



—  
Верховний  
Суд

ОГЛЯД  
судової практики Верховного Суду  
у сфері трансфертного ціноутворення  
та міжнародного оподаткування

2020

## ЗМІСТ

<b>1. Визнання господарських операцій у процесі трансфертного ціноутворення контрольованими</b>	<b>4</b>
1.1. Про господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами	4
1.2. Про відсутність підстав для поєднання критеріїв визнання операцій неконтрольованими	5
1.3. Про господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні	7
1.4. Про зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів – нерезидентів	8
1.5. Про вплив на об'єкт оподаткування операції з повернення нематеріальних активів контрагенту	10
<b>2. Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки»</b>	<b>11</b>
2.1. Про пріоритетність застосування методів встановлення відповідності умов контрольованої операції	11
2.2. Про застосування окремих методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки»	13
<b>3. Підтвердження сум витрат відповідно до законодавчо визначеної процедури при трансфертному ціноутворенні</b>	<b>15</b>
3.1. Про обов'язок збільшення фінансового результату податкового (звітного) періоду на суму 30 відсотків вартості товарів, якщо господарська операція не є контрольованою та сума таких витрат не підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витагнутої руки»	15
3.2. Про обов'язок декларування прийнятого рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці	16
<b>4. Відповідальність за неподання / несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції</b>	<b>18</b>
4.1. Про доведення відповідності обсягу господарських операцій вартісному критерію визнання операцій контрольованими	18
4.2. Про подання до контролюючого органу довідки, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок)	19

4.3. Про застосування штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів)	21
<b>5. Податкові спори щодо операцій за участю іноземного елемента</b>	<b>22</b>
5.1. Про постійне представництво нерезидента в Україні та його оподаткування	22
5.2. Про представництво нерезидента в Україні, що не належить до «постійних»	24

## 1. Визнання господарських операцій у процесі трансфертного ціноутворення контрольованими

### 1.1. Про господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами

Відносини між особами можуть впливати на умови їх безпосередньої та/або опосередкованої діяльності за критерієм володіння однією особою прямо чи опосередковано корпоративними правами іншої в розмірі 20 і більше відсотків у єдиному послідовному ланцюгу

27 січня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Чернігівській області на рішення Чернігівського окружного адміністративного суду від 17 квітня 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 06 серпня 2019 року у справі № 620/528/19 (провадження № К/9901/23736/19) за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Торгівельна компанія «Камаз» до Головного управління Державної фіскальної служби у Чернігівській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Чернігівський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій виходили з того, що господарські операції з придбання товарів (автомобілів), здійснені у 2015 – 2017 роках, не відповідали критеріям визначення контрольованої операції, установленим підпунктами 39.2.1.1 – 39.2.1.3 і 39.2.1.5 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України (далі – ПК України), зокрема, критеріям здійснення господарської операції з пов'язаними особами – нерезидентами та/або з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, що виключало зобов'язання з подання звіту про контрольовані операції за вказані роки.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення судів попередніх інстанцій – без змін.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

У період за 2015 – 2017 роки діяли розпорядження Кабінету Міністрів України про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні, а саме: розпорядження Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2013 року № 1042-р з терміном дії до 14 травня 2015 року); розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 травня 2015 року № 449-р (термін дії з 14 травня 2015 року до 16 вересня 2015 року); розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 року № 977-р (термін дії з 16 вересня 2015 року по 01 січня 2018 року).

Контрагент (АТ «Зовнішньоторгівельна компанія “КАМАЗ”») був зареєстрований в Російській Федерації. Ця країна не входить до переліку країн (територій), затверджених Кабінетом Міністрів України. Відповідно операції з цим контрагентом не є контрольованими за критерієм, визначеним підпунктом «в» підпункту 39.2.1.1 ПК України.

Відносини між юридичними та/або фізичними особами можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, за критерієм володіння однією юридичною особою прямо та/або опосередковано корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків у послідовному ланцюгу або володіння однією юридичною або фізичною особою безпосередньо та/або опосередковано корпоративними правами кожної з кількох юридичних осіб у розмірі 20 і більше відсотків. Законодавець не визначає, що відносини між особами (юридичними та/або фізичними), які прямо або опосередковано володіють корпоративними правами іншої юридичної особи, можуть впливати на умови або економічні результати їхньої діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють.

Тому суди попередніх інстанцій обґрунтовано надали перевагу витягу з поточних даних Реєстру суб'єктів господарської діяльності Республіки Австрії щодо взаємовідносин між «Athor Privatstiftung» та «Athor Holding GmbH & Co KG», а не інформації з бази електронних даних «AMADEUS», узявши до уваги відсутність у цій базі даних щодо джерела інформації, відсутність легалізації щодо неї в установленому порядку та підтвердження уповноваженими органами іноземних держав.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 27 січня 2020 року у справі № 620/528/19 (провадження № К/9901/23736/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87388273>.

