

**Трансфертне ціноутворення – 2026.
Актуальні питання звітування та
контролю**

Лариса Врублевська

Аудитор, партнер



Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Розширення застосування принципу «витягнутої руки»

- | |
|--|
| а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами |
| б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів та подібних посередників; |
| в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку №1045, або які є резидентами цих держав (територій); |
| г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, організаційно-правову форму яких включено до переліку організаційно-правових форм, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 ¹ цього підпункту; |
| г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, а також між резидентом та його постійним представництвом за кордоном; |

Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Розширення застосування принципу «витягнутої руки на внутрішні операції»

д) господарські операції, що здійснюються між постійним представництвом нерезидента в Україні та пов'язаними особами цього нерезидента в Україні або за її межами, а також між постійним представництвом та іншим постійним представництвом в Україні або за її межами цього ж нерезидента;

е) господарські операції, що здійснюються з резидентами, які (I) мають від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за попередній податковий звітний рік у розмірі понад 1 мільйон гривень, та/або з (II) пов'язаними особами – резидентами, які використовують переваги преференційних податкових режимів...

Для цілей цієї статті преференційними податковими режимами вважаються будь-які податкові режими оподаткування податком на прибуток підприємств, в яких визначено податковим законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати такого податку, сплату ним податку в меншому розмірі, ніж 18%.

Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Розширення застосування принципу «витягнутої руки»

е) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами та/або резидентами, визначеними в підпункті «е», що є учасниками тієї самої з платником податків міжнародної групи компаній, у якої загальний консолідований дохід за фінансовий рік, що передуює звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро.

Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Перегляд вартісних критеріїв визнання операцій контрольованими операціями

39.2.1.7. Господарські операції, визначені підпунктами 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні) і 39.2.1.5 цього підпункту, визнаються контрольованими, якщо 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 господарських операцій платника податків для цілей підпункту 39.2.1.7 цього підпункту обраховується за цінами, що відповідають принципу «витягнутої руки».

Положення цього підпункту не застосовуються до платника податків, господарські операції якого є контрольованими згідно із підпунктом «є» підпункту 39.2.1.1 цього підпункту. !!!!

~~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.~~

Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Розширення застосування принципу «витягнутої руки»

39.2.1.1

е) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами та/або резидентами, визначеними в підпункті «е» цього підпункту, що є учасниками тієї самої з платником податків міжнародної групи компаній, у якої загальний консолідований дохід за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро.



Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Уточнення порядку застосування методів трансфертного ціноутворення

- Деталізовано процедури обрання та використання методів ціноутворення
- Передбачено обов'язковість обґрунтування відмови від методу
- Обмеження для застосування методу чистого прибутку

39.3.6.2. Метод чистого прибутку слід застосовувати **лише тоді**, коли буде встановлено, що цей метод забезпечує більш точне визначення умов, що відповідають принципу «втягнутої руки», ніж методи, визначені в підпунктах 39.3.3-39.3.5 пункту 39.3 цієї статті.



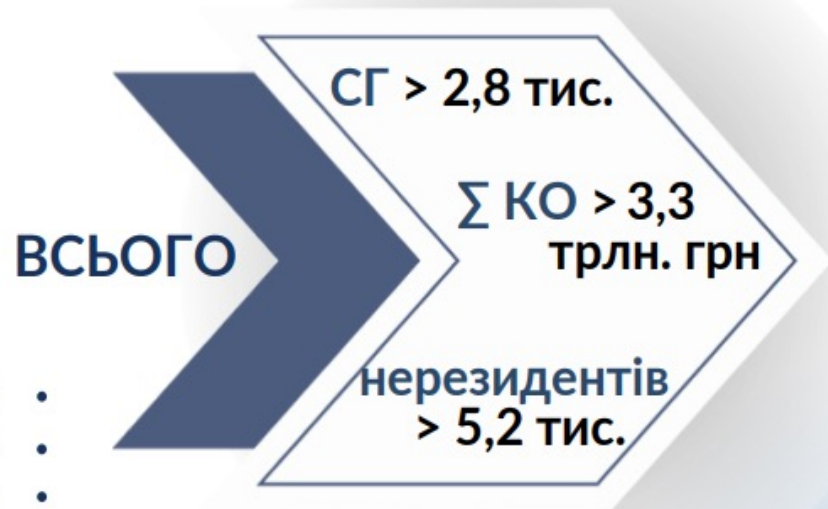


Департамент трансфертного ціноутворення

Контрольовані операції за 2024 рік



Державна податкова служба України



Підстави віднесення операцій до контрольованих



Методи встановлення відповідності принципу "витягнутої руки"

62%

порівняльної неконтрольованої ціни
301, 306, 307

35%

чистого прибутку
304

3%

ціни перепродажу, витрати плюс, розподілення прибутку
302, 303, 305

Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Оновлення лінійки штрафів

Стаття 123-2. Штрафні (фінансові) санкції у разі визначення КО суми податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або зменшення суми від'ємного значення об'єкту оподаткування, на підставі проведення коригувань фінансового результату:

- **10 %** суми здійсненого коригування фінансового результату до оподаткування;
- **20%** суми здійсненого коригування фінансового результату до оподаткування що супроводжувались неподанням звіту про контрольовані операції та/або документації (скороченої документації), та/або глобальної документації та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній або неподанням платником податків уточнюючого звіту про контрольовані операції після спливу 30 календарних днів;
- **30%** суми здійсненого коригування фінансового результату до оподаткування у разі обтяжуючих обставин (недостовірне розкриття фактів або нерозкриття певних фактів в поданій документації, вибір методу всупереч вимогам ст.39, невірний вибір зіставних операцій (компаній)....

Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Удосконалення підходу до операцій з нематеріальними активами (DEMPE-аналіз)

- **D (Development - Розробка):** Створення нових технологій, проведення R&D (науково-дослідних робіт) та розробка дизайну.
- **E (Enhancement - Доопрацювання):** Модернізація, покращення та адаптація активу під нові ринки.
- **M (Maintenance - Супровід):** Поточне технічне обслуговування, оновлення версій та адміністрування.
- **P (Protection - Захист):** Юридичне оформлення прав, реєстрація торгових марок, патентування, а також захист інтелектуальної власності в судах.
- **E (Exploitation - Експлуатація):** Використання активу у виробництві, надання ліцензій, маркетинг та продаж кінцевим споживачам.



Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування - 2026.

Удосконалення підходу до операцій з нематеріальними активами (DEMPE-аналіз)

Ключовий принцип

Основа для розподілу прибутку

Місцезнаходження доходу

Роль документації

Оформлення

До BEPS

Юридичне право власності на інтелектуальну власність

Країна, де зареєстрована інтелектуальна власність

Формальний, часто мінімалістичний

Паперових угод часто достатньо

Після BEPS (підхід DEMPE)

Функціональний внесок: хто виконує діяльність DEMPE

Країна, де цінність створюється економічно

Детальний аналіз функцій, активів та ризиків

Суть понад форму: реальна діяльність має бути задокументована

пп.14.1.159 ст.14 ПКУ новий критерій пов'язаності для юридичних осіб (економічна пов'язаність)

*Нерезидент може бути визнаний пов'язаним з резидентом, якщо **одночасно** виконуються такі умови*

- *дохід від реалізації/вартість придбання товарів, робіт, послуг в операціях з ним становлять 75+% загальної суми доходу від реалізації всім нерезидентам/вартості придбання товарів, робіт, послуг у всіх нерезидентів;*
- *такі доходи від реалізації (вартість придбання товарів, робіт, послуг) становлять 50+% загальної суми доходів від реалізації (вартості придбання товарів, робіт, послуг) платника податків.*

Розрахунок - за календарний рік.



пп.14.1.159 ст.14 ПКУ новий критерій пов'язаності для юридичних осіб (економічна пов'язаність)

Розрахунок 75% +і вартості продукції окремо за кожним видом продукції (товару, послуги) абзацом тринадцятим п.п. «а» п.п. 14.1.159 ПКУ не передбачений.

Наприклад: платником податків протягом року здійснювався імпорт товарів від нерезидента 1 на загальну суму 75 тис. грн.

Загальна сума по операціях з придбання (товарів, робіт, послуг) за звітний рік від усіх нерезидентів становить 95 тис. грн.

Загальна сума по операціях з придбання (товарів, робіт, послуг) за звітний рік від усіх резидентів та нерезидентів становить 120 тис. грн.

Згідно з абзацом тринадцятим п.п. «а» п.п. 14.1.159 ПКУ нерезидент 1 є пов'язаною особою платника податків, бо відсоток придбання у нерезидентів – 78,9 (75:95x100), а відсоток від загальної суми придбання – 62,5 (75:120x100).

пп.14.1.159 ст.14 ПКУ новий критерій пов'язаності для юридичних осіб (економічна пов'язаність)

Для цілей критерію економічної пов'язаності до загальної вартості продукції (товарів, робіт, послуг), придбаної юридичною особою – резидентом може враховуватись те, що за своєю суттю є придбанням товарів, робіт або послуг, тобто вартість фактично придбаних товарів, робіт або послуг.

Таким чином, не може враховуватись для цілей застосування критерію економічної пов'язаності відповідно до підпункту 14.1.159 ПКУ суми курсових різниць та суми податку на додану вартість, сплачені при імпорті.



ЧИ ВРАХОВУВАТИ імпортний ПДВ та відсотки за кредитами при визначенні економічної пов'язаності з нерезидентом?

Відображення коду пов'язаності осіб у Звіті про контрольовані операції

До затвердження змін до наказу МФУ № 8, платникам податків при заповненні розділу Додатка «Відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях» Звіту про контрольовані операції для зазначення ознак пов'язаності, визначених абзацами дванадцятим – тринадцятим підпункту «а» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу **необхідно зазначити код 517 – «Визнано пов'язаними особами самостійно»**. У такому випадку додаток «Інформація про пов'язаність осіб» до Звіту про контрольовані операції не подається.



