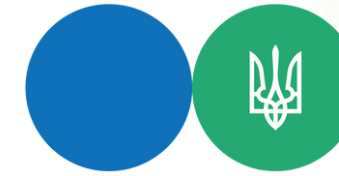




Департамент трансфертного  
ціноутворення



Державна  
податкова  
служба України

# ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПУНКТІВ 140.5.4 ТА 140.5.5<sup>1</sup> ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ



Департамент трансфертного  
ціноутворення

# Застосування норм п.п. 140.5.4 та 140.5.5<sup>1</sup> ПКУ



Державна  
податкова  
служба України

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму **30 відсотків вартості** товарів, у т. ч. необоротних активів, робіт та послуг

**п.п.140.5.4 ПКУ діє з 01.01.2018**  
(крім операцій, зазначених у п. 140.2 (тонка капіталізація) та п.п.140.5.6 ПКУ (витрати по роялті), та операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), **придбаних у:**

**п.п.140.5.5<sup>1</sup> ПКУ діє з 22.05.2020**  
(крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), **реалізованих на користь:**

**1. нерезидентів (у т.ч. пов'язаних осіб нерезидентів) включених до переліку, затвердженого постановою КМУ від 27.12.2017 № 1045**  
(критерії по контрагенту № 1 – слайд 3);

**2. нерезидентів, ОПФ яких включена до переліку, затвердженого постановою КМУ від 04.07.2017 № 480**  
(критерії по контрагенту № 2 – слайд 4)

**Зазначені вимоги не застосовуються, якщо** операція не є контрольованою та сума витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «вितягнутої руки» відповідно до процедури встановленої ст. 39 ПКУ, але без подання звіту

**Коригування здійснюється на всю суму вартості,** якщо такі операції не мають ділової мети

**Коригування здійснюється на розмір різниці** між вартістю придбання/продажу та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки»

**Коригування можливе тільки за підсумками податкового (звітного) року,** коли остаточно ідентифікуються господарські операції як контрольовані або неконтрольовані



Департамент трансфертного ціноутворення

# Критерії визнання операцій контрольованими

## п.п. 39.2.1.1 ПКУ



Державна податкова служба України

**нерезидент пов'язана особа**



**нерезидент з його постійним представництвом**



**ВЗАЄМОВІДНОСИНИ:**

**Вартісний критерій:**  
- річний дохід перевищує 150 млн грн (за винятком постійних представництв);  
- обсяг операцій перевищує 10 млн грн

лише

**нерезиденти визначені в п.п. 39.2.1.1 ПКУ через номінального посередника (використання ланцюга) п.п. 39.2.1.5 ПКУ**



**\* нерезидент з юрисдикції, яка включена до переліку КМУ**



**\*\* нерезидент організаційно-правова форма якого включена до переліку КМУ**



**нерезидент-комісіонер**



\* постанова КМУ від 27.12.2017 №1045 (критерії по контрагенту № 1)

\*\* постанова КМУ від 04.07.2017 №480 (критерії по контрагенту № 2)





Департамент трансфертного  
ціноутворення

# Критерії по контрагенту № 1



Державна  
податкова  
служба України

## Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим п.п. 39.2.1.2 ПКУ (Постанова КМУ від 27.12.2017 № 1045)

До 14.05.2015	з 14.05. по 31.07.2015	з 01.08. 2015	з 16.09.2015	з 01.01.2018	з 07.03.2018 з 25.04.2018
73 країни	76 країн	75 країн	65 країн	85 країн	79 країн
<p>Перелік держав (територій), який діяв протягом 2013-2014 років</p> <p>Розпорядження КМУ від 25.12.2013 № 1042-р</p>	<p>+ Австрія + Гонконг + Ниуе + Туркменістан - Албанія</p> <p>Розпорядження КМУ від 14.05.2015 № 449-р</p>	<p>- Австрія</p> <p>Розпорядження КМУ від 01.07.2015 № 667-р</p>	<p>- Гваделупа - Грузія - Ліван - Люксембург - Мальта - Марокко - ОАЄ - Сінгапур - Швейцарія - Ямайка</p> <p>Постанова КМУ від 16.09.2015 № 977</p>	<p>+ 23 країни (у т. ч. ОАЄ, Мальта, Угорщина, Грузія) - Королівство Лесото - Республіка Сан-Маріно - Французька Гвіана</p> <p>Розпорядження КМУ від 27.12.2017 № 1045-р</p>	<p>- Латвія - Естонія - Грузія - Мальта - Угорщина - Болгарія</p> <p>Постанова КМУ від 31.01.2018 № 108 та Постанова від 11.04.2018 № 295 (про внесення змін до Постанови КМУ від 27.12.2017 № 1045)</p>