## 1.2. Про відсутність підстав для поєднання критеріїв визнання операцій неконтрольованими

Підстави для віднесення господарських операцій до контрольованих є окремими та не взаємопов'язаними

05 лютого 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління ДПС у Донецькій області ( правонаступником є Головне управління Державної податкової служби у Донецькій області) на рішення Донецького окружного адміністративного суду від 02 липня 2019 року та постанову Першого апеляційного адміністративного суду від 24 вересня 2019 року у справі № 200/5682/19-а (провадження № К/9901/28816/19) за позовом Приватного акціонерного товариства «Великоанадольський вогнетривкий комбінат» до Головного управління ДФС

у Донецькій області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Донецький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Першого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій виходили з того, що в позивача був відсутній обов'язок щодо подання звіту про контрольовані операції за 2015 рік, оскільки Республіка Польща протягом 2015 року не була включена до жодного з переліків держав (територій), у яких ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижче, ніж в Україні, затверджених розпорядженнями Кабінету Міністрів України.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасував судові рішення судів попередніх інстанцій, а справу направив на новий розгляд до суду першої інстанції.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Положення податкового законодавства в період, охоплений перевіркою, виділяли окремі, незалежні один від одного, засади визначення контрольованих операцій, зокрема: операції, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами; зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів; господарські операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Підстави для віднесення господарських операцій до контрольованих, що передбачені підпунктом 39.2.1.1 та підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України є окремими та не є взаємопов'язаними. Законодавство не передбачає вимог щодо застосування відповідних обставин в сукупності.

Відсутність Республіки Польща у 2015 році в переліку держав (територій), затверджених Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України, не впливає на можливість кваліфікації операцій між позивачем та його контрагентом «ГІР Європа» Сп. с.о.» як таких, що є контрольованими, на підставі вимог підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України.

Водночас суди попередніх інстанцій не перевірили, чи відповідає суть взаємозв'язків між ПАТ «Великоанадольський вогнетривкий комбінат» та «ГІР Європа» Сп. с.о.» (Польща) ознакам пов'язаності, які визначені підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПК України, що входить до предмета доказування для цілей вирішення вказаного спору.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 05 лютого 2020 року у справі № 200/5682/19-а (провадження № К/9901/28816/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87559769>.

1.3. Про господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні

При укладенні контрактів між резидентом України та резидентом країни, що не була включена до Переліку держав (територій), які відповідають установленим законом критеріям, свідчить про відсутність у юридичної особи обов'язку щодо подання звіту про контрольовані операції за вказаними взаємовідносинами

21 травня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Харкові Міжрегіонального головного управління ДФС на постанову Харківського окружного адміністративного суду від 14 червня 2016 року та ухвалу Харківського апеляційного адміністративного суду від 22 вересня 2016 року у справі № 820/1427/16 (провадження № К/9901/28713/18) за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Лікєро-горілочаний завод «Прайм» до Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Харкові Міжрегіонального головного управління ДФС про скасування податкового повідомлення-рішення.

Харківський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку про відсутність у позивача обов'язку щодо подання звіту про контрольовані операції за 2014 рік щодо взаємовідносин з нерезидентом FALCON GLOBAL TRADE LLP (Англія/Уельс, що входять до Сполученого королівства Великої Британії та Північної Ірландії), оскільки Великобританія не включена до Переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2013 року № 1042-р.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення судів попередніх інстанцій – без змін.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

У платника податку відсутній обов'язок щодо подання звіту про контрольовані операції при взаємовідносинах з нерезидентом, країна якого не включена до Переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні.

Якщо контрагент зареєстрований як партнерство, а засновниками є юридичні особи країн, які включені до Переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні, але сам контрагент є резидентом країни, що не включена

до відповідного переліку, то відповідне свідчить про відсутність в останнього обов'язку щодо подання звіту про контрольовані операції за вказаними взаємовідносинами.

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2013 року № 1042 Республіка Панама та Британські Віргінські Острови у 2014 році були включені до Переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні. Водночас Великобританія до цього Переліку не була включена.

Отже, на момент укладення контрактів між позивачем та FALKON GLOBAL TRADE LLP (Великобританія), а також здійснення поставок за ними, Великобританія не була включена до Переліку держав (територій), які відповідають установленим законом критеріям, що свідчить про відсутність обов'язку щодо подання звіту про контрольовані операції за вказаними взаємовідносинами.

Засновники відповідного контрагента не є стороною зовнішньоекономічних контрактів, тому позивач не має в таких випадках господарських відносин з ними.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 21 травня 2020 року у справі у справі № 820/1427/16 (провадження № К/9901/28713/18) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/89396403>.

### 1.4. Про зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів – нерезидентів

Господарські операції з передачі товарів від комітента до комісіонера та від комісіонера до покупця такого комісійного товару є контрольованими для комітента, який був зобов'язаний подати звіт про такі операції

17 липня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Приморському районі м. Одеси Головного управління Державної фіскальної служби в Одеській області на постанову Одеського окружного адміністративного суду від 26 грудня 2016 року та ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 01 червня 2017 року у справі № 815/6134/16 (провадження № К/9901/32069/18) за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Балкер» до Державної податкової інспекції у Приморському районі м. Одеси Головного управління Державної фіскальної служби в Одеській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Одеський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій виходили з того, що позивач надав усі первинні документи, які підтверджують здійснення господарських операцій між позивачем і зазначеними в акті перевірки контрагентами, а відповідач не надав до суду доказів на підтвердження факту існування будь-яких відносин із підприємствами



«Veloma Trading LTD» (Кіпр), «Imperial Holdings LTD» (Гіблартар), ОАО «Молдавский металлургический завод» (Молдова), оскільки комісiонери, як вбачається з договорів комісії, здійснювали операції з експорту товарів від свого імені, тому позивач із зазначеними нерезидентами не є пов'язаними особами.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасував судові рішення судів попередніх інстанцій, а в частині визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення ухвалив нове рішення про відмову в задоволенні позову.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісiонерів – нерезидентів підпадають під критерії контрольованих, оскільки за договором комісії право власності на переданий товар не переходить до комісiонера, товар обліковується на балансовому рахунку комiтента, позивач і підприємства – нерезиденти, які реалізували товар, є пов'язаними особами.