Доведення пов'язаності

14.1.159 абз.16

Контролюючий орган **за результатами перевірки або у судовому порядку може довести пов'язаність осіб на основі фактів і обставин, що одна юридична або фізична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи, утворення без статусу юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи та/або утворення без статусу юридичної особи.**



Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду: від 03 квітня 2025 року по справі № 816/127/18:

Штраф 365400 грн за неподання позивачем звіту про КО за 2015 рік.

...оскарження ППР, оскільки операції з контрагентом за наслідками звітнього 2015 року не підпадають під визначення КО, внаслідок відсутності стосовно нього та нерезидента критерію «пов'язаності» згідно з підпунктом 14.1.159 ПКУ, що за доводами позовної заяви виключає обов'язок позивача подати звіт про контрольовані операції за 2015 рік.

Відповідно до абзацу дев'ятого підпункту «а» підпункту 14.1.159 статті 14 ПКУ (в ред. Закону № 609-VIII від 15.07.2015), пов'язані особи - для юридичних осіб: сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою, стосовно іншої юридичної особи перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, - більше ніж у 10 разів). При цьому сума таких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітнього періоду).

Судова практика Доведення пов'язаності

Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду: від 03 квітня 2025 року по справі № 816/127/18:

.....суд апеляційної інстанції не погодився з висновком суду першої інстанції апеляційної інстанції та прийнявши рішення про задоволення позову керувався тим, що у така правова підстава як **заміна кредитора у зобов'язанні**, не зумовлює факту пов'язаності між особами, оскільки не передбачена положеннями ПК України. При передачі первісним кредитором прав за кредитним договором не відбувається зміна його статусу як особи, яка безпосередньо надала такий кредит. У свою чергу, **новий кредитор, який придбав права вимоги стосовно кредиту, не може вважатися особою, яка надала кредит**. Враховуючи викладене, суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що **відсутність у податковому законодавстві належно закріпленого правила визначення осіб пов'язаними при зміні кредитора**, оскільки кредит отриманий від банку, але внаслідок внесених змін господарські операції по нарахуванню відсотків вчиняються на користь іншої особи, дає можливість застосовувати презумпцію правомірності рішення платника, відповідно до п.4.1.4 п.4.1 ст.4 ПК України. Вищенаведені висновки стали підставою для задоволення позову.

Судова практика Доведення пов'язаності

Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду: від 03 квітня 2025 року по справі № 816/127/18:

Середнє арифметичне значення власного капіталу ПрАТ є від'ємним (- 259 041 тис. грн.), а середнє арифметичне значення суми кредиту позитивне (153 116 тис.грн) то сума кредитів значно перевищує власний капітал більше ніж у 3,5 рази, що за доводами контролюючого органу свідчить про те, що ПрАТ у 2015 р. є пов'язаною особою з нерезидентом відповідно до абз.9 п.п. «а» п.п.14.1.159 п.14.1 ст.14 ПК України.

Суд дійшов висновку про правомірність застосування штрафних санкцій до ПрАТ внаслідок неподання звіту про контрольовані операції.



Критерії до 01.01.2025	Критерії з 01.01.2025
<ul style="list-style-type: none">• 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 та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.	<ul style="list-style-type: none">• держави (території), віднесені до переліку офшорних зон, затвердженого КМУ (від 23.02.2011 р. N 143-р)• держави (території), віднесені до переліку держав (юрисдикцій), що не виконують чи неналежним чином виконують рекомендації міжнародних, міжурядових організацій, задіяних у сфері боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму чи фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення (формує МФУ);• держави (території), компетентні органи яких за результатами двох послідовних звітних (податкових) періодів (років) не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією (зокрема інформацією щодо кінцевого бенефіціарного власника) на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Новий Перелік від 27 грудня 2017 р. № 1045

Перелік зменшено із 78 до 46 держав (територій), зокрема:

Виключено:

Султанат Оман, Держава Катар, ОАЕ, Республіка Кіпр, Ірландія, Боснія і Герцоговина, Домініканська Республіка, Бурунді, Гонконг, Кубу, Кюрасао, Лаос, Ліван, Ліхтенштейн, Мартініка, Республіка Молдова, Парагвай, Сан-Марино, Туркменістан, Республіка Узбекистан, Киргизька Республіка, Чорногорія ...

Додано:

Американське Самоа, Гуам, Корейська Народно-Демократична Республіка, Республіка Союзу М'янма, Республіка Намібія, Нідерландські Антильські Острови, Республіка Тринідад і Тобаго, Республіка Фіджі.



Новий Перелік від 27 грудня 2017 р. № 1045

Міністерство фінансів України нагадує, що **оновлений перелік*** держав (територій) для цілей трансфертного ціноутворення вперше застосовується з 1 січня звітного 2025 року.

Це передбачено **підпунктом 2 пункту 4 розділу II «Прикінцеві положення»** Закону України від 18.06.2024 № 3813-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства».



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Набрання чинності з 01.01.2025

https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_vazhlivi_aspekti_zastosuvannia_onovlenogo_pereliku_derzhav_dlia_tsilei_transfertno_go_tsinoutvorennia-5006

ЗІР (131.03)

ІПК №1001/ІПК/26-15-23-01-08 від 26.02.2025, № 1291/ІПК/99-00-21-02-03 від 12.03.2025, №1552/ІПК/99-00-21-02-03 від 20.03.2025 та ін.

Новий Перелік від 27 грудня 2017 р. № 1045

Неконтрольовані операції

№ 976/ІПК/99-00-21-02-03 ІПК від 25.02.2025

....якщо країна реєстрації нерезидентів з 01.01.2025 була виключена з Переліку, то підстави для збільшення фінансового результату до оподаткування на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 розділу I Кодексу), реалізованих/придбаних, починаючи з цієї дати, на користь/у нерезидентів відповідно до вимог підпунктів 140.5.5-1 , 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, у платника податків відсутні.

Зміни з 01.01.2025 Перелік ОПФ

Положення щодо отримання довідки про сплату корпоративного податку виключені

Господарські операції платника податків з нерезидентом, ОПФ якого включена до Переліку, визнаються неконтрольованими за наявності хоча б однієї з таких умов:

- нерезидент є резидентом держави (території), з якою Україною укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування, що підтверджується шляхом подання до ДПСУ, що реалізує державну податкову політику, до 1 жовтня року, що настає за звітним, довідки у паперовій або електронній формі, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни....;
- всі учасники (партнери) нерезидента є резидентами держав (територій), з якими Україною укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, що підтверджується шляхом подання до ДПСУ, до 1 жовтня року, що настає за звітним, довідки у паперовій або електронній формі, яка підтверджує, що всі учасники (партнери) нерезидента є резидентами країни, з якою укладено міжнародний договір України....

Перелік ОПФ від 4 липня 2017 р. № 480

140.5.4., 140.5.5-1 ст.140 ПКУ

Вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту.

ІПК від 19.05.2025 р. № 2767/ІПК/99-00-21-02-03 ІПК

..... платник податків, який проводить операції із Нерезидентом 1, організаційно-правова форма якого включена до Переліку № 480, звільняється від обов'язку збільшувати фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток підприємств податкового (звітного) року на різниці, визначені підпунктом 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу у разі надання документу, що підтверджує сплату податку на прибуток (корпоративного податку) Нерезидентом 1, що є резидентом Об'єднаних Арабських Еміратів, виданого фінансовим (податковим) органом Об'єднаних Арабських Еміратів, за формою, затвердженою згідно із законодавством цієї країни, який належним чином легалізований та перекладений відповідно до законодавства України. (пит.6 УПК від 14.05.2021 № 266).

Відповідальність зміни 2025

п. 120.3. ПКУ

Неподання звіту про контрольовані операції, Глобальної документації (мастер-файлу)

Штраф **300 розмірів ПМПО**, встановленого законом на 01 січня податкового (звітного) року
908700 грн. – 2025 рік (3028 грн x 300)

Неподання Повідомлення про участь у МГК

Штраф **50 розмірів ПМПО (100 розмірів ПМПО з 25.03.2025)**, встановленого законом на 01 січня податкового (звітного) року
302 800 грн. – 2025 рік (3028 x 100)

Неподання Документації

Штраф **3 %** суми контрольованих операцій, за якими не була подана документація, але **не більше 200 ПМПО (605600 грн.** – 2025 рік)

Відповідальність зміни 2025

п. 120.6. ПКУ

Несвоєчасне подання платником податків Звіту про контрольовані операції, Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, Несвоєчасне декларування контрольованих операцій в поданому Звіті про контрольовані операції в разі подання уточнюючого звіту

1 розмір ПМПО, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, **за кожний календарний день** несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, **але не більше 300 розмірів ПМПО (100 розмірів ПМПО для Повідомлення про участь у МГК)**, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року

Несвоєчасне подання повідомлення про участь у МГК з 25.03.2025

1 розмір ПМПО, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний календарний день несвоєчасного подання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, **але не більше 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи**, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року. $50 \times 3028 = 151\ 400$

Відповідальність зміни 2025

п. 120.6. ПКУ

Несвоєчасне подання платником податків Звіту про контрольовані операції, Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, Несвоєчасне декларування контрольованих операцій в поданому Звіті про контрольовані операції в разі подання уточнюючого звіту

1 розмір ПМПО, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, **за кожний календарний день** несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів ПМПО (100 розмірів ПМПО для Повідомлення про МГК), встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року

Несвоєчасне декларування КО з 25.03.2025

1 розмір ПМПО, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, **за кожний календарний день** несвоєчасного декларування контрольованих операцій в поданому звіті про контрольовані операції в разі подання уточнюючого звіту, **але не більше суми, що дорівнює одному з двох значень, що є меншим за розміром, - або 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, або 0,5 відсотка суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції**