Департамент трансфертного  
ціноутворення

## Критерії по контрагенту № 2



Державна  
податкова  
служба України

**Перелік ОПФ нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у т. ч. податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи – підпункт «г» п.п. 39.2.1.1 ПКУ (Постанова КМУ від 04.07.2017 № 480)**



Якщо контрагент-нерезидент, сплачує податок на прибуток у державі його реєстрації, то такий нерезидент може вважатись податковим резидентом цієї держави.

У даному випадку відсутні підстави для збільшення фінансового результату до оподаткування, при наявності відповідного документа (довідки)

з 27.07.2017

95 ОПФ нерезидентів з 26 країн

з 01.01.2020

104 ОПФ нерезидентів з 26 країн

(зміни - Постанова КМУ від 24.12.2019 № 1100)

**Зміни щодо ОПФ Австрії, Німеччини, Польщі**





Департамент трансфертного  
ціноутворення

# Підтвердження сплати податку на прибуток (корпоративного податку) контрагентом-нерезидентом



Державна  
податкова  
служба України

## ПИТАННЯ 6:

Який документ  
підтверджує сплату  
податку на прибуток  
(корпоративного  
податку)  
контрагентом-  
нерезидентом?

Яким вимогам він  
повинен відповідати?

Наказ  
Мінфіну  
від  
14.05.2021  
№ 266

Узагальнююча  
податкова  
консультація

Документ  
(довідка), що  
підтверджує  
сплату  
податку

1) Сплату податку контрагентом-нерезидентом у відповідній державі (у періоді здійснення операції) підтверджує документ, який містить таку інформацію, зокрема, щодо сплати податку саме нерезидентом, який являється контрагентом платника

2) Враховуючи п. 103.5 ПКУ доцільно отримати від контрагента документ, що видається фінансовим (податковим) органом відповідної країни, за формою, затвердженою згідно із законодавством цієї країни

3) Документ (довідка) повинен бути легалізований та перекладений відповідно до законодавства України

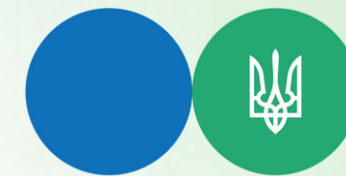
4) Одержаний від контрагента-нерезидента документ (довідка) зберігається у платника

5) Надається на запит контролюючого органу під час перевірки або відповідно до п. 73.3 ПКУ

