



Верховний
Суд

ОГЛЯД
судової практики
Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду
щодо міжнародного оподаткування

Рішення, внесені до ЄДРСР, за період
із березня 2018 року до січня 2026 року



ЗМІСТ

1. Зовнішньоекономічна діяльність	6
1.1. Діяльність нерезидентів.....	6
1.1.1. Про оподаткування митом майна, що ввозять в Україну як внесок до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями.....	6
1.1.2. Про оподаткування доходу, сплаченого платником податків за кредитними договорами з контрагентом-нерезидентом.....	7
1.1.3. Про доведення офшорного статусу контрагента.....	8
1.1.4. Про вимоги щодо оформлення довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.....	9
1.1.5. Про оподаткування доходу, отриманого від продажу корпоративних прав на території України.....	10
1.1.6. Про підстави для донарахування податку на прибуток іноземних юридичних осіб	11
1.1.7. Про звільнення від сплати єдиного соціального внеску пенсіонерів, що є громадянами інших держав та отримують пенсію згідно з іноземним законодавством.....	12
1.1.8. Про заміну сторони в зобов'язанні, яке виникло на підставі зареєстрованого договору.....	13
1.1.9. Про умови звільнення від оподаткування доходів, отриманих фізичною особою внаслідок ліквідації іноземної юридичної особи	15
1.1.10. Про відсутність у платника єдиного податку третьої групи зі ставкою 5 % обов'язку нараховувати та сплачувати ПДВ при отриманні послуг від нерезидента, місце постачання яких – митна територія України	17
1.1.11. Про застосування санкцій за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності в разі відсутності своєчасного висновку Міністерства економіки України щодо продовження граничних строків.....	18
1.1.12. Про застосування пільгової ставки оподаткування доходів нерезидента відповідно до міжнародного договору	19
1.1.13. Про правомірність припинення зобов'язань за експортними операціями шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог з кількома нерезидентами та правомірність нарахування пені за порушення строків розрахунків.....	21

1.2. Діяльність іноземних представництв.....	22
1.2.1. Про розмежування «постійного» та «непостійного» представництва нерезидента.....	22
1.2.2. Про критерії віднесення діяльності представництва нерезидента до постійного представництва та оподаткування прибутку нерезидента	24
1.3. Проведення розрахунків	26
1.3.1. Про оподаткування доходу, отриманого від продажу корпоративних прав на території України.....	26
1.3.2. Про відповідальність, права й обов'язки сторін щодо валютного контролю за операціями відповідно до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), зобов'язання резидента в яких припинені шляхом заліку однорідних зустрічних вимог з участю кількох нерезидентів	27
1.3.3. Про продовження граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічним договором.....	29
2. Трансфертне ціноутворення	30
2.1. Про формування податкового кредиту на підставі тимчасових митних декларацій у контексті застосування принципу «вितягнутої руки» в трансфертному ціноутворенні	30
2.2. Про донарахування податкових зобов'язань у контрольованих операціях...	31
2.3. Про застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни	32
2.4. Про дотримання принципу «витягнутої руки» та вибір методу трансфертного ціноутворення у спорах із податковими органами.....	33
2.5. Про скасування податкових повідомлень-рішень через порушення мораторію на перевірки та необґрунтованість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни	35
3. Бенефіціарний власник доходу.....	37
3.1. Правовий статус бенефіціарного отримувача доходу	37
3.1.1. Про фактичного отримувача доходу як безпосереднього вигодоотримувача	37
3.1.2. Про умови визнання нерезидента бенефіціарним отримувачем доходу	38
3.1.3. Про ознаки кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи	39