Звітність у сфері трансфертного ціноутворення

Форма	Затверджено	Термін подання	Призначення
Звіт про контрольовані операції	Наказ МФУ від 18.01.2016 № 8 (зі змінами)	До 01 жовтня року, що настає за звітним	Надання відомостей про контрольовані операції
Податкова декларація з податку на прибуток підприємств (Додаток ТЦ річний)	Наказ МФУ від 20.10.2015 № 897	Річна - граничний термін подання - 02 березня 2026 року	Самостійне коригування об'єкта оподаткування податком на прибуток (до 01 жовтня року наступного за звітним без штрафу, передбаченого п.50.1. ПКУ)
Документація з трансфертного ціноутворення (локальний файл)	Довільна форма Зміст – пп.39.4.6 ПКУ	На запит контролюючого органу, що надсилається не раніше 01 жовтня	Підтвердження відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки»
Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній	Наказ МФУ від 31.12.2020 № 839 (зі змінами)	До 01 жовтня року, що настає за звітним	Надання відомостей про належність до групи компаній, щодо материнської компанії, щодо учасника МГК уповноваженого на подання звіту в розрізі країн

14.1.113-3. міжнародна група компаній (для цілей статті 39 ПКУ) - дві або більше юридичні особи або утворення без статусу юридичної особи, які є податковими резидентами різних юрисдикцій (держав, територій) (зокрема якщо хоча б одна з таких осіб є податковим резидентом однієї іноземної юрисдикції (держави, території), який провадить господарську діяльність через постійне представництво в іншій юрисдикції (державі, території) та **пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю таким чином, що згідно з МСФЗ обов'язково є підготовка консолідованої фінансової звітності** або підготовка консолідованої фінансової звітності була б обов'язковою у разі, якщо б акції (корпоративні права) одного з таких учасників міжнародної групи компаній перебували в обігу на національному та/або іноземному організованому фондовому ринку (фондовій біржі)



Звітність у сфері трансфертного ціноутворення

Форма	Затверджено	Термін подання	Призначення
<p>Глобальна документація (майстер-файл) вперше за 2021</p> <p>Сукупний консолідований дохід МГК за фінансовий рік, що передує звітному року, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро</p>	<p>Довільна форма</p> <p>Зміст – пп.39.4.7 ПКУ</p>	<p>На запит, який може бути направлений не раніше 12 місяців і не пізніше 36 місяців з дати закінчення фінансового року</p> <p>Протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту</p> <p>*Уже запитано 5 документацій</p>	<p>Надання загальних відомостей про діяльність МГК (опис стратегії розвитку, суттєвих договорів, ланцюгів постачання, консолідована фін. звітність, ін.)</p>
<p>Звіт у розрізі країн МГК</p> <p>Перша подача звітів СbCR за фінансовий рік, який закінчується у період з 1 січня до 31 грудня 2022 року (материнські компанії).</p> <p>Сукупний консолідований дохід МГК перевищує еквівалент 750 млн. Євро</p>	<p>Наказ МФУ від 14.12.2020 р. №764</p>	<p>Протягом 12 місяців після закінчення фінансового (календарного) року</p>	<p>Інформація про учасників МГК, розподіл доходів, податків та ділової активності в розрізі відповідної держави (території): статутний капітал, вартість активів, чисельність працівників, нерозподілений прибуток, ін.</p>



ЗМІНИ В ФОРМІ ТА ПОРЯДКУ ЗАПОВНЕННЯ ЗВІТУ ПРО КО



Серед основних змін до форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції (далі – Звіт про КО) варто зазначити наступні:

Звіт про КО

- додано нові графи 7, 7.1, 7.2, 7.3, 8, 8.1, 8.2, 8.3 та 8.4, для уточнення інформації щодо нерезидентів, які здійснюють свою господарську діяльність на території України через постійні представництва;
- внесено зміни до назв окремих граф та рядків, а саме: графи 2, 3, 5 загальної частини Звіту про КО, графи 2, 4, 5 в таблиці Загальні відомості про контрольовані операції

Відомості про особу, що здійснює контрольовані операції:

- змінено порядок відображення та збереження інформації щодо кодів підстав віднесення операцій до контрольованих;
- деталізовано інформацію щодо умов постачання в контрольованих операціях;
- додано графу 17.1, в якій зазначається сума кредиту, депозиту, позики згідно з умовами контракту у валюті контракту;
- додано графу 19.1, в якій вказується офіційний курс гривні до іноземної валюти на дату відображення контрольованої операції у бухгалтерському обліку





Департамент трансфертного ціноутворення

ПРАВИЛА ЗАПОВНЕННЯ ЗВІТУ ПРО КО



Державна податкова служба України

Звіт про КО складається:

1 **ЗВІТ про КО**

ЗАГОЛОВНА ЧАСТИНА
Реквізити платника: повне найменування, податковий номер, податкова адреса, найменування контролюючого органу, інформація про нерезидента та постійне представництво

ОСНОВНА ЧАСТИНА
Перелік контрагентів із зазначенням реєстраційних даних та загальної суми взаємодії

2 **ВІДОМОСТІ про особу, що здійснює КО**
Додаток

ЗАГОЛОВНА ЧАСТИНА
Інформація про особу, яка бере участь у КО (за їх нумерацією у Звіті) та підстав віднесення операцій до КО

ОСНОВНА ЧАСТИНА
Інформація про КО: предмет КО, контракт/договір, умови постачання, код сторони операції, код країни походження, дата здійснення операції, ціна, кількість, одиниці виміру, код валюти, загальна вартість операцій, код методу встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки», тощо

3 **Інформація про пов'язаність осіб**
Інформація до додатка

Заповнюється, якщо здійснювались КО з пов'язаними особами
Коди ознак пов'язаності містяться у Додатку 2 до Порядку №8



заповнюється українською мовою, однак можливе використання мови контракту при заповненні відомостей щодо «Повного найменування особи» у додатку

ОДИНИЦІ ВИМІРУ ТА ПАРАМЕТРИ ЗВІТУ:

- грошові** зображаються у грн без копійок (з відповідним округленням), крім графі 16, 19.1 Додатка та значення в інформації до додатка
- кількість показників робіт/послуг** кількість товару відображається відповідно до одиниці виміру обраної платником податків згідно з Класифікатором № 8
- кількісні вагові показники** зазначається відповідно до первинних документів
- дати** у форматі «чч.мм.рррр»

У разі неможливості вираження кількості в кілограмах допускається вираження в додаткових одиницях виміру (штуки, літри, кубічні метри тощо) з обов'язковим зазначенням одиниці виміру у відповідній графі Звіту.
Бажано використовувати одиницю визначену контрактом

Тип звіту:

- звітний** подається вперше
- звітний новий** виправлення помилки до граничного строку подання
- уточнюючий** виправлення помилки після граничного строку подання звіту

РЕКОМЕНДАЦІЯ:
Заповнення «Повного найменування особи» здійснювати великими літерами без розділових знаків (лапки, коми, крапки з комами тощо)

Можливе групування показників:

за умов одночасного виконання наступних умов:

ідентичність товарів
незмінні умови поставок



Документація з трансфертного ціноутворення

Має містити інформацію передбачену пп.39.4.6 ПКУ, у редакції чинній на момент направлення запиту платнику податків

(Закон 466-IX)

- *фізичні особи-бенефіціари (контролери) платника податків;*
- *опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції;*
- *опис операцій з придбання робіт (послуг), НМА, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, має містити обґрунтування економічної доцільності (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення контрольованої операції) і наявності ділової мети їх придбання;*
- *копія аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності (якщо його наявність є обов'язковою для платника податків);*
- *копії істотних внутрішньогрупових угод, що впливають на ціноутворення в контрольованій операції.*

При підготовці документації застосовуються норми ПКУ, чинні на момент здійснення таких операцій

Документація з трансфертного ціноутворення

Принципи підготовки

- ❖ *Аналіз наявності власних зіставних неконтрольованих операцій та операцій контрагента-сторони контрольованої операції*
- ❖ *Опис підходів до вибору методу з урахуванням пріоритетності застосування. Зазначення підстав відмови від того чи іншого методу*
- ❖ *Проведення функціонального аналізу з урахуванням фактичних обставин здійснення операцій*
- ❖ *Обґрунтування вибору зіставних операцій чи зіставних осіб. Критеріїв відповідно до яких здійснювався відбір (основні умови здійснення операцій, обсяги операцій, види діяльності за КВЕД, ін.)*
- ❖ *Обґрунтування використання фінансової інформації за декілька податкових періодів*
- ❖ *Обґрунтування вибору досліджуваної сторони*

Документація з трансфертного ціноутворення

Принципи підготовки

- ❖ *Сегментування фінансових показників (даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності) при розрахунку показника рентабельності контрольовано операції*
- ❖ *Економічне обґрунтування вибору алгоритму розподілу непрямих витрат при проведенні сегментування фінансової звітності (облікова політика)*
- ❖ *Підтвердження фінансових показників даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності (підтверджуючі документи, реєстри бухгалтерського обліку)*
- ❖ *Посилання на інформацію використану з інтернету*
- ❖ *Стійкі діапазони цін/рентабельності*
- ❖ *Проведення коригувань умов операцій під час зіставлення*

Документація з трансфертного ціноутворення

Функціональний аналіз

- ❖ Доктрина «превалювання суті над формою»
- ❖ Здійснюється у відповідності до умов контракту з урахуванням фактичних обставин здійснення операції



Вибір сторони, що досліджується

Стороною, що досліджується, обирається сторона:

- *щодо якої застосування такого методу (комбінації методів) є найбільш обґрунтованим;*
- *для якої можна знайти найбільш зіставні операції та/або зіставні особи;*
- *щодо якої є найбільш повна та документально підтверджена інформація про фінансові показники контрольованої операції, які використовуються для розрахунку показників рентабельності;*

яка:

- *виконує найменш складні функції щодо контрольованої операції;*
- *приймає найменші економічні (комерційні) ризики стосовно контрольованої операції;*
- *не володіє об'єктами нематеріальних активів, які мають значний вплив на рівень рентабельності.*

Необхідність здійснення сегментації показників фінансової звітності

1. Визначення методів рентабельності (пп.39.3.4 – пп. 39.3.7 ПКУ);

2. Під час розрахунку показника рентабельності щодо окремої контрольованої операції (сукупності згрупованих контрольованих операцій) для визначення операційних витрат та доходів, безпосередньо пов'язаних з такою операцією, використовується найбільш обґрунтований алгоритм розподілу, що відповідає економічній суті контрольованої операції та характеру понесених витрат чи отриманих доходів. (пп. 39.3.9. ПКУ).