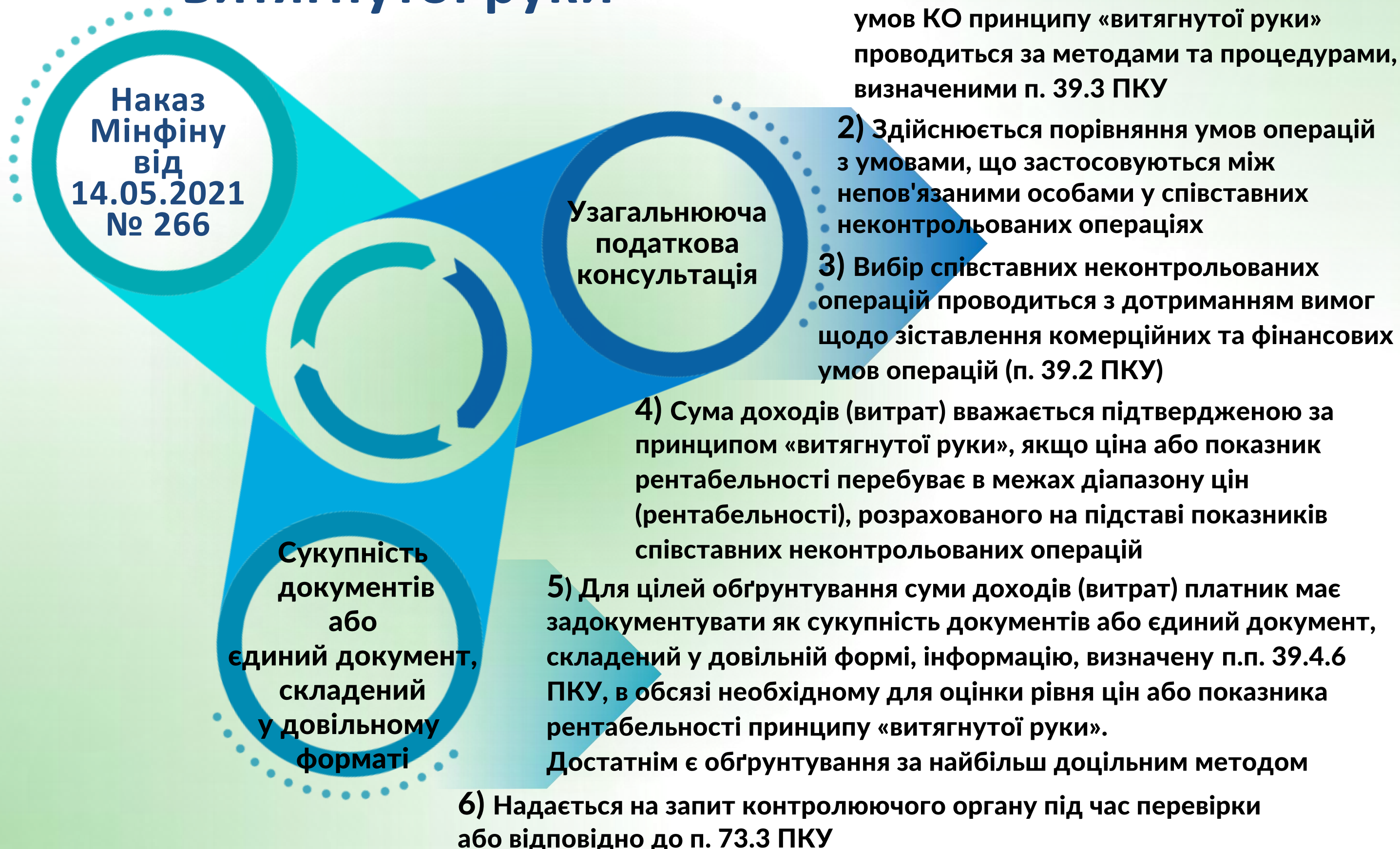


Департамент трансфертного  
ціноутворення

# Підтвердження сум доходів (витрат) за цінами визначеними за принципом «вितягнутої руки»



Державна  
податкова  
служба України



## ПИТАННЯ 8:

В якому вигляді має бути складене підтвердження за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» та на яку дату воно має бути наявним у платника?