3.1.4. Про критерії визнання бенефіціарного власника доходу для цілей оподаткування процентів нерезидента	40
3.1.5. Про критерії визнання нерезидента бенефіціарним (фактичним) власником доходу у вигляді процентів при застосуванні Конвенції про уникнення подвійного оподаткування (на прикладі Кіпру)	42
3.1.6. Про умови визнання кіпрської компанії бенефіціарним (фактичним) отримувачем процентного доходу для цілей застосування зниженої ставки 2 % за Конвенцією між Україною та Кіпром	43
3.2. Правила оподаткування доходів	44
3.2.1. Про уникнення подвійного оподаткування доходів представництва нерезидента.....	44
3.2.2. Про оподаткування операцій із виплати фрахту на користь нерезидента .	46
3.2.3. Про умови визнання нерезидента бенефіціарним отримувачем доходу	47
3.2.4. Про застосування зниженої ставки податку на доходи нерезидента	48
3.2.5. Про оподаткування членських внесків, сплачених нерезидентам, як інших доходів з джерелом походження з України	49
3.2.6. Про право платника податку на бюджетне відшкодування ПДВ за відсутності санкцій щодо засновників та кінцевих бенефіціарних власників на момент перевірки	51
3.2.7. Про застосування санкцій до засновників та кінцевих бенефіціарних власників як підстави для відмови у бюджетному відшкодуванні ПДВ	52
3.2.8. Про право платника податків на застосування пониженої ставки податку на доходи нерезидентів (2 %) за Конвенцією між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр у разі виплати процентів за позикою та про потребу у всебічному дослідженні статусу бенефіціарного власника доходу	53
3.3. Оподаткування доходів у вигляді дивідендів	54
3.3.1. Про визначення постійного представництва іноземної компанії в Україні	54
3.3.2. Про оподаткування дивідендів, отриманих фізичною особою як бенефіціаром від кіпрської компанії, за ставкою 9 % замість 18 %.....	55
3.3.3. Про правомірність застосування пільгової ставки оподаткування дивідендів і кваліфікацію операції з купівлі облігацій.....	56



3.3.4. Про критерії визнання нерезидента бенефіціарним (фактичним) власником процентів для цілей застосування Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії.....	58
3.3.5. Про момент визначення права на застосування пониженої ставки податку (5 %) при виплаті дивідендів нерезиденту за Конвенцією між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр (стаття 10).....	59
3.3.6. Про правомірність застосування загальної ставки податку на доходи нерезидента та неможливість врахування міжнародної конвенції шляхом подання уточнюючих декларацій після податкової перевірки.....	60
3.3.7. Про відсутність постійного представництва нерезидента в Україні в разі виплати дивідендів і правомірність застосування пониженої ставки податку на репатріацію.....	62

1. Зовнішньоекономічна діяльність

1.1. Діяльність нерезидентів

1.1.1. Про оподаткування митом майна, що ввозять в Україну як внесок до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями

Платник оформив товар без сплати митних платежів внаслідок використання пільгової системи, яка встановлювала звільнення від оподаткування ввізним митом товарів (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), ввезених іноземними інвесторами на митну територію України на строк не менше трьох років на підставі Закону України «Про режим іноземного інвестування» з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів або як внесок до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями. За результатами перевірки контрольний орган встановив порушення щодо обґрунтування застосованих пільг та звільнення від оподаткування під час митного оформлення іноземних інвестицій та виніс податкові повідомлення-рішення про збільшення платнику грошового зобов'язання із застосуванням штрафних санкцій. Суди попередніх інстанцій підтвердили факт реєстрації майна як іноземної інвестиції.

Ключовим питанням у справі є визначення, чи правомірно суб'єкт господарювання скористався пільгою зі сплати ввізного мита та ПДВ у процесі митного оформлення майна, ввезеного іноземним інвестором як внесок до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, з урахуванням вимог щодо державної реєстрації іноземних інвестицій відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» та Митного кодексу України.

Верховний Суд виснував, що оскільки платник зареєстрував обладнання як іноземну інвестицію та не відчужував такий товар протягом трьох років з часу його зарахування на баланс підприємства (що не спростовано жодними належними та достатніми доказами), то контрольний орган діяв всупереч вимогам чинного законодавства та не відповідно до них.

Негативні наслідки для платника, який скористався особливим режимом оподаткування, визначеним статтею 287 Митного кодексу України, настають не лише у випадку відчуження таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс (у такому випадку ввізне мито підлягає сплаті на загальних підставах), а й коли платник скористався вказаною пільгою безпідставно (у разі ввезення товару, задекларованого як іноземна інвестиція, але без її державної реєстрації). Положення Митного кодексу України не закріплюють



звільнення від державної реєстрації внеску іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями в порядку, встановленому чинною на час виникнення спірних правовідносин постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2013 року № 139 «Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації) іноземних інвестицій та її анулювання».