Лист ДФС України від 31.01.2018 року №365/6/99-99-15-02-02-15

Враховуючи, що при застосуванні методів трансферного ціноутворення, зазначених у пп. 39.3.1.2. – 39.3.1.5 ст. 39 Кодексу, розрахунок показника рентабельності здійснюється щодо окремої контрольованої операції (сукупності згрупованих контрольованих операцій), застосування для звітних періодів 2013-2016 року відповідного алгоритму розподілу для визначення операційних витрат та доходів, безпосередньо пов'язаних з такою операцією, є необхідним для дотримання методології трансферного ціноутворення, передбаченої ст. 39 Кодексу та Настановами ОЕСР.

Необхідність здійснення сегментації показників фінансової звітності

и) пп. 39.4.6 ПКУ:

*У разі якщо стороною контрольованої операції здійснюється постачання (продаж) товарів, робіт, послуг, інших предметів за контрольованими операціями декільком особам, і для цілей встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється порівняння показника рентабельності такого постачальника, **документація має містити опис алгоритму розподілу витрат постачальника, понесених для здійснення таких операцій, які враховуються під час розрахунку показника рентабельності.** Такий опис має містити інформацію про економічне обґрунтування вибору алгоритму розподілу витрат, методику його застосування, а також фактичний розрахунок, здійснений відповідно до обраної методики.*

Фінансові показники, що використовувалися під час розрахунку показників рентабельності контрольованої операції, мають бути підтверджені даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності сторони контрольованої операції, що досліджувалася (Закон №2245-VIII від 07.12.2017).

Необхідність здійснення сегментації показників фінансової звітності

Настанови ОЕСР:

- *лише ті статті, що безпосередньо або опосередковано пов'язані з контрольованою операцією, що розглядається, та є за природою операційними, повинні бути взяті до уваги при визначенні індикатора чистого прибутку;*
- *витрати та надходження, які не пов'язані з контрольованою операцією, повинні бути вилучені;*
- *необхідно мати належний рівень сегментації фінансових даних платника податків під час визначення або перевірки чистого прибутку, який він отримує від контрольованої операції;*
- *метод чистого прибутку недоречно застосовувати від операції на базі звітності всієї компанії, якщо компанія здійснює багато різних контрольованих операцій, які не можна порівняти на об'єднаній основі з операціями незалежного підприємства;*
- *у разі застосування показників рентабельності, які ґрунтуються на витратах, необхідно здійснювати розподіл всіх операційних витрат;*
- *розподіл непрямих витрат по операції повинен бути належним та послідовним протягом тривалого періоду*

Порівняльний аналіз метод ціни перепродажу

Показник	Фінансовий результат за 2024 рік (грн)			
	реалізація товарів			
	Контрольовані операції 2024 Компанія «N»	Компанія "X"	Компанія "Y"	Компанія "Z"
Чистий дохід від реалізації	15 186 000	14 083 860	10 486 524	5 050 789
Собівартість	11 899 600	10 820 700	8 200 790	4 267 800
Валовий прибуток	3 286 400	3 263 160	2 285 734	782 989
Валова рентабельність	21,64	23,17	21,80	15,50

Показник валової рентабельності контрольованої операції становить: **21,64%**.

Необхідність здійснення сегментації показників фінансової звітності

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»

п.21 Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітного сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг зовнішнім покупцям).

П.39.3.8. ПКУ

Платник податку має право визначити відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» *за сукупністю декількох контрольованих операцій із однією особою*, поєднаних за принципом групування.

Принцип групування передбачає можливість об'єднання операцій для застосування методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки", зазначених у підпунктах 39.3.4-39.3.7 ПКУ, у разі якщо такі операції є тісно взаємопов'язаними чи є продовженням одна одної або мають безперервний чи регулярний характер. До таких операцій, зокрема, можуть належати:

- придбання (продаж) товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами, зокрема, операції за якими здійснюються протягом усього звітного (податкового) періоду;**
- передача (отримання) прав на використання різних нематеріальних активів, пов'язаних із одним товаром (послугою);**
- придбання (продаж) серії тісно пов'язаних продуктів (продуктової групи) та/або послуг;**
- придбання (продаж) різних товарів (робіт, послуг) за умови, що один товар (робота, послуга) або одна група товарів (робіт, послуг) створює попит на інший товар (роботу, послугу) або групу товарів (робіт, послуг).**

Документування стратегії пошуку зіставних осіб

Ruslana - компанії - Стратегия поиска

	Результат шага поиска	Результаты поиска
1.Статус: Действующие, Действующая (имеется задолженность)	3,061,957	3,061,957
2.KVED 2010 (только основные коды): 4646 - Оптовая торговля фармацевтическими товарами	5,628	5,180
3.Годы с доступной отчетностью: 2015	357,355	1,580
4.Годы с доступной отчетностью: 2016	364,728	1,353
5.Годы с доступной отчетностью: 2017	351,842	1,269
6.Выручка от реализации (тыс UAH): 2017, 2016, 2015, for all the selected periods, min=0.01	213,436	1,014
7.Операционная прибыль (убыток) (тыс UAH): Последний год с доступными данными, Last year -1, Last year -2, for at least one of the selected periods, min=0	348,945	926
8.Выручка от реализации основной продукции (тыс UAH): 2017, min=50,000	14,233	180
9.Shareholders with a specific number of subsidiaries: отсутствует Логический поиск : 1 И 2 И 3 И 4 И 5 И 6 И 7 И 8 И 9	3,027,518	133
	ИТОГО	133

Критерій обсягу виручки для формування первинної вибірки.

Виручка є ключовим показником масштабу діяльності компанії. ПКУ не містить критеріїв розміру виручки для цілей визначення зіставності юридичних осіб.

Згідно ст.2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.

		Євро	Грн.
Мікропідприємства	до	700000	30 415 000
Малі підприємства	від	700000	30 415 000
	до	8000000	347 600 000
Середні підприємства	від	8000000	347 600 000
	до	40000000	1 738 000 000
Великі підприємства	від	40000000	1 738 000 000

Частина мікропідприємств застосовує спрощену систему оподаткування.

Документування процедур відбору зіставних осіб

№ п/п	Назва компанії	Національний ідентифікаційний номер (ЄДРПО/ІПН)	Рік останньої звітності	Основний код KVED 2010	Чиста виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тис UAH 2017
1.	ВЕНТА ЛТД ТОВ	21947206	2017	4646	9 086 945
2.	САНОФІ-АВЕНТІС УКРАЇНА ТОВ	35648623	2017	4646	2 497 356
3.	ТЕВА УКРАЇНА ТОВ	34770471	2017	4646	2 373 559
4.	ФАРМПЛАНЕТА ТОВ	36852896	2017	4646	1 968 365
5.	ДЕЛЬТА МЕДІКЕЛ ТОВ	39448817	2017	4646	1 323 047
6.	ТАКЕДА УКРАЇНА ТОВ	35849505	2017	4646	1 593 339
7.	САНДОЗ УКРАЇНА ТОВ	38419586	2017	4646	1 391 882
8.	ГЛАКСОСМІТКЛЯЙН ФАРМАСЬЮТІКАЛС УКРАЇНА ТОВ	35619519	2017	4646	893 050
133.	К Л К ТОВ	32952695	2017	4646	50 856

Документування процедур відбору зіставних осіб

№ п/п	Назва компанії	Національний ідентифікаційний номер (ЄДРПО/ІПН)	Висновок щодо прийняття чи відхилення компанії до остаточної вибірки	Підстава відхилення компанії
1.	ВЕНТА ЛТД ТОВ	21947206	Відхилено	Власниками є юридичні особи з часткою більше, ніж 20%
2.	САНОФІ-АВЕНТІС УКРАЇНА ТОВ	35648623	Відхилено	Власниками є юридичні особи з часткою більше, ніж 20%
3.	ТЕВА УКРАЇНА ТОВ	34770471	Відхилено	Власниками є юридичні особи з часткою більше, ніж 20%
4.	ФАРМПЛАНЕТА ТОВ	36852896	Прийнято	-
5.	ДЕЛЬТА МЕДІКЕЛ ТОВ	39448817	Відхилено	Власниками є юридичні особи з часткою більше, ніж 20%
133.	К Л К ТОВ	32952695	Відхилено	Наявність в учасників-фізичних осіб часток володіння корпоративними правами з часткою більше, ніж 20% інших юридичних осіб; Немає власної інтернет-сторінки, що ускладнює перевірку відповідності видів фактичної господарської діяльності кодам КВЕД

Якість остаточної вибірки

- Відсутність інтернет-сторінки, що ускладнює перевірку відповідності видів фактичної господарської діяльності кодам КВЕД;
- Інформація, розміщена на інтернет-сторінках, про позиціонування як одиниці міжнародних груп компаній;
- Здійснення іншої господарської діяльності у порівнянні з видом діяльності, за яким була сформована вибірка у базі даних;
- Відповідно до даних ЄДР власниками є юридичні особи з часткою більше, ніж 25%;
- Розпочата процедура банкрутства, тощо.

