



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

від 20.08.2021

Київ

№ 479

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо заповнення Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній

Відповідно до пункту 52.6 статті 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України та Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 вересня 2017 року № 811, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 жовтня 2017 року за № 1266/31134,

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо заповнення Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, що додається.

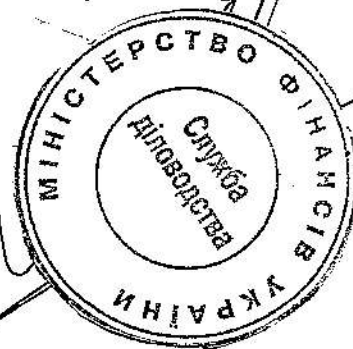
2. Департаменту міжнародного оподаткування в установленому порядку забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України.

3. Податкові консультації застосовувати у частині, що не суперечать цій Узагальнюючій податковій консультації.

4. Голові Державної податкової служби України довести цей наказ до відома відповідних підрозділів Державної податкової служби України та територіальних органів Державної податкової служби України.

5. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою та покладаю на Голову Державної податкової служби України.

Міністр



Сергій МАРЧЕНКО

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

20 серпня 2021 року № 479

УЗАГАЛЬНЮЮЧА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ ЩОДО ЗАПОВНЕННЯ ПОВІДОМЛЕННЯ ПРО УЧАСТЬ У МІЖНАРОДНІЙ ГРУПІ КОМПАНІЙ

В цій узагальнюючій податковій консультації розглядаються норми Податкового кодексу України (далі – Кодекс) з урахуванням змін, передбачених Законом України від 16 січня 2020 року № 466-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466), якщо інше не зазначене окремо.

I. Вимоги Кодексу щодо трирівневої моделі звітності з трансфертного ціноутворення

Законом № 466 в національне законодавство імплементовано трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення, що рекомендована Організацією економічного співробітництва та розвитку у Дії 13 Плану BEPS, яка складається з:

- документації з трансфертного ціноутворення (локальний файл – за термінологією Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб¹ (далі – Настанови ОЕСР щодо ТЦУ);
- глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл – згідно з Кодексом та за термінологією Настанов ОЕСР щодо ТЦУ; подається, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному року, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро та за наявності відповідного запиту контролюючого органу з вимогою надати такий файл²);
- звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній (є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією згідно з Дією 13 Плану BEPS та відповідно до вимог Кодексу. Подається, якщо сукупний

¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

² Підпункт 39.4.7 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу.

консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що перевищує звітному року, перевищує еквівалент 750 мільйонів євро на рік³).

Внесення таких доповнень у вітчизняні правила трансфертного ціноутворення є кроком до формування цілісної системи контролю за дотриманням принципу «витягнутої руки», яка має враховувати всі складові податкового планування міжнародної групи компаній та забезпечувати об'єктивну оцінку повноти формування об'єкта оподаткування української компанії.

Термін «**міжнародна група компаній**» (далі – МГК) розкрито у підпункті 14.1.113³ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу. Під міжнародною групою компаній (для цілей статті 39 Кодексу) слід розуміти дві або більше юридичні особи або утворення без статусу юридичної особи, які є податковими резидентами різних країн та пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю таким чином, що згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або іншими міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності або підготовка консолідованої фінансової звітності була б обов'язковою у разі, якщо акції (корпоративні права) однієї з таких юридичних осіб перебували б в обігу на фондовій біржі.

В свою чергу, відповідно до підпункту 14.1.103¹ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу материнська компанія МГК (для цілей статті 39 Кодексу) – це юридична особа, яка входить до складу міжнародної групи компаній та одночасно відповідає таким вимогам:

- **безпосередньо чи опосередковано володіє корпоративними правами інших компаній (або фактично контролює такі компанії) у складі міжнародної групи і частка такого володіння є достатньою для включення фінансової звітності інших компаній у складі міжнародної групи до консолідованої фінансової звітності такої юридичної особи;**
- **фінансова звітність такої юридичної особи не підлягає включенню до консолідованої звітності жодної іншої юридичної особи у складі міжнародної групи згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності.**

Відповідно до оновленої редакції підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, **разом зі звітом про такі операції зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним роком, також Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (далі – Повідомлення).**

³ Підпункти 39.4.10 та 39.4.12 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу.

Звіт про контрольовані операції та Повідомлення подається центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Перелік інформації, яку має містити Повідомлення, визначено у підпункті 39.4.2.2 підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу. Форма Повідомлення та Порядок його складання затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2020 року № 839, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 4 березня 2021 року за № 278/35900 (далі – Порядок № 839).