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 24 листопада 2020 року у справі №813/16/16 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93053214>.

1.1.2. Про оподаткування доходу, сплаченого платником податків за кредитними договорами з контрагентом-нерезидентом

Приватне підприємство уклало договори процентних позик із резидентами Швейцарії, за якими сплатило проценти. Податковий орган провів документальну планову виїзну перевірку і встановив, що підприємство не утримало податок на доходи нерезидентів у розмірі 10 % від суми процентів, як того вимагають пункт 2 статті 11 Конвенції між Україною і Швейцарією про уникнення подвійного оподаткування та підпункт 141.4.2 статті 141 Податкового кодексу України. На підставі акта перевірки було винесено податкове повідомлення-рішення про донарахування податку, зокрема й штрафні санкції. Підприємство, вважаючи рішення протиправним, звернулося до суду, покликаючись на те, що проценти могли оподатковуватися в Швейцарії відповідно до пункту 1 статті 11 Конвенції та що Податковий кодекс України не вимагає надання документів про сплату податків нерезидентом у країні резидентства.

Ключовим питанням спору є правомірність оподаткування в Україні процентів, сплачених платником за кредитними договорами на користь резидентів Швейцарії.

Верховний Суд з'ясував, що відповідно до підпункту 141.4.2 статті 141 Податкового кодексу України резидент, який здійснює виплати доходу нерезиденту з джерелом походження в Україні, зобов'язаний утримати податок у розмірі 15 %, якщо інше не визначено міжнародними договорами. Пункт 2 статті 11 Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування дозволяє оподаткування процентів в Україні за ставкою, що не перевищує 10 %, якщо отримувач є резидентом Швейцарії. Пункт 1 статті 11 Конвенції, на який посилався позивач, закріплює можливість оподаткування процентів у Швейцарії як альтернативу, але не виключає обов'язку утримання податку в Україні. Умови для звільнення від оподаткування в Україні, установлені пунктом 3 статті 11 Конвенції (наприклад, проценти за продаж у кредит промислового обладнання або позики, надані банком), не застосовувалися до спірних виплат. Матеріали справи, включаючи



договори процентних позик та довідки про резидентність, підтверджують, що контрагенти є резидентами Швейцарії, але не спростовують обов'язок позивача утримувати податок. Верховний Суд зауважив, що відсутність заборгованості зі сплати податків контрагентами у Швейцарії не є підставою для звільнення позивача від обов'язку сплатити податок в Україні.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 14 січня 2021 року у справі № 803/1570/17 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94129861>.

1.1.3. Про доведення офшорного статусу контрагента

Приватне підприємство звернулося до адміністративного суду з позовом до податкового органу про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, винесеного за результатами перевірки. Податковий орган уважав, що підприємство порушило пункт 161.2 статті 161 Податкового кодексу України, включивши до складу витрат 100 % вартості товарів, придбаних у контрагентів-нерезидентів, які, на думку органу, мали офшорний статус через розташування їх засновників в офшорних зонах, що, відповідно до пункту 161.2 статті 161 Податкового кодексу України, обмежує включення витрат до 85 % їх вартості. На цій підставі орган донарахував податок на прибуток та застосував штрафні санкції.

Платник стверджував, що контрагенти-нерезиденти, зареєстровані у Великобританії, не мають офшорного статусу, оскільки розташовані в державі, яка не входить до переліку офшорних зон, визначених Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 року №143-р. Наголошував, що перебування засновників контрагентів у державах, віднесених до офшорних зон (Британські Віргінські Острови, Беліз), не свідчить про офшорний статус самих юридичних осіб. Відповідно, підприємство правомірно включило до складу витрат 100 % вартості імпортованих товарів.

Ключовим питанням спору є доведення податковим органом офшорного статусу контрагентів-нерезидентів для обмеження витрат до 85 % їх вартості.

Верховний Суд зацентрував, що розташування засновників контрагентів в офшорних зонах не є підставою для визнання самих юридичних осіб такими, що мають офшорний статус.

Відповідно до пункту 161.3 статті 161 Податкового кодексу України, нерезидент має офшорний статус, якщо розташований на території офшорної зони, визначеної нормативними актами.