Однією з визначальних ознак договірних взаємовідносин комісії є те, що комісiонер при виконанні доручення комiтента укладає обумовлений договором комісії правочин в інтересах та коштом комiтента, є стороною цього правочину, у якому виступає від свого імені. Право власності на товар належить комiтенту, операції у межах договору комісії між комiтентом та комісiонером не є продажем, тоді як операції платника податку – комiтента з продажу товарів нерезиденту через комісiонера є продажем, оскільки право власності на товар переходить від комiтента до нерезидента.

Загальний річний дохід ТОВ «Балкер» за 2015 рік становив 241 587 500,00 грн, а обсяг господарських операцій, здійснених позивачем з підприємствами «Veloma Trading LTD» (Кіпр), «Imperial Holdings LTD» (Гіблартар), ОАО «Молдавский металлургический завод» (Молдова) склав 12 805 277,37 грн, 13 853 131,63 грн та 20 189 744,00 грн відповідно, що перевищує вартісні критерії, встановлені підпунктом 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України.

Господарські операції позивача з передачі товарів від комiтента до комісiонера та від комісiонера до покупця такого комісійного товару є контрольованими для комiтента, який був зобов'язаний подати звіт про такі операції.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 17 липня 2020 року у справі у справі № 815/6134/16 (провадження № К/9901/32069/18) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/90497867>.

### 1.5. Про вплив на об'єкт оподаткування операції з повернення нематеріальних активів контрагенту

Дохід від операційної та неопераційної курсової не враховується для обчислення господарських операцій платника податків із кожним контрагентом для цілей застосування трансфертного ціноутворення. У Звіті про контрольовані операції не потрібно показувати повернення нематеріальних активів, оскільки такі операції жодним чином не впливають на збільшення або зменшення об'єкта оподаткування

16 вересня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Закарпатській області на рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 16 січня 2019 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 11 червня 2019 року у справі № 0740/860/18 (провадження № К/9901/19609/19) за адміністративним позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Гроклін-Карпати» до Головного управління Державної фіскальної служби у Закарпатській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

Закарпатський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди виходили з того, що вартість повернутих нематеріальних активів не враховується при визначенні вартісного критерію контрольованої операції.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення судів попередніх інстанцій – без змін.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Дохід від операційної та неопераційної курсової різниці враховується для обчислення річного доходу (50 млн грн) платника податків від будь-якої діяльності для цілей трансфертного ціноутворення та не враховується для обчислення господарських операцій (5 млн грн) платника податків з кожним контрагентом для цілей застосування трансфертного ціноутворення.

Платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн грн (без урахування податку на додану вартість), зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції, у разі впливу таких операцій на оподатковуваний дохід платника податків, центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, до 01 травня року, що настає за звітним.

Повернення активів не впливає на збільшення або зменшення об'єкта оподаткування в разі укладення між контрагентами угоди про розірвання договорів укладених раніше щодо здійснення господарських операцій між контрагентами при поверненні активів з подальшим відображенням в бухгалтерському обліку доходів відповідного контрагента від позитивної операційної курсової різниці, які відображаються в рядку 2120 «Інші операційні доходи», витрат у вигляді

негативних операційних курсових різниць, які відображаються в рядку 2180 «Інші операційні витрати», а також амортизаційних відрахувань нарахованих на нематеріальні активи у Звіті про фінансові результати на поточний рік.

З огляду на обставини справи, а також офіційно висловлену позицію фіскального органу з приводу порядку визначення операції, такою що віднесена до контрольованих, колегія суддів погодилася з висновками судів попередніх інстанцій щодо відсутності в позивача законодавчо визначеного обов'язку відображати у Звіті про контрольовану операцію повернення нематеріальних активів, оскільки такі операції жодним чином не впливають на збільшення або зменшення об'єкта оподаткування позивача, що свідчить про необґрунтованість оскарженого податкового повідомлення-рішення та, відповідно, його протиправність.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 16 вересня 2020 року у справі у справі № 0740/860/18 (провадження № К/9901/19609/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/91818225>.

## 2. Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»

### 2.1. Про пріоритетність застосування методів встановлення відповідності умов контрольованої операції

Метод «чистого прибутку» є найбільш доцільним для встановлення відповідності цін контрольованих операцій у разі відсутності інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій імпорту природного газу в офіційних джерелах інформації

09 жовтня 2019 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу приватного акціонерного товариства «Рівнеазот» на постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 24 квітня 2019 року у справі № 817/1737/17 (провадження № К/9901/15678/19) за адміністративним позовом приватного акціонерного товариства «Рівнеазот» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Рівненський окружний адміністративний суд рішенням від 12 вересня 2018 року адміністративний позов задовольнив. Суд першої інстанції виходив з того, що публічні джерела, використані позивачем, є достатніми для використання пріоритетного методу «неконтрольованої порівняльної ціни» (аналогів продажу) з урахуванням визначеного ринкового діапазону цін щодо інформації про ціни на природний газ, тому висновки відповідача щодо неможливості його використання є помилковими.

Восьмий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції, у задоволенні позовних вимог відмовив. Апеляційний суд виходив з того, що метод порівняльної неконтрольованої ціни при здійсненні контролю

за трансфертним ціноутворенням передбачає порівняння контрольованих операцій лише з неконтрольованими, сторони яких не є пов'язаними особами.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасував постанову апеляційної інстанції в частині стягнення з позивача суму несплаченого судового збору та зменшив його розмір.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Нормативне регулювання трансфертного ціноутворення, чинного на час виникнення спірних відносин, необхідно застосовувати в комплексі з аналізом регулювання таких відносин, чинного з 01 січня 2015 року.

