські операції, передбачені пп. 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні) і 39.2.1.5 цього підпункту, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

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

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

Господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими, якщо обсяг таких господарських операцій, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. Таким чином, законодавець встановив обов'язковість одночасного дотримання двох вартісних критеріїв для визнання господарських операцій платника податків контрольованими, зокрема: річний дохід та обсяг операцій з контрагентами.

Крім того, контрагент платника податків та господарська операція повинні відповідати будь-яким критеріям, зазначеним у ст. 39 ПКУ. Йдеться про такі критерії, як-от [2]:

- контрагент-нерезидент виступає пов'язаною особою з платником податків;
- зовнішньоекономічна господарська операція платника податків щодо реалізації/або купівлі товарів (послуг) виконувалася за участю комісонера-нерезидента;
- контрагент-нерезидент, зареєстрований у державі, яка перебувала серед переліку держав, що відповідають критеріям, встановленим у ст. 39 ПК України, або контрагент-нерезидент виступає резидентом даних держав;
- контрагент-нерезидент зареєстрований в організаційно-правовій формі, що входить до Переліку організаційно-правових форм нерезидентів, що не сплачують податок на прибуток, у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, і не виступають податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи;
- господарські операції (внутрішньогосподарські розрахунки), які здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом у нашій країні. Підкреслимо, що кожен з вказаних критеріїв потребує детального розгляду, оскільки нормами чинного законодавства передбачено низку новацій щодо їх регламентації.

Повертаючись до розгляду питання стосовно звітності про контрольовані операції платника податків, зазначимо, Відповідно до пп. 39.4.2 ст. 39 ПК України [2] 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. При цьому такий звіт подається винятково в електронному вигляді за формою, затвердженою наказом Мінфіну від 18 січ. 2016 р. № 8 [4] відповідно до вимог чинного законодавства про електронний документообіг та електронний цифровий підпис. Зазначимо, що іншої форми подання звіту, ніж електронна не передбачено. Зважаючи на активну цифровізацію всіх сфер суспільного життя, а також з урахуванням своєрідності операцій, про які необхідно звітувати, й специфічність здійснення зовнішньоекономічної діяльності такий підхід є цілком логічним. У той же час в сучасних умовах доволі актуальним є питання щодо забезпечення безпеки даних, які фіксуються у такій документації (й взагалі в електронному кабінеті платника податків). Вбачається конструктивними міркування О. О. Дмитрик з приводу того, що правові механізми у сфері оподаткування з використанням цифрових технологій мають бути надійно захищені, оскільки саме від ступеня їх захищеності залежатиме конфіденційність податкової інформації, яка надається платниками податків та іншими зобов'язаними учасниками податкових відносин на вимогу (за запитом) контролюючих органів [1, с. 75].

Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній є невідемним документом, який має подавати платник податків, який здійснював контрольовані операції до Державної податкової служби України. Згідно з наказом Міністерства фінансів України 31 груд. 2020 р. № 839 [5] повідомлення подається платниками податків до контролюючого органу засобами електронного кабінету в електронній формі із 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 наказу № 839 [5] у заголовній частині повідомлення містяться загальні відомості про Повідомлення, платника податків,

який подає звіт, найменування МГК, обраний материнською компанією такої групи звітний період (фінансовий рік) для цілей бухгалтерського обліку, суму сукупного консолідованого доходу МГК за такий період.

Основна частина повідомлення складається із трьох розділів:

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

розділ II «Відомості щодо учасника міжнародної групи компаній, уповноваженого материнською компанією на подання звіту в розрізі країн», в якому зазначаються відомості щодо учасника МГК, 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», в якому зазначається перелік держав (територій), в яких група не зобов'язана подавати звіт у розрізі країн відповідно до чинного законодавства таких держав (територій) [5, п. 7]. Як бачимо, у вказаних документах доволі детально відображається інформація про платника податків, який його подає та МГК, до якої він належить.

Показово, що незважаючи на детальну законодавчу регламентацію порядку подання та форм звітності про контрольовані операції платника податків, на практиці платники податків доволі часто припускаються технічних помилок. На наш погляд, це пов'язано із тим, що у звіті про контрольовані операції платник податків вказує 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). Приміром, при визначенні типу предмета проведеної операції, вписують код типу предмета операції (у разі реалізації 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.

На підставі розгляду положень щодо контрольованих операцій платника податків, зокрема, в контексті подання звітності за такими операціями ми приходимо до висновку, що зміни, внесені до ПК України стосовно трирівневої документації щодо трансфертного ціноутворення є позитивними та такими, що відповідають встановленим міжнародним стандартам. Разом із цим відзначимо, що порядок подання звіту про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній є достатньо складним. На нашу думку, в умовах цифровізації існує потреба у розробленні дієвих механізмів захисту податкової інформації суб'єктів податкових відносин й у подальшому вдосконаленні порядку подання звітності, що дозволить оптимізувати не тільки діяльність самих платників податків в частині формування звітності по контрольованим операціям, але і податкових органів в сфері здійснення заходів податкового контролю.

ЛІТЕРАТУРА

1. Дмитрик О. О. Правове регулювання оподаткування в умовах розвитку цифрової економіки. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки*: зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 3 за матеріалами інтернет-конференції (м. Харків, 26 берез. 2021 р.). Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 72–77.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031>.

3. 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 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

4. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 р. № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text>

5. Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про

участь у міжнародній групі компаній: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12. 2020 р. № 839. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21#Text>

REFERENCES

1. Dmytryk O. O. (2021). Pravove rehuliuвання opodatкування v umovakh rozvytku tsyfrovoy ekonomiky. *Suchasni problemy prava ta innovatsiinoi ekonomiky: zb. nauk. pr. NDI PZIR NAPrN Ukrainy № 3 za materialamy internet-konferentsii (m. Kharkiv, 26 berez. 2021 r.) - Modern problems of law and innovative economy: a collection of scientific works of the Research Institute of PZIR NAPrN of Ukraine № 3 according to the Internet conference*, Kharkiv: NDI PZIR NAPrN Ukrainy, 72–77 [in Ukrainian].
2. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031> [in Ukrainian].
3. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkiv, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 r. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].
4. Pro zatverdzhennia formy ta Poriadku skladannia Zvitu pro kontrolovani operatsii: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.01.2016 r. № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text> [in Ukrainian].
5. Pro zatverdzhennia formy ta Poriadku skladannia Povidomlennia pro uchast u mizhnarodnii hrupi kompanii: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12. 2020 r. № 839. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21#Text> [in Ukrainian].