Вибір часового проміжку для аналізу. Використання історичних даних

Метод порівняльної неконтрольованої ціни

Інформація про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, зокрема інформації про ціни на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

Під час визначення діапазону рентабельності використовується

- інформація про зіставні неконтрольовані операції, здійснені протягом звітного (податкового) періоду (року), в якому здійснена контрольована операція;**
- інформація про зіставних юридичних осіб за звітний (податковий) період (рік), у якому здійснена контрольована операція, або за декілька податкових періодів (років).**

В документації наводиться обґрунтування використання під час визначення діапазону рентабельності інформації за декілька податкових періодів (років).



Департамент трансфертного
ціноутворення

Найрозповсюдженіші недоліки документації з ТЦ



Державна
податкова
служба України

НЕДОЛІКИ

Методи рентабельності

Метод порівняльної неконтрольованої ціни, зокрема для сировинних товарів

- 1 Перехід до методів рентабельності за наявності цінових показників в джерелах інформації та можливості проведення відповідних коригувань
- 2 Вибір у якості дати для порівняння – дати контракту (ціноутворення) при відсутності повідомлень про укладання форвардних/ф'ючерсних контрактів та контрактів на здійснення операцій з сировинними товарами або внесення суттєвих змін до раніше укладених контрактів, зокрема специфікацій
- 3 Використання біржових цін (за 2016 – 2020 звітні роки) без врахування різних умов поставок, якісних характеристик та специфіки умов ринків

- 4 Ненадання повних первинних вивантажень з інформаційних джерел
- 5 Відсутність поетапного опису проведених коригувань (розрахунків), а також підтвердження доцільності проведення цих коригувань з метою досягнення зіставності
- 6 Відсутність обґрунтування (з 2020 звітного періоду) ділової мети або доведення того, що здійснення КО передбачає приріст (збереження) вартості активів платника

Відсутність:

- 1 Документального підтвердження (даними бухгалтерії та фінзвітності) фінансових показників, що використовувалися для розрахунку показників рентабельності сторони, яка досліджується (у тому числі в розрізі контрольованих та внутрішніх зіставних операцій)
- 2 Опису алгоритму розподілу витрат (ключ розподілу)
- 3 «Матриці відхилення підприємств» - детального, покрокового опису виключення компаній з вибірки зіставних, з аргументацією причин такого виключення



Департамент
трансфертного
ціноутворення

Основні вимоги до застосування методів трансфертного ціноутворення щодо сировинних товарів



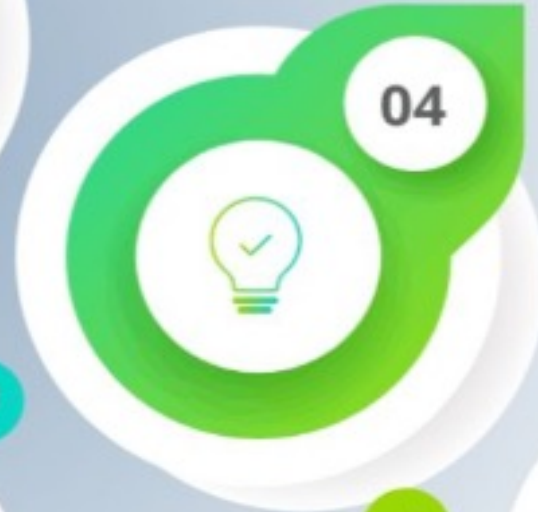
Державна
податкова
служба України

Для КО із сировинними
товарами встановлення
відповідності умов КО принципу
«витягнутої руки» за методом
ПНЦ є обов'язковим



Застосування
інших методів
ТЦ має бути
обґрунтовано
неможливістю
застосування
методу ПНЦ

У разі незастосування
методу ПНЦ платник
податків має розкрити
ланцюг постачання до
першої непов'язаної особи
(особи, що не відповідає
критеріям, визначеним в
пп. 39.2.1.1 ПКУ) із
зазначенням рівня
рентабельності



Доцільність переходу до
методів рентабельності
(розподілу прибутку) має
бути обґрунтованим
відповідно до фактів та
обставин здійснення КО



У випадку не розкриття
ланцюга постачання
контролюючий орган
має право самостійно
визначити відповідність
цін принципу «витягнутої
руки» за методом ПНЦ



метод ПНЦ - метод порівняльної неконтрольованої ціни

Аналіз цін контрольованих операцій по 76 позиціям

- *С/г товари*
- *Паливо*
- *Добрива*
- *Полімери*
- *Руди та метали*

Перелік сировинних товарів від 09.12.20 №1221

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.*



- **моніторинг контрольованих операцій (Наказ МФУ від 14.08.2015 № 706)**
- **опитування з питань трансфертного ціноутворення (Наказ МФУ від 14.08.2015 №706)**
- **проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» (Наказ МФУ від 10.03.2016 № 344)**





Департамент трансфертного ціноутворення

Податковий контроль за ТЦ



Державна податкова служба України

ЗАПИТИ ДОКУМЕНТАЦІЇ З ТЦ

звіти про КО за 2015-2024

понад **25** тис. звітів

направлено запитів документації

понад **1240**

у т.ч. 2026

понад **90**

ПЕРЕВІРКИ ДИСЦИПЛІНИ

встановлено порушень 2015-2026

понад **3,8** тис. фактів

у т.ч. 2026

понад **0,5** тис. фактів

штраф

понад **1,1** млрд грн

у т.ч. 2026

понад **0,2** млрд грн

ПЕРЕВІРКИ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»

(згідно з ППР)

завершені 2015-2026

195 перевірок

у т.ч. 2026

37 перевірок

Результати:

2015-2026 роки

- податок на прибуток 7,5 млрд грн (в т.ч. основний платіж 6,2 млрд грн)
- зменшено збитки 11,5 млрд грн
- у т.ч. 2026 рік
- податок на прибуток 1,9 млрд грн (в т.ч. основний платіж 1,6 млрд грн)
- зменшено збитки 0,9 млрд грн

Триває

64 перевірки



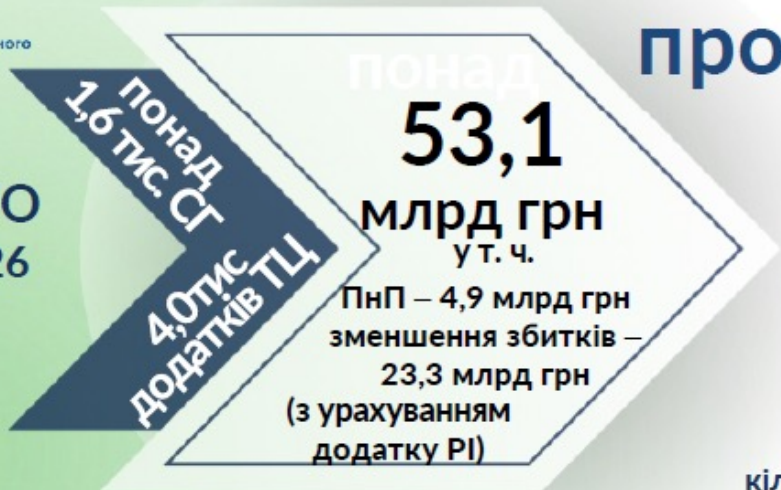
Департамент трансфертного ціноутворення

Самостійне коригування (Додаток ТЦ) протягом 2015 - 2026



Державна податкова служба України

ВСЬОГО 2015-2026



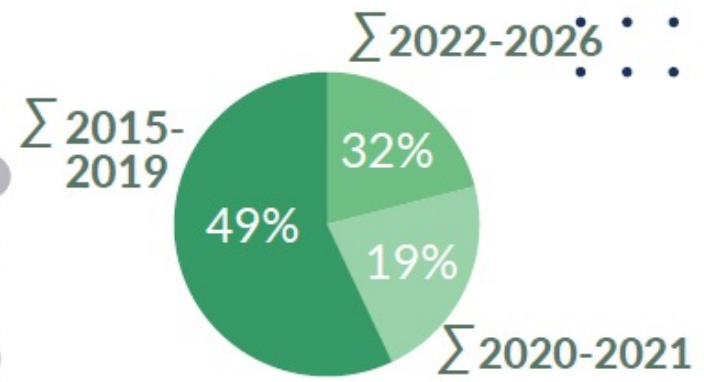
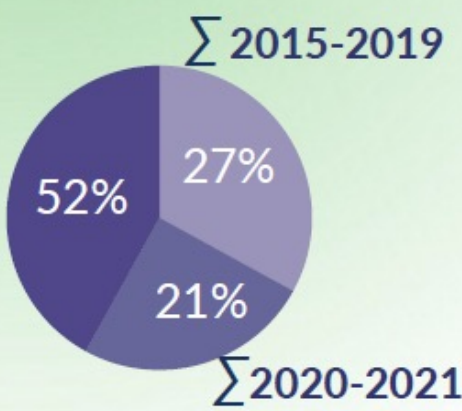
11,1 млрд грн протягом 2020-2021

27,5 млрд грн протягом 2022-2026

Період проведення коригування

Період за який проведено коригування

Період проведення коригування	Σ млрд грн	кількість додатків тис. 2015-2019	кількість додатків тис. 2020-2021	Σ млрд грн
2015-2019	14,5	0,97	1,9	26,2
2020-2021	11,1	0,83	0,89	9,9
2022	4,8	0,4	0,41	6,3
2023	7,1	0,56	0,42	5,4
2024	6,3	0,54	0,38	4,4
2025	6,3	0,58	0,03	0,9
2026	3,0	0,15		



Документальні позапланові

Порядок (Наказ МФУ від 10.03.2016 №344)

Фіксація порушення

- неподання Звіту / Документації
- невключення до Звіту всіх КО

Підстава

*пп. 78.1.2 ПКУ
пп. 78.1.15 ПКУ*

Передує

*Запит щодо подання інформації
пп. 73.3 ПКУ*

3 питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»

Підстава

*пп. 78.1.14
пп. 78.1.16 ПКУ*

Передує

*Погодження між контролюючим органом та ДПСУ
Наказу про проведення перевірки*

Платник податків зобов'язаний надати посадовим особам контролюючого органу документи, пов'язані із предметом перевірки, протягом 10 робочих днів з дати початку перевірки.