Департамент трансфертного ціноутворення

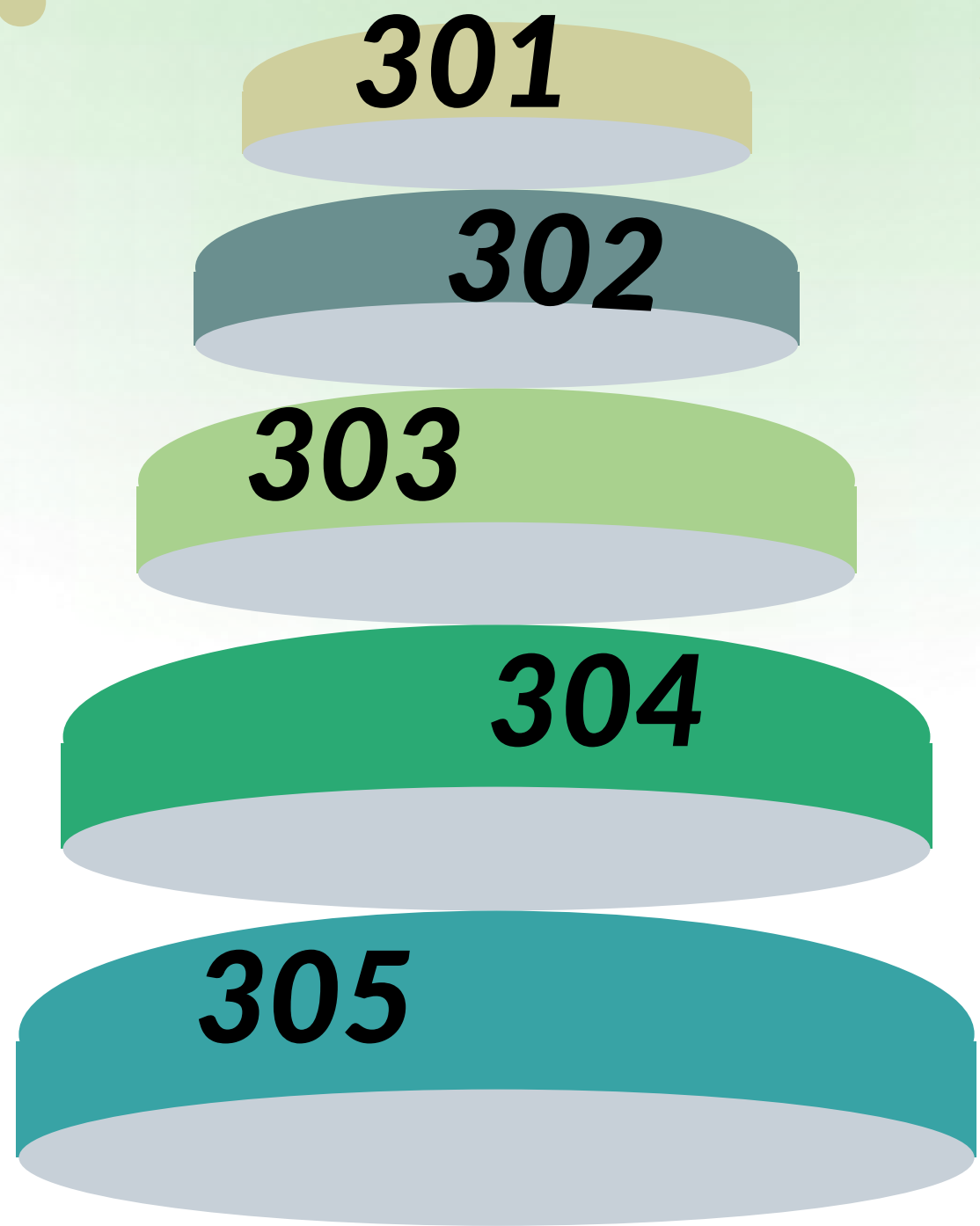
# Методи ТЦ



Державна податкова служба України

п.п. 39.3.2.1 ПКУ

## МЕТОДИ РОЗПОДІЛЕНІ ЗА ІЄРАРХІЄЮ ПРІОРІТЕТНОСТІ



1

### 301 - ПОРІВНЯЛЬНОЇ НЕКОНТРОЛЬОВАНОЇ ЦІНИ

згідно з цим методом, вартість товарів та послуг визначається, виходячи з цін на аналогічні об'єкти. Вважається пріоритетним та обов'язково застосовується до операцій з сировинними товарами (п.п. 39.3.3.4 ПКУ), перелік яких встановлено Постановою КМУ від 09.12.2020 № 1221

2

### 302 - ЦІНИ ПЕРЕПРОДАЖУ

до уваги береться собівартість товару або послуги та націнка, яку встановлюють на подібні об'єкти

3

### 303 - «ВИТРАТИ ПЛЮС»

ґрунтується на сумі первісної ціни, надбавки на товари або послуги та витрат, які потрібні були для того, щоб реалізувати об'єкти

4

### 304 - ЧИСТОГО ПРИБУТКУ

аналізується рентабельність подібних операцій між незалежними підприємствами. Залежно від виду КО, даний метод дозволяє використовувати різні розрахункові показники: чиста рентабельність, чиста рентабельність витрат, рентабельність операційних витрат, рентабельність активів, рентабельність капіталу