Аналіз мети та принципів трансфертного ціноутворення дає підстави для висновку про те, що в розумінні положень статті 39 ПК України в редакції, чинній як з 01 січня 2015 року, так і в редакції на час виникнення спірних відносин, зіставними операціями визнавалися неконтрольовані операції сторін, які не є пов'язаними особами.

Зміни до ПК України, які набули чинності з 01 січня 2015 року, не встановлювали нового регулювання спірних відносин, а лише ясніше розкривали мету трансфертного ціноутворення.

Використання методу «порівняльної неконтрольованої ціни» щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від нерезидента є неможливим у зв'язку з відсутністю інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації, а зіставлення таких операції з операціями щодо реалізації нерезидентом природного газу резидентам України не відповідає вимогам податкового законодавства. Тому за цими контрольованими операціями імпорту природного газу контролюючий орган правомірно застосував метод «чистого прибутку» як найбільш доцільний для встановлення відповідності цін контрольованих операцій.

Щодо операцій експорту мінеральних добрив при відсутності інформації про нерезидента «NF Trading AG», якого відібрав позивач для дослідження (щодо фактичних видів діяльності, функцій, які здійснюються компанією; про види реалізованої продукції нерезидента за галузевим напрямком; щодо частки, яку займає реалізація мінеральних добрив у загальному обсязі реалізації продукції; стосовно наявності необхідного для виконання діяльності компанії приміщення за адресою реєстрації, кількості працівників, які працюють в компанії; щодо фінансових показників отриманого прибутку від операційної діяльності та чистого доходу, отриманого «NF Trading AG» при здійсненні реалізації «вапняно-аміачної селітри» та «аміачної селітри»), то неможливо було провести розрахунок чистої рентабельності за кожною контрольованою операцією відповідно до положень підпункту 39.2.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України. У такому разі доцільним є вибір сторони для дослідження контролюючого органу резидента України – ПАТ «Рівнеазот», який є виробником мінеральних добрив та має основний код діяльності: виробництво добрив та азотних сполук.

З приводу операцій з експорту мінеральних добрив «аміаку безводного» на користь «NF Trading AG» (Швейцарська Конфедерація) у звіті про контрольовані операції за 2014 рік щодо контрольованих операцій з експорту товару «аміак безводний» позивач обрав метод «чистого прибутку» (показник чистої рентабельності), але у зв'язку з наявністю достатньої інформації в офіційних джерелах щодо звичайних експортних цін на такий товар, застосуванню підлягає метод «порівняльної неконтрольованої ціни» (аналог продажу) як пріоритетний.

У розумінні норми пункту 39.3 статті 39 ПК України метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) є пріоритетним (у порівнянні з іншими основними методами) у разі можливості його застосування.

Тому суд апеляційної інстанції на підставі встановлених обставин у справі дійшов правильного висновку про правомірне збільшення ПАТ «Рівнеазот» податкових зобов'язань з податку на прибуток і зменшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток внаслідок неправильного визначення ним ціни контрольованих операцій з «Ostchem Holding Limited» та «NF Trading AG».

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 09 жовтня 2019 року у справі № 817/1737/17 (провадження № К/9901/15678/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84899759>.

### 2.2. Про застосування окремих методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»

Використання методу порівняльної неконтрольованої ціни щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від нерезидента є неможливим тоді, коли немає відомостей щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації. Зіставлення цієї операції з операціями з реалізації нерезидентом природного газу не відповідає вимогам податкового законодавства

20 грудня 2019 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Харківського управління Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби ( правонаступником якого є Харківське управління Офісу великих платників податків Державної податкової служби) на рішення Сумського окружного адміністративного суду від 12 лютого 2018 року та постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 15 квітня 2019 року у справі № 818/1786/17 (провадження № К/9901/24685/19) за позовом публічного акціонерного товариства «Сумхімпром» до Харківського управління Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби про скасування податкового повідомлення-рішення.

Сумський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Другого апеляційного адміністративного суду, адміністративний позов задовольнив.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасував рішення судів попередніх інстанцій та відмовив у задоволенні позовних вимог.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Використання методу порівняльної неконтрольованої ціни щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від нерезидента є неможливим у зв'язку з відсутністю інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації. Зіставлення цієї операції з операціями з реалізації нерезидентом Ostchem Holding Limited природного газу ПАТ «Одеський припортовий завод» не відповідає вимогам податкового законодавства. Найбільш доцільним методом для встановлення відповідності цін контрольованих операцій є метод чистого прибутку.

Щодо операцій експорту мінеральних добрив на користь NF Trading AG, то відсутність у вільному доступі інформації про нерезидента, якого відібрав позивач для дослідження, зумовлює неможливість провести розрахунок чистої рентабельності контрольованої операції відповідно до положень підпункту 39.2.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України.

У такому разі за контрольованими операціями з експорту мінеральних добрив на користь NF Trading AG при застосуванні методу чистого прибутку необхідно було обрати не NF Trading AG, а резидента ПАТ «Суміхімпром» у зв'язку з відсутністю у вільному доступі інформації про нерезидента NF Trading AG.

При здійсненні розрахунку показників чистої рентабельності витрат за кожною із зіставних операцій умови поставки (транспортування) впливають на ціну продукції. Для побудови внутрішнього діапазону рентабельності мають бути враховані лише поставки на умовах FCA в м. Суми. Згідно з аналізом правил Інкотермс умови поставки (зокрема, доставка коштом продавця чи покупця) впливають на розподіл обов'язків, ризиків і витрат між сторонами договорів (контрактів).

Таким чином, необхідність використання інформації за звітний податковий період (рік) виникає у випадку відсутності інформації, наявної на момент здійснення контрольованої операції.