Відповідно до частини другої статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України, обов'язок доведення обставини офшорного статусу контрагента покладається на контрольний орган.

У цій справі орган не надав належних доказів розташування контрагентів позивача в офшорних зонах і не встановив їх фактичне місце розташування під час перевірки. Матеріали справи, включаючи контракти, рахунки-проформи, вантажно-митні декларації та акти виконаних робіт, підтверджують, що контрагенти зареєстровані у Великобританії, яка не входить до переліку офшорних зон.

Верховний Суд дійшов висновку, що відсутність переконливих доказів порушення з боку платника свідчить про протиправність податкового повідомлення-рішення, оскільки сумніви у правомірності дій платника податків не можуть трактуватися на користь податкового органу.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 21 січня 2021 року у справі № 805/4691/16-а можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94328318>.

1.1.4. Про вимоги щодо оформлення довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України

Під час перевірки платника податків контрольний орган встановив порушення вимог пунктів 160.1, 160.2 статті 160 Податкового кодексу України. Податковий орган зазначив, що надана платником довідка, яка підтверджує правовий статус нерезидента як резидента Республіки Кіпр, не містить посилання на Конвенцію між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням щодо податків на доходи. Це, на думку податкового органу, унеможлиблювало застосування пониженої ставки податку, що призвело до заниження податку на доходи нерезидентів.

Платник податків стверджував, що надав належну довідку, видану Міністерством фінансів Республіки Кіпр (Податкове управління, окружний податковий відділ округу Лімассол), засвідчену штампом «Apostille», підписом заступника міністра юстиції та громадського ладу, скріплену печаткою та перекладену українською мовою. Уважав, що документ відповідає вимогам статті 103 Податкового кодексу України та підтверджував статус нерезидента, а відсутність вказівки на Конвенцію не є порушенням, оскільки законодавство не встановлює такої вимоги.

Ключовим питанням спору є правомірність застосування пониженої ставки податку на доходи нерезидента за відсутності у довідці про резидентність посилання на Конвенцію між Україною та Кіпром.

Верховний Суд зазначив, що відповідно до пунктів 103.1–103.6 статті 103 Податкового кодексу України довідку про резидентність



зобов'язаний видати компетентний орган країни, з якою укладено міжнародний договір, за затвердженою формою, належно легалізовану, перекладену та з відомостями, що підтверджують статус податкового резидента. Вимоги щодо обов'язкового посилання на Конвенцію стаття 103 Податкового кодексу України не містить. Надана позивачем довідка відповідала цим вимогам, що підтверджує право платника на застосування пониженої ставки податку. Висновки податкового органу про заниження податку визнано необґрунтованими, а податкове повідомлення-рішення – протиправним через невідповідність нормам Податкового кодексу України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 14 вересня 2021 року у справі № 820/11305/15 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99627200>.

1.1.5. Про оподаткування доходу, отриманого від продажу корпоративних прав на території України

Контрольний орган провів перевірку платника податків, за результатами якої було встановлено порушення вимог податкового законодавства, що призвело до заниження податку на доходи фізичних осіб з отриманого доходу від продажу корпоративних прав. Указані висновки було зроблено на підставі того, що оскільки оплата за продаж частки у розмірі 5,37 % статутного капіталу юридичної особи надійшла платнику податків від покупця з джерел за межами України, то отримані кошти за продані корпоративні права потрібно вважати також доходом з джерел за межами України. Платник податків не погодився з установленними порушеннями та зазначив, що грошові кошти, отримані за продаж частки у статутному капіталі товариства, яке є резидентом України, є доходом з джерелом походження з України, а тому підлягає оподаткуванню за правилами оподаткування інвестиційного прибутку.

Ключовим питанням у справі є визначення, чи є дохід, отриманий фізичною особою – резидентом України від продажу частки у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю, зареєстрованого в Україні, доходом із джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню за правилами пункту 170.2 статті 170 Податкового кодексу України, чи доходом із джерел за межами України, а також чи виникає об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб, якщо сума отриманого доходу дорівнює сумі понесених витрат.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в тому, що дохід, отриманий резидентом від продажу корпоративних прав на території України, є доходом із джерелом походження з України. Тому оподаткування операцій з продажу корпоративних прав українських емітентів має регулюватися положеннями пункту 170.2



статті 170 Податкового кодексу України. У такому разі об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб з отриманого доходу від продажу корпоративних прав відсутній, оскільки сума такого доходу дорівнює сумі понесених витрат.