5

### 305 - РОЗПОДІЛЕННЯ ПРИБУТКУ

аналізується розподіл вигоди (прибутку) за результатами КО між її сторонами







Департамент трансфертного  
ціноутворення

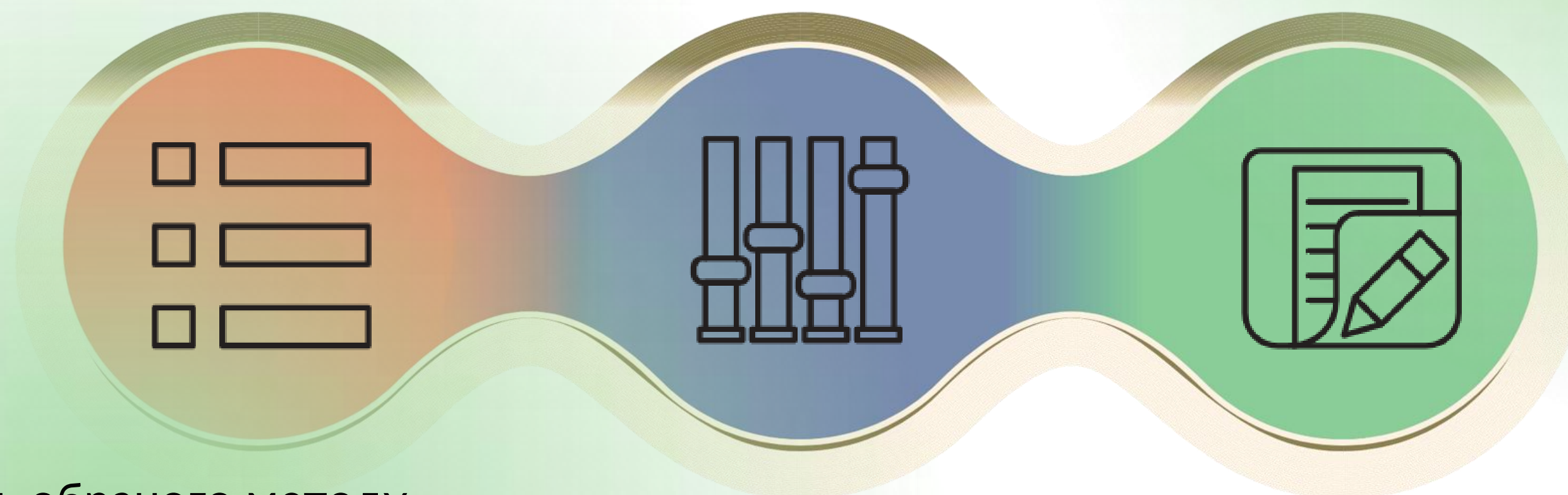
# Доцільність методів ТЦ



Державна  
податкова  
служба України

**Відповідність умов КО принципу «витягнутої руки» визначається за допомогою застосування найбільш доцільного методу ТЦ та обставин КО, крім випадків щодо обов'язковості застосування конкретного методу для операцій певного виду**

**При виборі методу враховуються такі критерії:**



доцільності обраного методу відповідно до характеру КО, що визначається на основі результатів функціонального аналізу КО (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків)

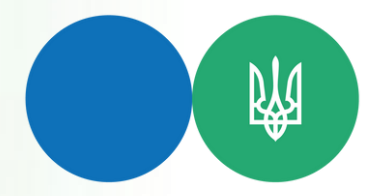
ступеня порівнюваності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань для усунення розбіжностей між такими операціями

наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу ТЦ



Департамент трансфертного ціноутворення

# Практичні приклади



Державна податкова служба України

## Метод порівняння неконтрольованої ціни (ПНЦ)

## Метод ціни перепродажу



Підприємство ТОВ «А» з України реалізує пшеницю на користь пов'язаної особи з Швейцарії за ціною 100\$/т на умовах поставки FOB Одеса.

При цьому, фактично товар відправлявся за непрямыми контрактами до кінцевих споживачів (країн Африки).

Одночасно українська компанія здійснює продаж того ж самого товару на користь непов'язаної особи з Індії за прямим контрактом. Ціна в такій операції становить 150\$/т на умовах поставки FOB Одеса.

$150\$ - 100\$ = 50\$$

Зниження об'єкту оподаткування на 1 т. = 50\$



Дистриб'ютор з України імпортує картон з Молдови та в подальшому продає на завод по виробництву паперу. Картон має різні якісні характеристики, тому порівнювати ціни в КО та не КО за методом ПНЦ неможливо.

Водночас, суттєвих відмінностей між функціями, які виконує українська компанія в КО та не КО при перепродажу товарів не існує.