Оскільки відповідач встановив, що контрольована операція з експорту товару здійснювалася лише у вересні 2013 року, а обсяг випуску з виробництва титану діоксиду та ціна за період з вересня по грудень 2013 року є різними, то він обґрунтовано (доцільно) ринковий діапазон внутрішніх зіставних операцій чистої рентабельності витрат і валової рентабельності собівартості розраховував саме за вересень 2013 року, а не за весь рік.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 20 грудня 2019 року у справі № 818/1786/17 (провадження № К/9901/24685/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/86551772>.

### 3. Підтвердження сум витрат відповідно до законодавчо визначеної процедури при трансфертному ціноутворенні

3.1. Про обов'язок збільшення фінансового результату податкового (звітного) періоду на суму 30 відсотків вартості товарів, якщо господарська операція не є контрольованою та сума таких витрат не підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки»

Обставина відповідності вартості товару цінам, визначеним за принципом «витягнутої руки», становить предмет доказування для цілей вирішення питання про необхідність збільшення фінансового результату до оподаткування звітного податкового періоду на суму 30 відсотків вартості товарів

29 січня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління ДФС у Чернігівській області на рішення Чернігівського окружного адміністративного суду від 03 червня 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 30 вересня 2019 року у справі № 620/1040/19 (провадження № К/9901/29031/19) за позовом приватного підприємства «Семенівська мануфактура» до Головного управління ДФС у Чернігівській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Чернігівський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій виходили з того, що податкові повідомлення-рішення були прийняті суб'єктом владних повноважень необґрунтовано, оскільки положення підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 ПК України щодо змісту звіту про оцінку майна стосовно визначення ринкової вартості товарів до операцій застосовуються лише до операцій, що є контрольованими в розумінні ПК України.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу та передав справу на новий розгляд до суду першої інстанції.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Платник податків після придбання товарів у нерезидентів (зокрема, пов'язаних осіб – нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України, зобов'язаний збільшити фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму 30 відсотків вартості товарів, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат не підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки».

Обставина відповідності вартості товару цінам, визначеним за принципом «витягнутої руки», становить предмет доказування для цілей вирішення питання про необхідність збільшення фінансового результату до оподаткування звітного податкового періоду на суму 30 % вартості товарів.

Суди при розгляді факт підтвердження позивачем суми витрат за цінами, визначеними за принципом «витагнутої руки» мають надавати оцінку не тільки недолікам, що містяться у звіті, пов'язані з відсутністю у ньому опису діяльності компанії, опису структури управління платника податків, опису діяльності та стратегії ділової активності, а й оцінку факту економічного та порівняльного аналізу, обґрунтування вибору методу, який застосовано для визначення відповідності умов операції принципу «витагнутої руки», фінансового показника згідно з підпунктом 39.3.2.5 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статі 39 ПК України, а також сторони, що досліджувалася згідно з підпунктом 39.3.2.7 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статі 39 ПК України, обґрунтування вибору та інформація про зіставні операції та джерела інформації, які використовуються для аналізу, розрахунок діапазону цін (рентабельності) не в порівнянні з фактичними цінами, обсягами операцій, умовами поставок інших суб'єктів господарювання тощо.

Водночас суди попередніх інстанцій не надали оцінки таким доводам податкового органу, як і не перевірили, чи підтверджена позивачем сума витрат за цінами, визначеними за принципом «витагнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 ПК України, як і належним чином не визначили, чи є наданий позивачем звіт про оцінку майна документом, який підтверджує суму витрат за цінами, визначеними за відповідним принципом.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 29 січня 2020 року у справі № 620/1040/19 (провадження № К/9901/29031/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87453779>.

### 3.2. Про обов'язок декларування прийнятого рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці

При заниженні показника «Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України» платник податків має право прийняти рішення про незастосування в податковій звітності коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці

30 вересня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційні скарги товариства з обмеженою відповідальністю «Бібіес» та Головного управління ДФС у місті Києві ( правонаступником якого є Головне управління ДПС у місті Києві) на постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 22 серпня 2019 року у справі № 826/2198/18 (провадження № К/9901/29870/19, № К/9901/553/20) за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Бібіес» до Головного управління ДФС у місті Києві про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Окружний адміністративний суд м. Києва рішенням від 12 квітня 2019 року в задоволенні позову відмовив. Суд керувався тим, що позивач мав право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці та зазначити про це в податковій звітності,



але таким правом не скористалося, тому податковий орган дійшов правильного висновку про заниження різниць, які виникають відповідно до ПК України.

Шостий апеляційний адміністративний суд рішення суду першої інстанції скасував, позовні вимоги задовольнив частково: визнав протиправним і скасував податкове повідомлення-рішення Головного управління ДФС у м. Києві від 24 жовтня 2017 року в частині збільшення на 143 867,00 грн суми грошового зобов'язання зі сплати податку на прибуток; в іншій частині позову відмовив.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасував рішення суду апеляційної інстанції в частині відмови в задоволенні позовних вимог про скасування податкового повідомлення-рішення й ухвалив нове про задоволення позову в цій частині.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

За умов відсутності декларування прийнятого рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці з податку на прибуток підприємств відповідна фізична/юридична особа необмежена в прийнятті рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці.

Відповідно до підпункту 34.1.1. пункту 134.1 статті 134 ПК України об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається коригуванням (збільшенням або зменшенням) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства на підставі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці. Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає в податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років.