Під час проведення перевірки посадові особи контролюючого органу мають право:

- отримувати від платника податків додаткові документи, письмові пояснення від посадових (службових) осіб платника податків з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження;*
- проводити опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованої операції;*
- проводити з дозволу платника податків огляд приміщень, об'єктів та споруд, де провадиться діяльність платника податків, пов'язана з проведенням контрольованої операції.*

Якщо під час перевірки платниками податків не надано документів та/або інформації, пов'язаної із предметом перевірки, або надано не в повному обсязі, або встановлено факти, що необхідні документи та/або інформація знаходиться за межами України, посадові особи контролюючого органу, які проводять перевірку, ініціюють перед ДПС надіслання запиту(ів) компетентним органам іноземних держав.

Тривалість перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» не повинна перевищувати 18 місяців. Продовження - на строк, що не перевищує 12 місяців.

Цілями Моніторингу є:

- *встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;*
- *виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;*
- *виявлення ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети);*
- *проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;*
- *забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітності, додаткової інформації на запит ...*

Джерела інформації: програмні продукти та інформаційні системи ДПСУ, матеріали і відомості ДПС, звіти по КО, документації, будь-яка публічна інформація про можливі ризики заниження платниками податків податкових зобов'язань під час здійснення контрольованих операцій, інформація органів державної влади, інформація, отримана від державних органів інших країн.

Ключові пріоритети ДПС на 2026 рік

- Ризик-орієнтовані підходи та управління на основі даних.

*Йдеться про Автоматизовану систему управління ризиками і **ITARIS** у сфері міжнародного оподаткування, що дозволить концентрувати ресурси на реальних податкових ризиках.*

- Інтеграція з європейськими системами.

ДПС очікує практичного просування у роботі над майбутньою інтеграцією IT систем ДПС з системами ЄС таких як VIES, OSS, CESOP, EMCS, VAT Refund – ключових елементів входження України до спільного європейського податкового простору.

- Гармонізація національного законодавства з правом ЄС.



Моніторинг здійснюється шляхом:

- аналізу звітів, документації, майстер-файлу, повідомлень, звітів у розрізі країн, додаткової інформації та/або обґрунтувань, наданих платниками податків на запити;
- аналізу податкової інформації, отриманої відповідно до статті 73 ПКУ;
- аналізу будь-яких інформаційних джерел, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб.



Удосконалення системи оподаткування в Україні за напрямом трансфертного ціноутворення – серед пріоритетних заходів Національної стратегії доходів до 2030 року

- *впроваджено Підсистему «Автоматичний обмін податковою інформацією» ІКС «Міжнародний автоматичний обмін інформацією» (підсистема «АОПІ»)*
- *створення та впровадження принципово нового ІТ-рішення для контролю за ризиками міжнародного оподаткування – ІКС «Автоматизована система обробки великих масивів даних для аналізу ризиків трансфертного ціноутворення (ІКС Big data TP)»*



Трансфертне ціноутворення BIG Data

ОБРОБКА ІНФОРМАЦІЇ
100 алгоритмів
розрахунків ризиків



1. РЕЄСТРИ РЕЗИДЕНТІВ ТА НЕРЕЗИДЕНТІВ

- Платники податків
- Платники податків ТЦ
- Нерезиденти

2. АНАЛІЗ ЗВІТНОСТІ

- Формування переліку платників, операції яких підпадають під критерії
- Контроль дисципліни

3. ОЦІНКА РИЗИКІВ

- I. Макроекономічний
- II. Середній
- III. Мікроекономічний рівні

4. КООРДИНАЦІЯ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ОРГАНІВ

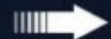
Моніторинг стану виконання завдань

5. АНАЛІТИКА

Формування аналітичних звітів

6. ДОВІДКОВА ІНФОРМАЦІЯ

- Довідники
- Цінові показники
- Середньогалузеві показники



СТРУКТУРА
РИЗИКІВ :



I. Макроекономічний рівень (41 ризик):



- аналіз витратних статей;
- показники платоспроможності;
- показники ліквідності;
- показники ділової активності;
- показники рентабельності;
- показники фінансової діяльності;
- структура ЗЕД;
- структура КО

II. Середній рівень (24 товарні позиції):



- розрахунки по сировинних товарах;
- відхилення від середньогалузевих показників рентабельності (ЧР – для імпорту та ЧРВ – для експорту)

III. Мікроекономічний рівень:



- розрахунки (по сировинних товарах та/або показниках рентабельності) з урахуванням фактичних обставин операцій та доказової бази

Інтегрується із загальною системою управління ризиками ДПС

Удосконалення системи оподаткування в Україні за напрямом трансфертного ціноутворення – серед пріоритетних заходів Національної стратегії доходів до 2030 року

Триває розробка **IT-платформи ITARIS** для автоматизованого аналізу податкових ризиків у сфері міжнародного оподаткування.

Система суттєво скоротить час обробки даних та підвищить ефективність контролю за міжнародними фінансовими операціями.



ОСНОВНИЙ

ЕТАП ДОСЛІДЖЕННЯ

35 ПОКАЗНИКІВ ЗА 7-МА КАТЕГОРІЯМИ

ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ

ПЛАТОСПРОМОЖНІСТЬ

ЛІКВІДНІСТЬ

ДІЛОВА АКТИВНІСТЬ

КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ

ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ



Big data TP

Наступні етапи дослідження

1.Визначення частки собівартості, витрат на збут, адміністративних витрат, інших операційних та інших витрат в загальній сумі витрат

2.Розрахунок фінансових показників та порівняння їх з середньогалузевими показниками

Операції імпорту – показник чистої рентабельності

Операції експорту – показник чистої рентабельності витрат

```
return result; CDog& operator=(CDog& other){std::cout<< "copied\n"; }
}
int main() {
    std::cout << acc([])(int a, int b){ return a+b; };
}
class CDog
{
public:
    CDog() = default;
    CDog(const CDog&){std::cout<<"copied\n";}
    CDog& operator=(CDog& other){std::cout<<"copied\n";}
#ifdef I_LIKE_TO_MOVE_IT
    Starttext='Informatik macht Freude'; Kleinbuchstab
var
    ASCIIcode,Key:integer;
    Endtext:string;
begin
```

Операції імпорту – показник чистої рентабельності

Чиста рентабельність - відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів

**Принцип незалежності показника від доходів та/або витрат, визнаних в операціях між пов'язаними сторонами, та/або в контрольованих операціях*



Операції експорту – показник чистої рентабельності витрат

Чиста рентабельність витрат - відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг)



Автоматизація процесу виявлення ризиків

- ✓ збитковість протягом декількох звітних (податкових) періодів;
- ✓ невідповідність фінансових результатів (показників рентабельності) платника податків середнім показникам по галузі;
- ✓ значний обсяг операцій з пов'язаними особами – нерезидентами з Переліків КМУ (№1045, №480);
- ✓ значний обсяг операцій з НМА;
- ✓ значний обсяг операцій з надання/отримання внутрішньогрупових послуг, сплачених роялті та/або процентів за фінансовими запозиченнями;
- ✓ від'ємні чисті активи при наявності кредитів, позик та інших боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами;
- ✓ проведення господарських операцій, нетипових для поточної діяльності платника;
- ✓ невідповідність одержувачів товарів за даними митного оформлення сторонам договору (використання непрямих контрактів); **РИЗИК ВИЗНАННЯ НОМІНАЛЬНОГО ПОСЕРЕДНИКА**
- ✓ відсутність істотних основних засобів.

ПОРЯДОК МОНІТОРИНГУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ В ЧАСТИНІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА СВОЄЧАСНІСТЮ ТА ПОВНОТОЮ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ

- 1. ДПСУ до 01 вересня року, що настає за звітним, формує та направляє до контролюючих органів попередній перелік платників податків, господарські операції яких підпадають під критерії контрольованих та/або які входять до МГК.**
- 2. Контролюючі органи до 01 жовтня року, що настає за звітним, направляють до ДПСУ, опрацьований перелік платників податків, господарські операції яких підпадають під критерії контрольованих та/або які входять до міжнародної групи компаній, з обґрунтуванням причин розбіжностей та внесення змін до попереднього переліку.**
- 3. За результатами співставлення переліків, сформованих відповідно до підпункту 1 пункту 2 цього розділу, та реєстру поданих платниками податків звітів та повідомлень визначаються платники податків, щодо яких існує ризик ненадання звіту, повідомлення, невключення до наданого Звіту усіх контрольованих операцій, проведених платником податків протягом звітного року, або надання недостовірної інформації в повідомленні;**

ПОРЯДОК МОНІТОРИНГУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

4. З метою з'ясування обставин та встановлення факту неподання платником податків звіту, повідомлення, невключення до поданого звіту усіх контрольованих операцій або надання недостовірної інформації в повідомленні контролюючий орган, в якому такий платник перебуває на обліку, направляє письмовий запит платнику податків про подання інформації відповідно до підпункту 73.3.1 ПКУ.
5. ДПСУ, за результатами аналізу звітів та з урахуванням результатів первинного аналізу інформації про здійснені контрольовані операції може самостійно прийняти рішення про направлення запиту платнику податків про надання документації (пп.39.4.4.ПКУ), про що інформує контролюючий орган, в якому платник перебуває на обліку.
6. ДПСУ, за результатами аналізу звітів, проведеного контролюючим органом, та з урахуванням результатів первинного аналізу інформації про здійснені контрольовані операції самостійно приймає рішення про направлення запиту платнику податків про надання майстер-файлу.