У разі здійснення операцій з продажу інвестиційних активів платник має здійснювати облік загального фінансового результату окремо від інших доходів і витрат. Отримане за результатами таких операцій позитивне значення фінансового результату (інвестиційний прибуток) потрібно включати до складу загального річного оподатковуваного доходу звітного періоду – календарного року.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 18 лютого 2021 року у справі № 826/7528/16 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95176920>.

1.1.6. Про підстави для донарахування податку на прибуток іноземних юридичних осіб

Податковий орган провів перевірку, якою встановив ненарахування податку на доходи нерезидента. Податковий орган уважав, що позивач порушив підпункт 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України, не утримавши та не сплативши до бюджету податок з доходів нерезидента за виплати на користь компанії-нерезидента за транспортно-експедиційні послуги. На думку органу, відсутність довідки про резидентність унеможлиблювала застосування пільгової ставки оподаткування, що зумовило потребу застосовувати загальну ставку 15 %.

Платник указав, що транспортно-експедиційні послуги за договорами з нерезидентом не є фрахтом, а отже, відсутні правові підстави для донарахування податку на прибуток іноземних юридичних осіб.

Ключовим питанням спору є правомірність донарахування податку на доходи нерезидента з виплат за транспортно-експедиційні послуги, які платник вважає такими, що не є фрахтом, та відсутність довідки про резидентність відповідно до пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу України.

Верховний Суд виснував, що виплати за транспортно-експедиційні договори мають іншу правову природу, ніж фрахт, який є винагородою за договори перевезення, найму або піднайму транспортних засобів. Якщо надані транспортно-експедиційні послуги за своєю суттю не є фрахтом, то відсутні правові підстави для донарахування податку на прибуток іноземних юридичних осіб. Суд зазначив, що обов'язковою умовою для застосування пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України є те, що об'єктом оподаткування є доходи нерезидента, отримані із джерела, походженням якого є Україна, якщо цей



нерезидент провадить господарську діяльність на території України. Проте податковий орган не надав переконливих доказів щодо здійснення нерезидентом господарської діяльності в Україні, а суди попередніх інстанцій не дослідили, чи належить господарська операція до переліку доходів, визначених у підпункті «й» пункту 141.4.1 статті 141 Податкового кодексу України. Відсутність довідки про статус податкового резидента не може автоматично призводити до оподаткування, якщо не доведено факт господарської діяльності нерезидента на території України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 серпня 2022 року у справі № 640/8574/19 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105623653>.

1.1.7. Про звільнення від сплати єдиного соціального внеску пенсіонерів, що є громадянами інших держав та отримують пенсію згідно з іноземним законодавством

Фізична особа – підприємець у 2012 році досягла пенсійного віку, але не отримувала пенсійні виплати відповідно до законодавства України, оскільки пенсію за віком їй було призначено відповідно до законодавства Литовської Республіки, що підтверджувалося пенсійним посвідченням, виданим Вільнюським відділенням управління державного фонду соціального страхування. Особа вважала, що має право на звільнення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на підставі частини четвертої статті 4 Закону України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464-VI).

Контрольний орган заперечував можливість звільнення фізичної особи від сплати єдиного внеску, стверджуючи, що основною умовою для застосування пільги є отримання пенсійних виплат лише відповідно до законодавства України. На думку податкового органу, пенсія, призначена за законодавством Литовської Республіки, не дає підстав для звільнення від сплати єдиного внеску.

Ключовим питанням у спорі є тлумачення норм частини четвертої статті 4 Закону № 2464-VI щодо можливості звільнення від сплати єдиного внеску фізичних осіб-підприємців, які досягли пенсійного віку, встановленого статтею 26 Закону № 1058-IV, та отримують пенсію за законодавством іншої держави, зокрема Литовської Республіки, з якою Україна уклала міжнародні договори у сфері соціального забезпечення. Спір зосереджено на тому, чи визнається пенсійний статус особи, підтверджений відповідно до міжнародних угод, достатньою підставою для застосування пільги, та чи не є відмова у звільненні від сплати єдиного внеску дискримінаційною практикою.