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму 30 відсотків вартості товарів, зокрема необоротних активів, робіт і послуг (крім зазначених в пункті 140.2 та в підпункті 140.5.5 цього пункту й операцій,

які визнані контрольованими відповідно до статті 39 ПК України), придбаних у нерезидентів, зокрема нерезидентів – пов'язаних осіб, що зареєстровані в державах (на територіях), зазначених в підпункті 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 ПК України.

Ураховуючи відсутність декларування прийнятого рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці, в окремому полі декларацій з податку на прибуток підприємств за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20 жовтня 2015 року № 897 зі змінами та доповненнями, суди попередніх інстанцій правомірно встановили порушення позивачем підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134, підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 ПК України, у результаті чого був занижений показник рядку 03РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємства – різниці, які виникають відповідно до ПК України, на загальну суму 964 077,00 грн за 2016 рік.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 30 вересня 2020 року у справі № 826/2198/18 (провадження № К/9901/29870/19, № К/9901/553/20) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/91919369>.

#### 4. Відповідальність за неподання / несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції

##### 4.1. Про доведення відповідності обсягу господарських операцій вартісному критерію визнання операцій контрольованими

Доведення відповідності обсягу господарських операцій вартісному критерію визнання операцій контрольованими має встановлюватися судами на підставі первинних документів, які супроводжували поставку товару за контрактом, що дає можливість встановити дійсну кількість такого товару, ідентифікувати постачальників та, відповідно, встановити момент переходу права власності на товар

11 березня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у міста Києві на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 03 квітня 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 11 вересня 2019 року у справі № 640/21019/18 (провадження № К/9901/27885/19) за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «САМОДЄЛКІН» до Головного управління Державної фіскальної служби в міста Києві про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Окружний адміністративний суд міста Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив у повному обсязі. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку про помилковість

висновків податкового органу, оскільки сума операцій з юридичною особою – нерезидентом не відповідала вартісному критерію контрольованих операцій, що, відповідно, свідчить про відсутність у позивача обов'язку подавати звіт за такими операціями.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу та передав справу на новий розгляд до суду першої інстанції.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

При визначенні вартісного критерію визнання операцій контрольованими належним доказом у розумінні КАС України є первинна документація щодо здійснення відповідних господарських операцій, оскільки саме дослідження неї дає можливість встановити кількість товару, ідентифікувати постачальників та, відповідно, встановити момент переходу права власності на товар.

Суди попередніх інстанцій при наданні оцінки обсягу господарських операцій з кожним контрагентом і визнанні їх контрольованими акцентували увагу саме на момент переходу права власності на товар від продавця до покупця. Такий висновок судів є передчасним, оскільки ґрунтувався лише на припущеннях та не підтверджувався жодними належними та допустимими доказами в розумінні статей 73, 74 КАС України.

Тому формування вмотивованої позиції щодо правомірності / протиправності висновків податкового органу про виникнення обов'язку подання звіту про контрольовані операції за таких обставин є неможливим.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 11 березня 2020 року у справі № 640/21019/18 (провадження № К/9901/27885/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/88150143>.

### 4.2. Про подання до контролюючого органу довідки, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок)

У платника податків не виникає обов'язку щодо подання до контролюючого органу довідки, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок), якщо країна відповідного контрагента не включена до Переліку держав (територій), які відповідають установленим законом критеріям

Об липня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Арцизької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС в Одеській області на постанову Одеського апеляційного адміністративного суду від 01 червня 2016 року у справі № 815/207/16 (провадження К/9901/26699/18) за позовом приватного підприємства «Бессарабія-В» до Арцизької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС в Одеській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Одеський окружний адміністративний суд постановою від 23 березня 2016 року в задоволенні позову відмовив, посилаючись на факт недоведення суду обставин в обґрунтування позовних вимог.

Одеський апеляційний адміністративний суд скасував постанову суду першої інстанції та ухвалив нову постанову, якою задовольнив позовні вимоги. Суд апеляційної інстанції виходив з того, що ставка податку на прибуток (корпоративний податок) відповідно до законодавства Республіки Домінікана вище, ніж в Україні та становить 28 %; Республіка Домінікана не включена до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2013 року № 1042-р, та не належить до Переліку офшорних зон, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 року № 143-р; у підприємства не виникло обов'язку щодо подання до контролюючого органу довідки, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок).

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу та передав справу на новий розгляд до суду першої інстанції.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

При дослідженні судами факту правомірності подання до контролюючого органу довідки, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок), якщо країна відповідного контрагента не включена до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України, суди мають керуватися достовірними даними та виключати можливість будь-якої помилки при здійсненні оцінки доказів.

Оцінка наявних у матеріалах справи доказів була здійснена без дотримання положень статті 90 Кодексу адміністративного судочинства України. Такі судові рішення не є такими, що відповідають вимогам законності та обґрунтованості, що встановлені статтею 242 Кодексу адміністративного судочинства України.

Суд апеляційної інстанції помилково ототожнив держави Співдружність Домініки та Республіку Домінікана. Відповідна обставина є підставою для скасування відповідного рішення.

Суд апеляційної інстанції також не перевірів, яка ставка податку на прибуток підприємств була встановлена в Співдружності Домініки, ураховуючи, що Співдружність Домініки входить до Переліку офшорних зон, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 року № 143-р.

За таких обставин касаційний суд визнав висновки суду апеляційної інстанції про невіднесення господарських операцій, проведених у 2014 році, до контрольованих передчасними та такими, що зроблені без повного з'ясування обставин, які мають значення для вирішення справи.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 06 липня 2020 року у справі № 815/207/16 (провадження № К/9901/26699/18) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/90299965>.