Запити

Запит у відповідності з п.73.3. ст. 73 ПКУ «про надання інформації та її документального підтвердження»

Платники податків зобов'язані надавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження (крім проведення зустрічної звірки) протягом **15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту.**

Ст.39 пп.39.4.4. ПКУ: На запит ДПСУ, платники податків протягом **30 календарних днів з дня отримання запиту** подають документацію з трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій, зазначених у запиті.



Запити

Запит у відповідності з п.73.3. ст. 73 ПКУ «про надання інформації та її документального підтвердження»

Такий запит підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу і має містити:

- 1) підстави для надсилання запиту відповідно до цього пункту із зазначенням інформації, яка це підтверджує;**
- 2) перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонується надати;**
- 3) печатку контролюючого органу.**



Запит у відповідності з п.73.3. ст. 73 ПКУ «про надання інформації та її документального підтвердження»

«...необхідно надати:

- **Обґрунтування доцільності обраного методу;**
- **Перелік джерел інформації, які були використані для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;**
- **Наявності зіставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені Товариством або іншими особами...;**
- **Стратегії пошуку зіставних операцій/зіставних компаній;**
- **Розрахунок діапазону цін/рентабельності зіставних операцій/компаній;**
- **Договори, ВМД, іншу інформацію...»**

Запити

Запит може містити іншу суму операцій з нерезидентом

Розбіжності з сумою, вказаною в запиті контролюючого органу можуть виникати на підставі того, що розрахунки за операціями імпорту проводились на умовах часткових передоплат. Згідно з п. 6 П(С)БО 21 у разі часткових авансових платежів вартість імпортованих товарів складається з:

- суми, що дорівнює оплаченому авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на початок дня дати такої часткової передоплати;**
- частини вартості товарів, що залишилася неоплаченою, перерахованої за курсом НБУ на початок дня дати їх оприбуткування.**

Запити

Запит може не містити назв компаній – контрагентів/ містить лише назви країн (територій) та загальні суми обсягів операцій у розрізі країн (територій) за декілька звітних періодів.

Таке узагальнення інформації, що запитується не дає можливості ідентифікувати конкретні господарські операції, розмежувати їх у розрізі звітних періодів та контрагентів та перевірити чи підлягає застосуванню до вказаних відносин пп.140.5.4. ст.140 ПК України.

....., повідомляємо, що підприємство дійсно, здійснювало у звітних періодах 2021 – 2022 господарські операції з декількома нерезидентами з Китаю з реєстрацією в м. Шеньчжень, (провінція Гуандун), яка хоч і межує з Гонконгом, але не є Особливим адміністративним районом та не входить до переліку, затвердженого Постановою КМУ №1045.

п.2 до абзацу 2 п.73.3.ст.73 ПК України регламентує, що запит повинен містити як перелік інформації, так і перелік документів, які пропонується надати платнику податків. У запиті чіткого переліку інформації та документів не зазначено.

....якщо запит складено з порушенням вимог, визначених абзацами першим - п'ятим п.73.3. ст.73 ПК України, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Запити

Контролюючий орган включив до запиту перелік всіх контрагентів-нерезидентів зареєстрованих у державі США, організаційно-правова форма яких є LLC (Limited Liability Company), не визначаючи певний штат. У той же час, до Переліку, затвердженого Постановою №480 включені лише ті нерезиденти, що зареєстровані у штатах Делавер, Каліфорнія, Невада, Нью-Джерсі, Нью-Йорк, Техас, Флорида.

.....у платника податків відсутні правові підстави для виконання обов'язку коригування фінансового результату до оподаткування на суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, визначеного пп.140.5.4. ст. 140 ПК України за результатом господарських операцій здійснених у звітних 2021-2022 з вищеперерахованими компаніями резидентами Сполучених Штатів Америки.

Вибірку здійснено за допомогою бази даних «Ruslana» за наступною стратегією:

1	Статус: Действующая компания	10 030 040
2	Страна/регион: 02 - Украина	3 430 704
3	Классификатор промышленности NACE Rev. 2: 2363 - Производство бетона готового для использования, 4120 - Строительство жилых и нежилых зданий, 4612 - Деятельность агентов по торговле топливом, рудами, металлами и химическими веществами, 4690 - Неспециализированная оптовая торговля	1 028 638
4	Subsidiaries with shareholders by profile: of one of the following types: Банки и финансовые учреждения, Страховые компании, Промышленные предприятия, Частные инвестиционные компании, Хедж-фонды, Венчурный капитал, Пенсионные фонды/Номинанты/Трасты/Попечители, Фонды / научно-исследовательские институты, Органы государственной власти, государства, правительства, Публичные (зарегистрированные на бирже компании), Анонимные акционеры, совокупно, Прочие анонимные акционеры, совокупно, owning от 25% и до 100%	400 305
5	Shareholders with subsidiaries by profile: владения от 25% и до 100% или с неизвестным %	238 501
6	Индикатор независимости BvD : U	6 067 575
7	Выручка от реализации (тыс UAH): 2020, min=350,000	30 349
	Логический поиск : 1 И 2 И 3 И Не 4 И Не 5 И Не 6 И 7	
	ИТОГО	114

З метою перевірки відповідності умов КО принципу «втягнутої руки» та відповідно до вимог пп. 39.1.2 та пп. 39.1.3 п. 39.1 ст. 39 ПКУ, контролюючим органом здійснено аналіз підприємств з вибірки. За результатами аналізу встановлено відсутність зіставних з ТОВ підприємств для побудови діапазону рентабельності.

Попереднім аналізом встановлено, що умови КО з імпорту частин інструментів () не відповідають принципу «витягнутої руки». У зв'язку з відсутністю котирувальних цін у співставних неконтрольованих операціях у наявних джерелах інформації, контролюючим органом застосовано метод «чистого прибутку», показником рентабельності обрано чисту рентабельність витрат.

Рік	Назва	Код за ЄДРПОУ	Чистий дохід від реалізації (грн.) (згідно р. 2000 фінансової звітності малого підприємства: №9273579467 від 19.01.2016, №9268094071 від 25.01.2017)	Собівартість реалізованої продукції (грн.) (згідно р. 2050 фінансової звітності малого підприємства: №9273579467 від 19.01.2016, №9268094071 від 25.01.2017)	Інші операційні і доходи (грн.) (згідно р. 2120 фінансової звітності малого підприємства: №9273579467 від 19.01.2016, №9268094071 від 25.01.2017)	Інші операційні і витрати (грн.) (згідно р. 2180 фінансової звітності малого підприємства: №9273579467 від 19.01.2016, №9268094071 від 25.01.2017)	Показник чистої рентабельності витрат (440)	Діапазон рентабельності		
								Нижній квартал	Верхній квартал	Медіана
2015			79 607 800	58 951 500	9 260 100	23 453 600	7,84	9,77	19,15	13,31
2016			107 194 600	80 201 600	5 537 900	14 605 100	18,91	28,35	36,42	30,82

Запити

Відповідно до п. 121.2 ст. 121 ПКУ

Неподання або подання не в повному обсязі платником податків документів чи іншої інформації на запит контролюючого органу в випадках, передбачених статтею 73 ПКУ, -

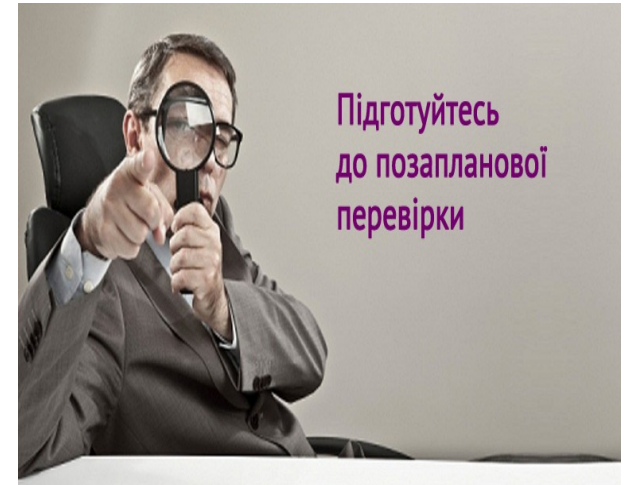
- тягне за собою накладення штрафу в розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє особу від обов'язку подання інформації.



Запити

78.1.1. отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства, ... контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу**, в якому зазначаються порушення цим платником податків протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту



Відповідальність під час воєнного стану

Тимчасово, на період з 01.08.2023 до припинення або скасування воєнного стану на території України, у разі самостійного виправлення платником податків з дотриманням порядку, вимог та обмежень, визначених ст. 50 ПКУ, помилок, що призвели до заниження податкового зобов'язання, такий платник звільняється від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених п. 50.1 ст. 50 ПКУ, та пені.

П.69.38 підрозділу 10 розділу XX ПКУ



Конструктивні (приховані) дивіденди

14.1.49

Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюються також, серед іншого:

- суми доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), що виплачуються на користь нерезидента (пов'язаного або з Переліків КМУ), у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу "витягнутої руки";
- вартість товарів (робіт, послуг), крім цінних паперів та деривативів), що придбаваються у нерезидента (пов'язаного або з Переліків КМУ), у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу "витягнутої руки";
- сума заниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту (пов'язаному або з Переліків КМУ) у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу "витягнутої руки".

Узагальнююча податкова консультація щодо питань оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів від 20.08.2021 № 480

Конструктивні (приховані) дивіденди

30 вересня 2026 року - останній день граничного терміну для сплати податку на доходи нерезидентів з доходів, прирівняних до дивідендів, за 2025 рік.

Податок на доходи нерезидента утримується з такого доходу та за рахунок нерезидента за ставкою в розмірі 15 відсотків від суми доходу.

Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором під час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір.

На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента зменшується сума заборгованості платника перед постачальником. Якщо заборгованість погашено, або нерезидент не погодив сплату податку, на суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента платник визнає витрати.