Верховний Суд висловив правову позицію щодо звільнення фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподаткування від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, якщо вони досягли пенсійного віку, визначеного статтею 26 Закону України № 1058-IV, та отримують пенсію за віком, призначену безстроково, зокрема за законодавством Литовської Республіки.

Суд касаційної інстанції установив, що частина четверта статті 4 Закону № 2464-VI не обмежує право на звільнення від ЄСВ залежно від джерела призначення пенсії. Пільга поширюється на всіх пенсіонерів за віком, незалежно від того, чи пенсія призначена за законодавством України, чи іншої держави, з якою укладено міжнародні договори у сфері соціального забезпечення.

Верховний Суд оцінив положення Угоди між Урядом України і Урядом Литовської Республіки від 27 вересня 1994 року (ратифікована 16 травня 1995 року) та Договору від 23 квітня 2001 року (ратифікований 10 січня 2002 року), які є частиною національного законодавства України (стаття 9 Конституції України) та мають пріоритет. Ці акти гарантують рівні права на пенсійне забезпечення та визнають дійсність документів, зокрема пенсійних посвідчень, виданих однією зі сторін.

Суд застосував принципи рівності та заборони дискримінації, закріплені статтями 24 і 46 Конституції України та практикою ЄСПЛ (справи «Віліс проти Сполученого Королівства», «Ван Раалте проти Нідерландів»). Тому відмова у звільненні від ЄСВ через призначення пенсії за іноземним законодавством є необґрунтованою та дискримінаційною.

Отже, особа, яка досягла пенсійного віку та отримує пенсію за віком згідно зі законодавством Литовської Республіки, має право на звільнення від сплати ЄСВ відповідно до частини четвертої статті 4 Закону № 2464-VI.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 13 грудня 2022 року у справі № 640/17107/21 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107845449>.

1.1.8. Про заміну сторони в зобов'язанні, яке виникло на підставі зареєстрованого договору

Контрольний орган за результатами перевірки товариства встановив порушення умов кредитного договору, укладеного з нерезидентом (Сполучене Королівство), зокрема через включення до суми витрат нарахованих відсотків та курсових різниць після ліквідації кредитодавця та відсутність його як юридичної особи



на момент реєстрації в Національному банку України угоди про заміну кредитодавця на іншого нерезидента. Контрольний орган уважав заборгованість безнадійною, що стало підставою для збільшення податку на прибуток, зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування та застосування штрафних санкцій. Платник стверджував, що дотримав усіх вимог законодавства про зовнішньоекономічну діяльність: кредитний договір та угода про заміну кредитодавця зареєстровані в Національному банку України, угода набрала чинності з моменту підписання, а заборгованість перед заміненим нерезидентом не є безнадійною, що підтверджується актами звірки та листом про відстрочку сплати відсотків.

Ключовим питанням у спорі є правомірність визнання заборгованості у зовнішньоекономічній діяльності безнадійною шляхом ліквідації нерезидента та реєстрація угоди в Національному банку України після ліквідації, і чи відповідає це вимогам законодавства про зовнішньоекономічну діяльність і Податкового кодексу України.

Верховний Суд указав, що станом на момент виникнення спірних правовідносин обов'язковою була вимога щодо реєстрації в Національному банку України, зокрема, додаткових угод до основного кредитного договору з нерезидентом, якщо такими угодами змінювався кінцевий строк повернення кредиту. Відповідно до постанови Правління Національного банку України від 04 грудня 2015 року № 863 «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках» реєстрація змін до вже зареєстрованого договору не була обов'язковою лише у випадках зміни сторін зобов'язання.

Невиконання резидентом обов'язку щодо реєстрації договору про отримання кредиту або позики в іноземній валюті від нерезидента, а також змін до такого договору, визначеного Положенням про порядок отримання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів і надання резидентами позик в іноземній валюті нерезидентам, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 17 червня 2004 року № 270 (у редакції, чинній на момент виникнення правовідносин), зумовлює відповідальність, регламентовану Указом Президента України від 27 червня 1999 року № 734/99 «Про врегулювання порядку одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів та застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» та Порядком застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 04 жовтня 1999 року № 542.