4.3. Про застосування штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів)

Оскільки відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), встановлена лише з 01 січня 2017 року, то особа не може нести відповідальності за таке діяння, вчинене в попередні роки

03 вересня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Офісу великих платників ДФС на постанову Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 27 червня 2017 року та ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 08 листопада 2017 року у справі № 809/818/17 (провадження № К/9901/5055/17 за позовом приватного підприємства «Євро-модуль» до Офісу великих платників Державної фіскальної служби, Львівського управління Офісу великих платників Державної фіскальної служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення від 22 травня 2017 року, яким підприємству були нараховані штрафні санкції за неподання звіту про контрольовані операції з імпорту у 2015 році.

Івано-Франківський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а рішення попередніх інстанцій – без змін.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Застосування до платника податків штрафних санкцій за неподання звітності після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу, що передбачена пунктом 120.3 статті 120 ПК України, до моменту набрання її чинності є необґрунтованим та протиправним.

Відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), встановлена для таких платників з 01 січня 2017 року.

На момент неподання звітності за період 2015 року ПК України не передбачав штрафної санкції за неподання звітності після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу.

Як вбачається з матеріалів справи, за неподання у строк звіту про контрольовані операції за 2015 рік до позивача відповідно до спірного податкового повідомлення-рішення були застосовані штрафні санкції. Зазначене підтверджує факт притягнення позивача до відповідальності за відповідне правопорушення згідно з нормами

Податкового кодексу України в редакції, що діяла на момент виявлення такого порушення контролюючим органом.

Водночас на час існування правовідносин щодо подання звіту про контрольовані операції за 2015 рік відповідальність за таке порушення не була передбачена, як і відповідальність за такі дії.

Таким чином, правомірність або неправомірність поведінки особи, зокрема дотримання нею норм податкового законодавства, необхідно визначати із застосуванням законодавства, яке діяло на момент вчинення відповідних дій або бездіяльності такої особи.

Заходи відповідальності, які підлягають застосуванню за вчинення платниками податків порушення, мають визначатися згідно з нормативно-правовими актами, чинними на час виникнення відповідних правовідносин.

Ураховуючи, що відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена лише з 01 січня 2017 року, позивач не може нести відповідальність за таке діяння, вчинене у 2015, 2016 роках, оскільки на той час таке діяння не визнавалося законом як правопорушення.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 03 вересня 2020 року у справі № 809/818/17 (провадження № К/9901/5055/17) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/91337392>.

## 5. Податкові спори щодо операцій за участю іноземного елемента

### 5.1. Про постійне представництво нерезидента в Україні та його оподаткування

У разі здійснення на території України представництвом господарської діяльності або інших дій, які можуть свідчити про «господарський» чи «комерційний» характер діяльності представництва, представництво набуває ознак постійного та зобов'язане сплачувати податок на прибуток з доходів, отриманих з джерелом походження з України

17 жовтня 2019 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу представництва в Україні «Ай.Ді.Сі. Сентрал Юроп ГмбХ Інтернаціонале Датен Дер Компютеріндустрі» на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 21 січня 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 06 червня 2019 року у справі № 2а-16434/12/2670 (провадження № К/9901/23066/19) за позовом представництва в Україні «Ай.Ді.Сі. Сентрал Юроп ГмбХ Інтернаціонале Датен Дер Компютеріндустрі» до Державної податкової інспекції у Подільському районі міста Києва Державної податкової служби про скасування податкового повідомлення-рішення.

Суди неодноразово розглядали відповідну справу. Окружний адміністративний суд міста Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного

адміністративного суду, у задоволенні позову відмовив. Суди попередніх інстанцій виходили з того, представництво «Ай.Ді.Сі. Сентрал Юроп ГмбХ Інтернаціонале Датен Дер Компютеріндустрі» відповідає поняттю «постійного представництва», передбаченого чинним на час виникнення спірних правовідносин законодавством, оскільки треті особи в Німеччині здійснювали закупівлю в материнської компанії інформації, а вона доручала роботу представництву в Україні; відповідна діяльність не підпадає під діяльність, яка звільняється від оподаткування.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Постійне представництво нерезидента в Україні з метою оподаткування розглядається як окремий, незалежний від самого нерезидента суб'єкт господарської діяльності. Тому взаємовідносини між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні необхідно розглядати як взаємовідносини між різними суб'єктами господарювання та, відповідно, податковий облік самого постійного представництва має здійснюватися згідно із загальними правилами.

При визначенні постійного представництва істотною роль відіграє характер господарської діяльності відповідного нерезидента. У разі, коли нерезидент має в Україні місце діяльності, але сама діяльність нерезидента не має характеру господарської діяльності, то відповідне місце діяльності не буде вважатися постійним представництвом.

Господарська діяльність характеризується насамперед спрямованістю на отримання доходу, а також організаційними зусиллями, які вчиняються в здійсненні відповідної діяльності (зокрема, організаційними, фінансовими, людськими тощо). Фактичне отримання доходу в податковому періоді не має вирішального значення для визначення діяльності як господарської.

Так, у разі здійснення на території України представництвом господарської діяльності, зокрема, але не виключно діяльності, направленої на надання послуг третім особам (консультацій, рекламних акцій тощо), та здійснення інших дій, які можуть свідчити про «господарський» чи «комерційний» характер діяльності представництва, представництво набуває ознак постійного та зобов'язане сплачувати податок на прибуток з доходів, отриманих з джерелом походження з України.

Ключовим для визначення прибутку, що належить до постійного представництва, і, відповідно, підлягає оподаткуванню, є встановлення не лише видів діяльності, які мають здійснювати згідно з установчими документами головна компанія та її представництво, а й суть внутрішньогосподарських операцій між представництвом і головним офісом.