Узагальнююча податкова консультація щодо питань оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів від 20.08.2021 № 480

Аналіз міжнародного договору може включати такі кроки:

1. Встановити, чи є нерезидент особою, до якої застосовується міжнародний договір.

Статус резидента договірної держави, з якою укладено чинний міжнародний договір, підтверджується довідкою, виданою компетентним органом відповідної держави.

2. Встановити, чи відповідає операція або структура вимогам щодо наявності головної мети Іншої, аніж отримання переваг, передбачених міжнародним договором (якщо відповідна вимога передбачена міжнародним договором). Якщо міжнародний договір не містить загальної вимоги про виконання тесту головної мети (незалежно від виду доходу), потрібно перейти до кроку (3) далі.

Якщо головною метою операції або структури було отримання переваг за міжнародним договором, міжнародний договір не застосовується. Дивіденди оподатковуються за ставкою 15 відсотків та за правилами Кодексу. Алгоритм завершено.

3. Визначити, чи є нерезидент прямим (безпосереднім) учасником/акціонером (власником корпоративних прав) юридичної особи - резидента, яка виплачує дохід.

4. Визначити, чи містить міжнародний договір широке визначення "дивідендів", яке передбачає можливість оподаткування будь-яких доходів, які прирівнюються до дивідендів за законодавством країни джерела виникнення доходу (України).

Схема 1. Алгоритм аналізу міжнародного договору при оподаткуванні операцій з реалізації товарів, робіт та послуг



Конструктивні (приховані) дивіденди

Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень

Ст.10

Термін "дивіденди" при використанні в цій статті означає **доход від акцій, чи інших прав**, які не є борговими зобов'язаннями, що дають право на участь у прибутку, **також як доход від інших корпоративних прав**, який підпадає такому ж оподаткуванню, як доходи від акцій відповідно до податкового законодавства Держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток.

Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно

Ст.10

Термін "дивіденди" при використанні в цій статті означає:

a) дивіденди від акцій, включаючи доход від акцій, від користування акціями або користування правами, акцій гірничодобувної промисловості, акцій засновників чи інших прав, які не є борговими зобов'язаннями, що дають право на участь у прибутку, і

b) інший доход, який підлягає такому ж податковому регулюванню, як доход від акцій відповідно до законодавства Держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток, і, для цілей оподаткування в Федеративній Республіці Німеччина, доход, одержуваний негласним компаньйоном від такої участі і розподілу по сертифікатах інвестиційного фонду або інвестиційного трасту.

*** Конвенції з Францією, Марокко, Ірландією, Канадою мають розширене формулювання**

Конструктивні (приховані) дивіденди

Декларування сплачених «конструктивних дивідендів» здійснюється шляхом подання **додатку ПН** (незалежно від факту звільнення) до декларації з податку на прибуток підприємств.

Зобов'язання відображаються у декларації з податку на прибуток **того звітного періоду, в якому вони сплачені до бюджету**. При цьому необхідно враховувати своєчасність сплати податку, зокрема, у випадку порушення терміну сплати необхідно відобразити та сплатити штрафні санкції та пеню.

У разі виплати доходів нерезиденту, які відповідно до правил міжнародного договору звільнені від оподаткування та з яких не утримується та не перераховується податок на доходи нерезидента, додаток ПН з заповненням відповідних рядків подається **за звітний період, в якому виплачено такі доходи**.

Якщо згідно з міжнародним договором виплати на користь нерезидентів взагалі не оподатковуються (ставка податку 0%), необхідно скласти Додаток ПН, але в гр. 5 вписати ставку податку "0%". 5 (ЗІР 102.20.02).

Додаток ПП - якщо ставка податку нижча, ніж звичайна.

Самостійне коригування

Показник	Фінансовий результат за 2023 рік (грн)				
	реалізація товарів				
	Контрольовані операції 2020 Компанія «N»	коригування	Компанія "X"	Компанія "Y"	Компанія "Z"
Чистий дохід від реалізації	15 186 000		14 083 860	10 486 524	5 050 789
Собівартість	12 899 600	(67 430)	10 820 700	8 200 790	4 267 800
Валовий прибуток	2 286 400	2 353 830	3 263 160	2 285 734	782 989
Валова рентабельність, %	15,06	15,50	23,17	21,80	15,50

Конструктивні (приховані) дивіденди

Підстава п.6 в кінці додатку ПН: ст.7 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993.

Також на суму податку на дивіденди (15%), не сплаченого до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, потрібно подати додаток ПП. Сума податку/пільги показується з коефіцієнтом (як для негрошових розрахунків) - 1,17647.

Коефіцієнт застосовується відповідно до пп.141.4.2. ПКУ якщо дохід виплачується нерезиденту у будь-якій формі, відмінній від грошової, або якщо податок на доходи нерезидента не було утримано з відповідного доходу під час виплати (у тому числі під час виплат доходів, прирівняних до дивідендів), такий податок підлягає нарахуванню та сплаті виходячи з такого розрахунку:

$P_c = C_d * 100 / (100 - C_p) - C_d$, де:

P_c - сума податку до сплати;

C_d - сума виплаченого доходу;

C_p - ставка податку, встановлена цим підпунктом.

На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента платник визнає витрати.

Додаток ПН

Види доходів	Код рядка	Сума доходів	Ставка податку (%) згідно з Податковим кодексом України	Ставка податку (%) згідно з міжнародним договором ⁶	Сума податку (графа 3 x графу 4 / 100 або графа 3 x графу 5 / 100)	Сума податку до сплати при виплаті доходу у будь-якій формі, відмінній від грошової, або якщо податок не було утримано з доходу під час його виплати (графа 3 x 100 / (100 – графа 4) – графа 3) або (графа 3 x 100 / (100 – графа 5) – графа 3)	Сума податку (графа 6 або графа 7) ⁸
1	2	3	4	5	6	7	8
Сума вартості товарів (робіт, послуг) (крім цінних паперів та деривативів), що придбаваються у нерезидента, зазначеного в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Податкового кодексу України, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки» (абзац другий підпункту 141.4.2	30	21705	15			3830	3830

Додаток ПН

Сума вартості товарів (робіт, послуг) (крім цінних паперів та деривативів), що придбаваються у нерезидента, зазначеного в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Податкового кодексу України, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витагнутої руки» (абзац другий підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Податкового кодексу України)	31	-	15	-	-	-	-
Сума зниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту, зазначеному в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Податкового кодексу України, у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу "витагнутої руки" (абзац другий підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 розділу III Податкового кодексу України)	32	3 394 198	15	0	-	-	-
Виплата в грошовій або негрошовій формі, що	33	-	15	-	-	-	-

Додаток ПП

Інформація про суми податкових пільг¹

Код пільги за кожним видом податкових пільг згідно з довідником пільг ²	Найменування податкової пільги згідно з довідником пільг ²	Сума податку, не сплаченого до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги (вивільнені від оподаткування кошти), гривень	Строк користування податковою пільгою у звітному періоді		Сума податкової пільги, що використана за цільовим призначенням ⁴ , гривень
			число, місяць, рік початку ³	число, місяць, рік закінчення ³	
1	2	3	4	5	6
11020025	Сума прибутку, що не підлягає оподаткуванню згідно із міжнародними договорами України.	598 976	01.01.2023	31.12.2023	-

Конструктивні (приховані) дивіденди

Умови:

Вартість товару імпортованого у контрольованій операції = 100 у.о. Ціна, що відповідає ПВР = 80 у.о.

Сума перевищення витрат за контрактом над сумою витрат, що відповідає принципу «витягнутої руки» = 20 у.о. Ця різниця прирівнюється до дивідендів та є об'єктом оподаткування для податку з доходів нерезидента.

Податок = $20 \times 15\% = 3$

- 1. Вартість товару на користь нерезидента залишається не сплаченою. Нерезидент погодився з утриманням податку. Оплата товару в сумі 97 у.о.*
- 2. Вартість товару оплачена в сумі 100 у.о. Платник податку застосовує розрахунок, наведений в абзаці третьому підпункту 141.4.2 ПКУ: $20 \times 100 / (100 - 15) - 20 = 3,53$ у.о.*

***Пс = $СД \times 100 / (100 - СП) - СД$** , де: Пс - сума податку до сплати; СД - сума виплаченого доходу; СП - ставка податку. Виплата доходу у формі, відмінній від грошової, або якщо податок на доходи нерезидента не було утримано з відповідного доходу під час виплати.*

На суму зобов'язань перед бюджетом з податку на доходи нерезидента платник визнає витрати.

Ділова мета

УПК №11 від 13.01.2022 року

Відсутність комерційної раціональності:

- 1. НЕТИПОВА ДЛЯ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ.** Відмінність від операцій, що здійснюються в межах звичайної діяльності, яка викликана розбіжностями у :
 - суттєвих умовах договору (характеристики та ціна товарів (робіт, послуг), обсяги, умови оплати ;
 - функціях, ризиках, активах.
- 2. НЕТИПОВА ДЛЯ ВИДУ ДІЯЛЬНОСТІ.** Відмінність від операцій, які зазвичай здійснюють інші платники податків в межах того ж виду діяльності;
- 3. ВИСОКІ РИЗИКИ** для звичайної діяльності (відстрочення платежів, відсутність компенсації за ризики, великі обсяги);
- 4. РИЗИКИ, ЯКІ НЕ КОНТРОЛЮЮТЬСЯ** платником податків;
- 5. СТРОКИ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ** перевищують звичайні;
- 6. ЗБИТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ** (бездоказова).

Лариса Врублевська
Аудитор, партнер

Київ

вул. Січових Стрільців, 77, офіс 227
+380 44 238 09 44
office.ua@euconlaw.com

Варшава

вул. Яна Дантишка, 18
+48 226 581 025
office.pl@euconlaw.com