II. Питання застосування норм Кодексу, які регулюють заповнення та подання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній

1. За якими правилами визначати розмір сукупного консолідованого доходу МГК для цілей виконання вимог Кодексу щодо складання звітності з трансфертного ціноутворення відповідно до трирівневої моделі (в тому числі – для цілей заповнення Повідомлення)?

Відповідь:

У Повідомленні платник податків звітує, у тому числі, але не виключно, щодо приналежності до МГК та щодо розміру сукупного консолідованого доходу МГК за фінансовий рік, що передує звітному року. Така інформація є важливою для визначення необхідності підготовки та подання за вимогами Кодексу глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) і звіту у розрізі країн МГК. Тому дані щодо сукупного консолідованого доходу МГК у Повідомленні, глобальній документації з трансфертного ціноутворення та у звіті у розрізі країн МГК мають бути однаковими, а розмір сукупного консолідованого доходу визначатися за єдиними принципами.

У Настановах ОЕСР щодо впровадження звітування у розрізі країн згідно з Дією BEPS 13 (далі – Настанови щодо звітування у розрізі країн)⁴ розглянуто окремі питання щодо складання звіту у розрізі країн МГК. Як наголошується у цих Настановах, керівний принцип визначення МГК полягає у тому, аби слідувати вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) або інших міжнародно визнаних стандартів фінансової звітності щодо необхідності підготовки консолідованої звітності, методів консолідації фінансової звітності, у тому числі, але не виключно, що стосується:

⁴ OECD (2019), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf

- включення до такої консолідованої фінансової звітності показників утворень без статусу юридичної особи (партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території));
- включення міноритарних часток до консолідованої звітності для цілей визначення вартісних критеріїв (750 мільйонів євро та 50 мільйонів євро згідно з вимогами Кодексу);
- визначення приналежності до МГК та визначення консолідованого доходу у разі, якщо платник податків знаходиться у володінні та/чи контролі більш ніж однієї не пов'язаної МГК, а також питання застосування методів консолідації;
- визначення приналежності до МГК та визначення консолідованого доходу у разі, якщо у певному році відбулися зміни власності через злиття, поглинання чи поділ та інші.

З урахуванням вищезазначеного, при визначенні сукупного консолідованого доходу МГК при складанні Повідомлення рекомендується дотримуватися таких послідовних кроків аналізу:

1. Якщо акції (корпоративні права) материнської компанії МГК (тут і далі – у визначенні підпункту 14.1.103¹ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу) перебувають в обігу на фондовій біржі, платник податків заповнює Повідомлення відповідно до показників та інформації, зазначених у **консолідованій фінансовій звітності материнської компанії МГК**, оприлюдненій разом з аудиторським звітом.

2. Якщо акції (корпоративні права) материнської компанії МГК не перебувають в обігу на фондовій біржі, але материнська компанія МГК відповідно до законодавства юрисдикції, в якій вона зареєстрована, зобов'язана готувати консолідовану фінансову звітність, то платник податків заповнює Повідомлення **відповідно до показників та інформації, зазначених у консолідованій фінансовій звітності материнської компанії МГК**, оприлюдненій разом з аудиторським звітом (якщо оприлюднення та аудит консолідованої звітності є обов'язковими відповідно до законодавства юрисдикції материнської компанії МГК).

3. Якщо акції (корпоративні права) материнської компанії МГК не перебувають в обігу на фондовій біржі і материнська компанія МГК відповідно до законодавства юрисдикції, в якій вона зареєстрована, не зобов'язана готувати консолідовану фінансову звітність, але відповідно до політики МГК готує консолідовану фінансову звітність (яка була б обов'язковою, якщо б акції (корпоративні права) такої материнської компанії МГК перебували б в обігу на фондовій біржі), складену відповідно з міжнародними стандартами фінансової

звітності (далі – МСФЗ) або іншими міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності, то платник податків заповнює Повідомлення **відповідно до показників та інформації, зазначених у консолідованій фінансовій звітності материнської компанії МГК.**

У кожному із наведених пунктів 1-3 платник податків проставляє код UNC101 у графі 6 «Код повідомлення щодо належності до міжнародної групи компаній» Повідомлення, яким повідомляє контролюючі органи про його належність до МГК (у визначенні підпункту 14.1.113³ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

4. Якщо акції (корпоративні права) материнської компанії МГК не перебувають в обігу на фондовій біржі та материнська компанія МГК відповідно до законодавства юрисдикції, в якій вона зареєстрована, не зобов'язана готувати консолідовану фінансову звітність і не готує таку звітність відповідно до політики МГК, то платник податків для заповнення Повідомлення:

- визначає організаційну структуру міжнародної групи компаній (у вигляді графічної схеми) із зазначенням осіб, які є учасниками міжнародної групи компаній, їх організаційно-правових форм, структуру власності (із зазначенням часток володіння) та держави і території, у яких зазначені особи здійснюють свою діяльність;

- ідентифікує материнську компанію МГК і **встановлює, чи була б обов'язковою підготовка консолідованої фінансової звітності МГК у разі, якщо акції (корпоративні права) такої материнської компанії МГК перебували б в обігу на фондовій біржі.**

Платник податків визнає компанію МГК материнською компанією такої групи у разі, якщо така компанія:

- безпосередньо чи опосередковано володіє корпоративними правами інших компаній (або фактично контролює такі компанії) у складі міжнародної групи і частка такого володіння є достатньою для включення фінансової звітності інших компаній у складі МГК до консолідованої фінансової звітності такої юридичної особи;
- фінансова звітність такої компанії не підлягає включенню до консолідованої звітності жодної іншої юридичної особи у складі міжнародної групи згідно із МСФЗ.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 (МСФЗ 10) «Консолідована фінансова звітність» визначає принципи контролю та запроваджує контроль як основу для консолідації, встановлює, як застосовувати принцип контролю, щоб виявити, чи контролює інвестор об'єкт інвестування і, отже, чи повинен він консолідувати цей об'єкт інвестування, та встановлює облікові вимоги до складання консолідованої фінансової звітності.

Для визначення МГК застосовуються критерії володіння або контролю між юридичними особами або утворенням без статусу юридичної особи для цілей застосування підпункту 14.1.113³ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, що передбачені МСФЗ або іншими міжнародно визнаними стандартами.

МСФЗ 10 не вимагає складати комбіновану фінансову звітність. Таким чином, комбінована фінансова звітність як єдиний комплекс фінансової звітності двох чи більше підприємств, які контролює один інвестор, **не може бути використана для цілей визначення МГК** (у визначенні підпункту 14.1.113³ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу) та для розрахунку сукупного консолідованого доходу МГК, до якої входить платник податків.

Далі можливі два варіанти дій платника податків залежно від одержаних результатів:

Варіант 1: Платник податків для цілей заповнення Повідомлення **визнає, що не входить до складу МГК** у її визначенні, наведеному у підпункті 14.1.113³ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу (у разі, якщо згідно з процедурами кроку 4 материнська компанія МГК не була б зобов'язана підготувати консолідовану фінансову звітність МГК).

За таких умов платник податків проставляє код UNC102 у графі 6 «Код повідомлення щодо належності до міжнародної групи компаній» Повідомлення. У разі зазначення коду «UNC102» графі 7.1-11 та розділи I, II основної частини Повідомлення не заповнюються, а у графі 12 «Примітка до уваги контролюючого органу (українською мовою)» Повідомлення, за потреби, можуть бути надані додаткові пояснення щодо непоширення на нього визначення «учасник міжнародної групи компаній».

Варіант 2: Платник податків для цілей заповнення Повідомлення **визнає, що входить до складу МГК** у її визначенні, наведеному у підпункті 14.1.113³ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу (у разі, якщо згідно з процедурами кроку 4 материнська компанія МГК була б зобов'язана підготувати консолідовану фінансову звітність МГК).

За таких умов платник податків проставляє код UNC101 у графі 6 «Код повідомлення щодо належності до міжнародної групи компаній» Повідомлення. У разі застосування коду «UNC101» сукупний консолідований дохід МГК за фінансовий рік, що передує звітному року, розраховується платником податків самостійно згідно з МСФЗ, а у графі 12 Повідомлення, за потреби, можуть бути надані додаткові пояснення.

Зауважимо, що зазначені вище Настанови щодо звітування у розрізі країн є загальновизнаним рекомендаційно-методичним джерелом в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення у міжнародній практиці. Тому платники податків можуть використовувати зазначені роз'яснення із цих

Настанов у якості рекомендацій для цілей визначення, чи входить платник податків до МГК (у визначенні підпункту 14.1.113³ пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу), та інших питань, пов'язаних із складанням звіту у розрізі країн МГК.

- 2. *Протягом року відбулись суттєві зміни у міжнародній групі компаній, до якої входить платник податків (наприклад, змінилася материнська компанія тощо). На яку дату має надаватись інформація у Повідомленні? Чи потрібно відобразити інформацію про такі зміни у Повідомленні?***

Відповідь:

Підпунктом 39.4.1 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу встановлено, що для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік. Відтак, у Повідомленні платник податків має зазначити інформацію щодо МГК, в яку він входить **станом на 31 грудня звітного року**. При цьому, належність платника податків до МГК визначається відповідно до правил та послідовності аналізу, викладених у відповіді на запитання 1 цієї Узагальнюючої податкової консультації.