Отже, відсутні підстави для ототожнення поняття державної реєстрації правочинів, закріпленого статтею 210 Цивільного кодексу України, із процедурою видачі Національним банком України реєстраційного свідоцтва, яка за своєю правовою природою є елементом валютного контролю, а не формою державної реєстрації правочину.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 09 листопада 2023 року у справі № 400/1794/19 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114834888>.

1.1.9. Про умови звільнення від оподаткування доходів, отриманих фізичною особою внаслідок ліквідації іноземної юридичної особи

Фізична особа – резидент України стала акціонером компанії, зареєстрованої на Кайманових островах. Згодом акціонери компанії ухвалили рішення про її добровільну ліквідацію, яку було завершено. Акціонер ліквідованої компанії отримав частину її активів – частки у статутних капіталах двох українських товариств та грошові кошти з банківських рахунків компанії. Отримані доходи не було внесено до оподаткованого доходу, що було обґрунтовано положеннями пункту 14 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України. Платник подав декларацію про майновий стан і доходи, а також заяву про звільнення таких доходів від оподаткування, додавши документи, що підтверджують ліквідацію компанії та факт отримання майна. Згодом було подано уточнену декларацію.

Податковий орган витребував додаткову інформацію про компанію та її ліквідацію, а згодом – за результатами позапланової перевірки – склав акт, у якому дійшов висновку про безпідставне невключення доходів до оподаткованого доходу. На підставі цього акта було винесено податкове повідомлення-рішення про донарахування понад 7 млн грн податку на доходи фізичних осіб та майже 1,8 млн грн штрафу.

Акціонер звернувся до суду, наполягаючи на тому, що виконав усі вимоги податкового законодавства для звільнення від оподаткування доходів, отриманих у зв'язку з ліквідацією іноземної юридичної особи.

Спірним у справі стало питання належного документального підтвердження звільнення від оподаткування доходу, отриманого у зв'язку з ліквідацією іноземної компанії.

Верховний Суд зазначив, що податкове законодавство України (підпункт 3 пункту 170.13-1 статті 170 та пункт 14 підрозділу 1 розділу XX Податкового кодексу України) закріплює можливість звільнення від оподаткування доходів, отриманих фізичними особами у разі ліквідації іноземної юридичної особи, за умови дотримання низки чітко визначених вимог. Зокрема, такими є:



створення (реєстрація) іноземної юридичної особи до 23 травня 2020 року;

початок процедури ліквідації не раніше 1 січня 2020 року та її завершення – не пізніше 31 грудня 2021 року;

подання разом із декларацією заяви у довільній формі про звільнення таких доходів від оподаткування із зазначенням характеристик отриманого майна та компанії, що ліквідується;

надання документів, що підтверджують вартість отриманого майна відповідно до фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами.

У цій справі платник надав усі встановлені законом документи, зокрема:

копію та переклад свідоцтва про реєстрацію компанії, що підтверджує її створення до 23 травня 2020 року;

копію та переклад протоколу загальних зборів акціонерів від 12 листопада 2020 року про ухвалення рішення про ліквідацію;

витяг із реєстру компаній Кайманових островів, що засвідчує завершення ліквідації до 31 грудня 2021 року;

фінансову звітність компанії відповідно до міжнародних стандартів обліку;

податкову декларацію та заяву у довільній формі про звільнення від оподаткування.

Натомість податковий орган не надав жодного обґрунтованого чи документально підтвердженого заперечення щодо недійсності або недостовірності наданих платником документів. Його твердження про штучне формування фінансової звітності не були підтверджені належними доказами, що суперечить частині другій статті 77 КАС України, згідно з якою тягар доказування правомірності рішень суб'єкта владних повноважень покладається саме на такого суб'єкта.

Наявність аудиторського звіту, який підтверджує достовірність фінансової звітності компанії, лише додатково підтвердив правомірність дій позивача.

Узагальнюючи викладене, Верховний Суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій, що платник виконав усі вимоги податкового законодавства для звільнення від оподаткування доходів, отриманих унаслідок ліквідації іноземної компанії, а позиція контрольного органу ґрунтувалася лише на припущеннях, які не підтверджені належними та допустимими доказами.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 09 липня 2025 року у справі № 420/29881/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/128776444>.