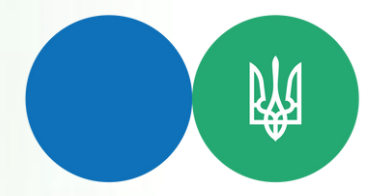
Показник валової рентабельності в КО – 10%, в не КО – 15%

Зниження на 1 т. = ціна в КО -  $\Delta$  (15%-10%) = ціна в КО – 5%



Департамент трансфертного ціноутворення

# Практичні приклади



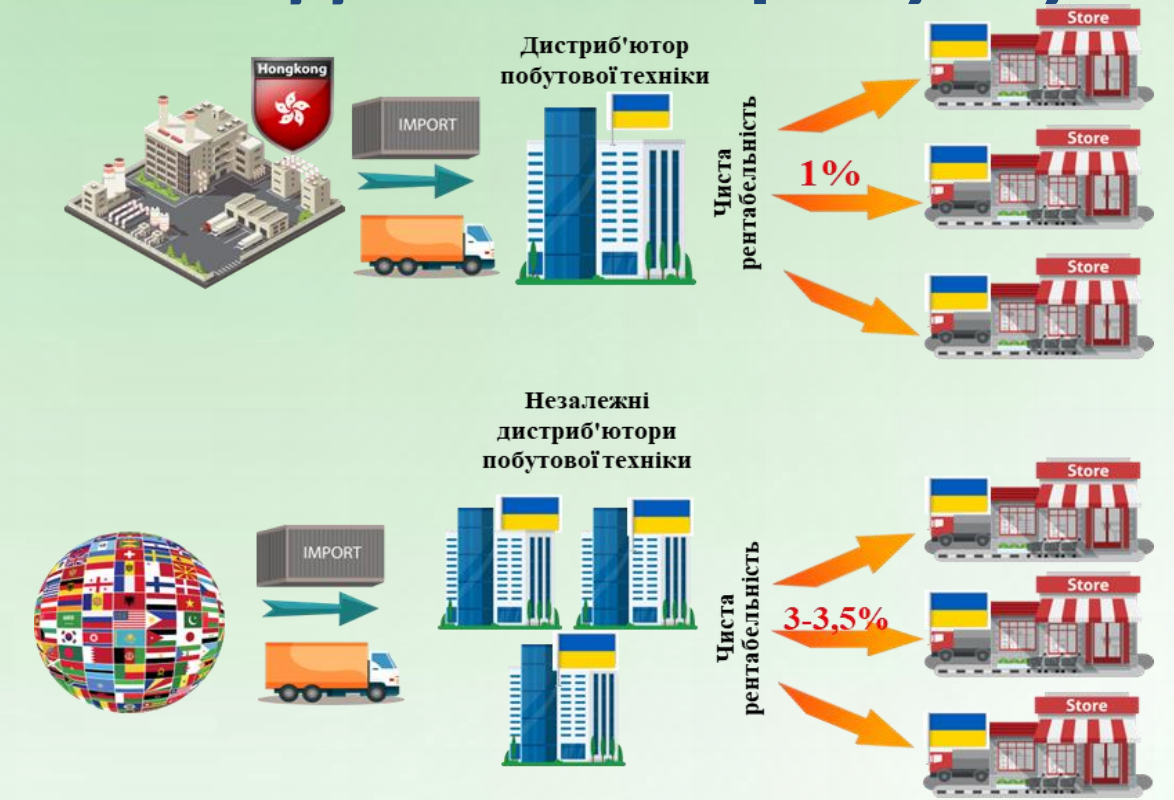
Державна податкова служба України

## Метод «витрати плюс»



Українська компанія Milk Factory є виробником та експортером товарів. Продаж своєї продукції здійснює на користь двох компаній Польської Республіки, ОПФ однієї з яких входить до переліку КМУ (постанова КМУ від 04.07.2017 № 480). При продажу товарів не існує суттєвих відмінностей між функціями, які виконує українська компанія в КО та не КО. При цьому, відсоток націнки в КО є меншим за націнку в не КО. Отже, умови КО не відповідають принципу «витягнутої руки». Зниження на 1 т. = ціна в КО + Δ (9%-5%) = ціна в КО + 4%

## Метод чистого прибутку



Український дистриб'ютор побутової техніки при імпорті товарів з країни низькоподаткової юрисдикції – Сінгапур здійснює перепродаж товару в торговельній мережі України при цьому показник його чистої рентабельності становить 1%. Водночас, відповідно до вибірки з бази даних Orbis, ринковий діапазон рентабельності, що відповідає принципу «витягнутої руки» становить від 3% до 3,5% (3,25% - медіана). Отже, умови в КО не відповідають принципу «витягнутої руки». Ціна в КО = ціна перепродажу\*(1-3,25/100)

## Метод розподілення прибутку



Пов'язані особи уклали договір про спільне виробництво мобільного застосунку, а також несуть витрати у зв'язку зі створенням активу, який вони можуть спільно використовувати. Розмір внеску для створення нематеріального активу, що відноситься до кожного з підприємств у відповідному році, є пропорційним до порівняних витрат на такий актив, понесених підприємствами у цьому самому році. Прибуток повинен розподілятися пропорційно витрат двох пов'язаних підприємств.