При цьому, якщо протягом звітного року у структурі міжнародної групи компаній відбувались зміни (зокрема, зміна материнської компанії, перехід платника податків із однієї міжнародної групи компаній до іншої тощо), то інформація про такі зміни зазначається платником податків у графі 12 Повідомлення.

Ця графа призначена для введення у текстовому форматі у довільній формі українською мовою приміток та попереджень з питань, що потребують уваги контролюючого органу, пов'язаних із інформацією, що наводиться у Повідомленні. У випадку, що розглядається, платник податків може зазначити у графі 12 інформацію щодо найменування материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої він входив до змін, що відбулися. Доцільно також зазначити державу (територію) заснування (інкорпорації) такої материнської компанії та її код як платника податків у країні реєстрації (якщо така інформація відома платнику податків).

- 3. *Чи зобов'язані подавати Повідомлення про МГК нерезиденти, які здійснюють свою діяльність в Україні через постійні представництва, та операції яких із таким представництвом за підсумками звітного року визнаються контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу?***

Відповідь:

Так. Виходячи з вимоги абзацу першого підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу, нерезиденти, які зареєстровані в Україні як платники податку на прибуток підприємств та які здійснюють свою діяльність в Україні

через постійні представництва, за умови, що їх операції із постійним представництвом за підсумками звітного року визнаються контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу, зобов'язані подати Повідомлення про МГК. Повідомлення подається до 1 жовтня року, що настає за звітним.

Наприклад, нерезидент є платником податку на прибуток підприємств, оскільки його діяльність створює в Україні постійне представництво, а обсяг господарських операцій, що здійснюються між таким нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. Відповідно до вимог підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 та підпункту 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу такі операції визнаються контрольованими. Відповідно, у розділі «Загальні відомості» Повідомлення зазначаються реєстраційні дані такого нерезидента як платника податків в Україні, а у розділі I «Відомості щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків» Повідомлення наводиться інформація про материнську компанію МГК, до якої входить такий нерезидент.

4. Яким чином платник податків має підтверджувати достовірність інформації, зазначеної ним у Повідомленні, у разі надходження запиту контролюючого органу відповідно до пункту 73.3 статті 73 розділу II Кодексу або під час податкової перевірки?

Відповідь:

Загальні вимоги щодо підтвердження даних, визначених у податковій звітності, а також документального підтвердження виконання вимог податкового та іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, встановлено статтею 44 Кодексу.

Зокрема, згідно із пунктом 44.1 статті 44 розділу II Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту Кодексу.

Якщо платник податків не є материнською компанією МГК та/або не є розпорядником інформації (або її частини), яка передбачена підпунктом 39.4.2.2

підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 розділу I Кодексу для відображення у Повідомленні, то для її отримання та виконання вимог статті 44 Кодексу платник податків має завчасно звернутись до материнської компанії МГК або відповідного розпорядника.

Відповідно до пункту 44.3 статті 44 розділу II Кодексу платники податків, які складають та подають Повідомлення, зобов'язані забезпечити зберігання документів, які використовувалися для його складення, протягом 2555 днів з дня подання відповідного Повідомлення до контролюючого органу.

На запит контролюючого органу, який отримано платником податків відповідно до пункту 73.3 статті 73 розділу II Кодексу, або під час проведення документальної перевірки, як підтвердження інформації, зазначеної у Повідомленні, платник податків може надати контролюючому органу будь-які документи (копії) або будь-які носії інформації, що містять інформацію або відомості, які підтверджують дані, зазначені у Повідомленні. Це може бути, зокрема, але не виключно, листування із материнською компанією, публічна інформація, витяги із іноземних реєстрів тощо. Зазначена інформація не потребує легалізації або нотаріального засвідчення перекладу державною мовою.

Платник податків несе відповідальність за достовірність інформації, наданої контролюючому органу. Пункт 120.5 статті 120 розділу II Кодексу передбачає відповідальність платника податків за надання недостовірної інформації в Повідомленні. Розмір штрафу становить 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року. Разом із тим, виключно факт ненадання платником податків документального підтвердження достовірності даних, зазначених у Повідомленні, не може бути самостійною підставою для застосування зазначеного штрафу. Для застосування штрафних санкцій, передбачених пунктом 120.5 статті 120 розділу II Кодексу, контролюючий орган має довести, що дані, зазначені у Повідомленні про МГК, містять недостовірну інформацію, та документально підтвердити надання платником податків такої недостовірної інформації в Повідомленні.

**Директор Департаменту
міжнародного оподаткування**



Людмила ПАЛАМАР