Критеріями для віднесення отриманих представництвом коштів до прибутку нерезидента, який за вимогами закону оподатковується в загальному порядку, є повне або часткове здійснення нерезидентом діяльності, спрямованої на отримання доходу, через постійне представництво.

З огляду на встановлені судами попередніх інстанцій обставини щодо дублювання видів діяльності, яке фактично здійснило представництво, із діяльністю, що вела його головна компанія, висновок про те, що позивач мав сплачувати податок на прибуток як окремий суб'єкт господарювання, є законним та обґрунтованим.

При необхідності кваліфікації діяльності позивача як постійного представництва, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств, необхідно встановлювати такі критерії, як характер діяльності представництва; ідентичність видів діяльності представництва та нерезидента; визначення характеру функцій відповідного представництва, спрямованість на отримання доходу; визначення регулярності та постійності здійснення діяльності представництва; визначення наявності допоміжного та підготовчого характеру діяльності представництва; реалізація товарів/послуг відповідним представництвом для третіх осіб.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 17 жовтня 2019 року у справі № 2а-16434/12/2670 (провадження № К/9901/23066/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85153986>.

### 5.2. Про представництво нерезидента в Україні, що не належить до «постійних»

Якщо характер діяльності представництва має підготовчий та/або допоміжний характер, а метою створення такого представництва є забезпечення можливості реалізації товару на території України, то таке представництво не є постійним і не підлягає оподаткуванню в загальному порядку

16 березня 2020 року Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 26 квітня 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 25 вересня 2019 року у справі № 826/7675/18 (провадження № К/9901/29144/19) за позовом представництва «ЮСБ ФАРМА ГМБХ» до Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Окружний адміністративний суд міста Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, адміністративний позов задовольнив повністю. Суди попередніх інстанцій виходили з того, що представництво здійснювало допоміжні операції щодо діяльності материнської компанії; некомерційна діяльність, що має підготовчий або допоміжний характер, не може бути підставою для визнання представництва таким, що має статус постійного.

Верховний Суд касаційну скаргу залишив без задоволення, а судові рішення судів попередніх інстанцій – без змін.



**Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.**

Для визнання представництва нерезидента таким, що має статус постійного представництва, необхідною умовою є здійснення ним комерційної діяльності. За своєю сутністю цей термін є еквівалентним терміну «господарська діяльність», який використовується в Податковому кодексі України, а також у міжнародних договорах.

Якщо діяльність представництва має підготовчий та допоміжний характер, а їх створення було покликане забезпечити можливість реалізації товару на території України, то відповідне представництво не можна відносити до «постійного». Діяльність некомерційного представництва має лише підготовчий або допоміжний характер щодо діяльності материнської компанії та має бути відмінною від статутних функцій материнської компанії.

Постійним представництвом визнається особа, яка загалом здійснює діяльність, аналогічну материнській компанії, або якщо така діяльність є переважною. У разі, коли представництво не виробляє, не закуповує та не розповсюджує товари, що виробляються або закуповуються компанією нерезидентом, а дії представництва щодо реєстрації та рекламування товару мають підготовчий та допоміжний характер, оскільки їх вчинення покликане забезпечити можливість реалізації відповідного товару на території України, то відповідне свідчить про відсутність статусу постійного представництва.

Реєстрація та рекламування товару не є операціями, які безумовно призводять до отримання доходу на території України.

Та обставина, що безпосередньо представництво не одержує доходів з джерелом походження з України, не впливає на визнання представництва платником податку, оскільки представництво також здійснює на користь нерезидента (а нерезидент передає для третіх осіб) збір інформації.

Визначення оподаткованого прибутку в загальному порядку для представництва передбачає сплату податку як з доходів з джерелом походження з України, так і з доходів, отриманих з інших джерел. Отже, ключовим при визначенні оподаткованого прибутку є не стільки джерело доходу, скільки відповідність критерію визнання доходу.

Визначення оподаткованого прибутку складанням відокремленого балансу передбачає сплату податку в пропорції від оподаткованого прибутку нерезидента (з огляду на організаційний вклад представництва у господарську діяльність нерезидента в цілому, виражений у вигляді витрат, залученого персоналу та використовуваних основних засобів).

У разі, коли прибуток з джерелом походження з України неможливо визначити внаслідок прямого підрахунку, застосовується резервний спосіб визначення податкових зобов'язань, при якому прибуток визначається як різниця між доходами та витратами, визначеними із застосуванням коефіцієнта 0,7.

Нерезиденту (постійному представництву) надана альтернативність у вигляді обрання одного з трьох способів визначення оподаткованого прибутку,

тому він об'єктивно захищений від того, що прибуток, отриманий нерезидентом з джерелом походження з України, буде завищений внаслідок застосування тієї чи іншої методології.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 16 березня 2020 року у справі № 826/7675/18 (провадження № К/9901/29144/19) можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85153986>.

Огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування / Упоряд.: управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду; правове управління (І) департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду. Відпов. за вип.: суддя ВС, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду, канд. юрид. наук А. А. Барікова. – Київ, 2020. – Вип. 1. – 26 стор.

**Застереження:** видання містить короткий огляд деяких судових рішень. У кожному з них викладено лише основний висновок щодо правового питання, яке виникло у справі. Для правильного розуміння висловленої в судовому рішенні правової позиції необхідно ознайомитися з його повним текстом, розміщеним у Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Стежте за нами онлайн

 [fb.com/supremecourt.ua](https://fb.com/supremecourt.ua)

 [t.me/supremecourtua](https://t.me/supremecourtua)

 [@supremecourt\\_ua](https://@supremecourt_ua)