Умовно: Прибуток – 100  
 Витрати резидента – 50  
 Витрати нерезидента – 15

	77 %	100*0,77=77
Σ 65	23 %	100*0,23=23



Департамент трансфертного  
ціноутворення

# Визначення потенційно зіставних операцій



Державна  
податкова  
служба України

**1. Ідентифікація** потенційно зіставних операцій здійснюється шляхом визначення ключових характеристик, яким повинні відповідати будь-які неконтрольовані операції

**2. Вибір критеріїв** для аналізу має значний вплив на його результат та повинен відображати найбільш значущі економічні характеристики зіставних операцій

**3. Вибір зіставних операцій** повинен бути об'єктивним та прозорим. Забезпечення прозорості залежить від пояснення причин виключення з аналізу незіставних операцій

## Інформація про зіставні юридичні особи для розрахунку фінансових показників, які використовуються у випадках одночасного дотримання наступних умов

**1. Якщо зіставна юридична особа здійснює діяльність, зіставну з діяльністю сторони контрольованої операції, що досліджується, та виконує зіставні функції, пов'язані з такою діяльністю**

Зіставність діяльності визначається, зокрема, але не виключно, з урахуванням видів економічної діяльності відповідно з національними та міжнародними класифікаторами видів діяльності

**2. Якщо зіставна юридична особа не має збитків** по даним бухгалтерської (фінансової) звітності більше ніж в одному звітному періоді, періодах, які використовуються для розрахунку відповідних фінансових показників

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





Департамент трансфертного  
ціноутворення

# Нормативна база щодо сировинних товарів



Державна  
податкова  
служба України

Законом України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» внесені зміни щодо встановлення відповідності умов КО із сировинними товарами принципу «витягнутої руки» запроваджено п.п. 39.3.3.4-39.3.3.8 ПКУ

Набрав чинності  
23.05.2020



Для КО з сировинними товарами встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки» здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ)

Під сировинними товарами розуміються товари, для яких непов'язані особи у якості орієнтира (еталона) для встановлення ціни неконтрольованих операцій використовують котирувальні ціни.  
Перелік сировинних товарів визначається КМУ



Постанова КМУ від 09.12.2020 № 1221  
«Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови КМУ від 08.09.2016 № 616» (далі - Постанова № 1221)

Платник податків, що здійснює КО з сировинними товарами, повідомляє ДПС про укладення відповідного договору (контракту) за формою та в порядку, передбаченими п.п. 39.3.3.3 ПКУ



Наказ Мінфіну від 31.12.2020 № 840  
«Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами»

Мінфін може визначати відповідно до вимог та методів, передбачених ст. 39 ПКУ, окремі порядки встановлення відповідності умов КО щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки». Такі порядки та зміни до них повинні бути затверджені до 1 липня поточного року та набирають чинності не раніше ніж з 1 січня року, наступного за роком їх затвердження



Наказ Мінфіну від 18.01.2022 № 19  
«Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (набрав чинності з 01.01.2023)

ДПС оприлюднює рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін на своєму офіційному вебпорталі до початку звітного року (щорічно, починаючи з 2020 року)



Дата розміщення на вебпорталі  
30.12.2020, 23.12.2021,  
08.12.2022

Перелік сировинних  
товарів



Порядки



Перелік джерел  
інформації



Оскільки Постанова № 1221 набула чинності з 01.01.2021, норми ПКУ, що регулюють встановлення відповідності умов КО з сировинними товарами принципу «витягнутої руки» (п.п. 39.3.3.4-39.3.3.8 ПКУ) починають застосовуватись починаючи з 01.01.2021



Наказ Мінфіну від 14.05.2021 № 266  
«Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування окремих положень ст. 39 Податкового кодексу України, у тому числі під час коригування фінансового результату до оподаткування на підставі пп. 140.5.4, 140.5.5 та 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 цього Кодексу»



Департамент трансфертного ціноутворення

# Порядки встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки»



Державна податкова служба України <sup>14</sup>

Наказ МФУ від 18.01.2022 № 19  
Порядки набрали чинності  
з 1 січня 2023 року



Розроблено та затверджено Порядки встановлення відповідності умов КО щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»:



експорту зернових, олійних культур та продуктів їх переробки



експорту залізорудної сировини



імпорту енергетичного та коксівного вугілля



імпорту нафтопродуктів та зріджених вуглеводневих газів



експорту чавуну, брухту чорних металів та металопродукції з чорних металів



експорту та імпорту феросплавів

Застосування Порядків має методологічне врегулювання з наступних питань:

визначення дати КО (укладання контракту, переходу права власності)  
визначення потенційно зіставних операцій (внутрішні та зовнішні зіставні)  
визначення та внесення коригувань до КО для забезпечення зіставності

Найбільш застосовуваними є коригування:

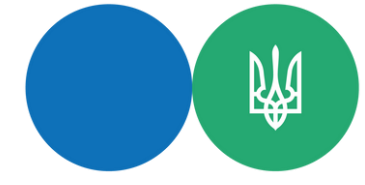
- відмінностей у характеристиках сировинних товарів
- відмінностей у базисі поставки
- відмінностей у строках поставки
- на винагороду трейдера
- відмінностей в умовах платежів
- відмінностей у валюті





Департамент трансфертного ціноутворення

# Бази даних



Державна податкова служба України



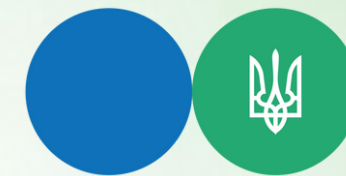
Платник податків та контролюючий орган використовують джерела інформації, які містять відомості, що дають можливість зіставити комерційні та фінансові умови операцій

Інформація, яка не є загальнодоступною (зокрема інформація, доступ до якої наявний тільки у органів державної влади) - не повинна використовуватись



Департамент трансфертного  
ціноутворення

# Коригування фінансового результату при невідповідності цін (рентабельності) принципу «витягнутої руки»



Державна  
податкова  
служба України

## ПИТАННЯ 9:

В якому розмірі здійснюється коригування фінансового результату до оподаткування, якщо встановлено невідповідність принципу «витягнутої руки» платником або контролюючим органом під час перевірки?

Наказ  
Мінфіну  
від  
14.05.2021  
№ 266

Узагальнююча  
податкова  
консультація

Коригування –  
різниця  
між вартістю  
продажу/придбання  
та вартістю за  
принципом  
«витягнутої руки»

1) Обов'язок коригування фінансового результату до оподаткування на суму **30 відсотків** вартості товарів, у т. ч. необоротних активів, робіт та послуг придбаних (реалізованих) в операціях, які не є контрольованими покладено на платника (п.п. 140.5.4 та 140.5.5<sup>1</sup> ПКУ)

2) Коригування не проводиться, якщо платник підтвердив суми доходів (витрат) за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», відповідно до п. 39 ПКУ

3) Якщо ціна не відповідає принципу «витягнутої руки» при:  
- придбанні - є вищою, то коригування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю за принципом «витягнутої руки»;  
- реалізації - є нижчою, то коригування здійснюється на розмір різниці між вартістю за принципом «витягнутої руки» та вартістю реалізації

4) Розрахунок податкових зобов'язань проводиться відповідно до ціни (рентабельності), яка (який) дорівнює медіані діапазону (крім випадків проведення самостійного коригування згідно з п.п. 39.5.4 ПКУ)

5) Самостійне коригування: максимальне значення при придбанні та мінімальне значення при реалізації. За результатами перевірки відповідне коригування здійснюється до медіани діапазону цін (рентабельності)





# Дії контролюючого органу щодо контролю за дотриманням платниками п.п. 140.5.4 та 140.5.5<sup>1</sup> ПКУ



1

Платником не проведено коригування фінансового результату до оподаткування на **30%**

2

Контролюючим органом встановлено:

2.1

невідповідність цін принципу «витягнутої руки»

2.2

відсутність «ділової мети» при здійсненні операцій

1) запит платнику (п. 73.3 ПКУ)



2) перевірка (з урахуванням обмежень, під час дії воєнного стану)



питання дотримання даних норм ПКУ є предметом планової/ позапланової перевірки

**Збільшення**

фінансового результату до оподаткування на розмір різниці між вартістю в операціях, що досліджуються, з вартістю, яка відповідає принципу «витягнутої руки»

**Збільшення**

фінансового результату до оподаткування на всю суму вартості товарів/робіт/послуг