1.1.10. Про відсутність у платника єдиного податку третьої групи зі ставкою 5 % обов'язку нараховувати та сплачувати ПДВ при отриманні послуг від нерезидента, місце постачання яких – митна територія України

Юридична особа – платник єдиного податку третьої групи зі ставкою 5 % (без реєстрації платником ПДВ) отримував послуги оренди майна від нерезидента (США). Податковий орган за результатами перевірки дійшов висновку, що платник як отримувач послуг від нерезидента зобов'язаний був нарахувати та сплатити ПДВ за ставкою 20 % та подати розрахунок податкових зобов'язань (пункт 208.4 статті 208 Податкового кодексу України). На цій підставі були прийняті податкові повідомлення-рішення про донарахування ПДВ та застосування штрафних санкцій.

Ключовим питанням у спорі є наявність або відсутність у юридичної особи – платника єдиного податку третьої групи зі ставкою 5 % (без реєстрації платником ПДВ) обов'язку нараховувати та сплачувати ПДВ при отриманні послуг від нерезидента, місце постачання яких – митна територія України.

Верховний Суд уточнив, що для цілей розділу V Податкового кодексу України поняття «особа» визначається пунктом 14.1.139 цього Кодексу та охоплює вичерпне коло суб'єктів, до якого не належать платники єдиного податку, які не є платниками ПДВ. Відтак юридична особа – платник єдиного податку за ставкою 5 % не є «особою» у розумінні норм, що регулюють справляння ПДВ.

Суд касаційної інстанції зазначив, що положення статті 208 Податкового кодексу України, які встановлюють правила оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами, не можуть застосовуватися до платників єдиного податку, які не входять до кола осіб, визначених для цілей розділу V цього Кодексу. Відсутність у такого платника статусу особи для цілей ПДВ означає відсутність об'єкта оподаткування, а отже – і відсутність обов'язку як щодо нарахування та сплати податку, так і щодо подання податкової звітності.

Верховний Суд також звернув увагу, що платники єдиного податку (крім тих, які обрали ставку 3 %) відповідно до підпункту 3 пункту 297.1 Податкового кодексу України звільняються від обов'язку сплати податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг на митній території України, а податковий обов'язок не може бути покладений на платника інакше як на підставі чіткої та недвозначної норми закону.



Отже, Верховний Суд сформулював правову позицію, згідно з якою юридична особа – платник єдиного податку за ставкою 5 % у редакції законодавства, чинній у 2020–2021 роках, не має обов'язку нараховувати та сплачувати ПДВ при отриманні послуг від нерезидента з місцем постачання на митній території України, а також не зобов'язана подавати відповідну податкову звітність.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 23 липня 2025 року у справі № 520/32392/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/129043777>.

1.1.11. Про застосування санкцій за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності в разі відсутності своєчасного висновку Міністерства економіки України щодо продовження граничних строків

Платник уклав зовнішньоекономічні контракти з нерезидентом (Німеччина) на імпорт товарів загальною вартістю понад 825 000 євро. Компанія здійснила авансові платежі, але товари не надійшли в межах граничних строків розрахунків (180 днів), установлених Національним банком України. За результатами позапланової виїзної документальної перевірки контрольний орган установив порушення платником пункту 3 статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» та пункту 14-2 постанови Правління Національного банку України від 07 липня 2022 року №142 «Про внесення змін до Постанови Правління Національного банку України» від 24 лютого 2022 року №18 «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» та прийняв податкове повідомлення-рішення про застосування пені у сумі 1 955 240,20 грн. Під час перевірки компанія не надала висновків Міністерства економіки України про продовження строків, хоча неодноразово зверталася з відповідними заявами та отримувала відмови. Згодом, після перевірки, висновки були видані, але вони не охоплювали період перевірки. Товариство оскаржило рішення до суду, стверджуючи, що висновки мають зворотну дію в часі та усувають відповідальність за порушення, покликаючись на прецеденти Верховного Суду.

Ключовим питанням у цій адміністративній справі є те, чи може висновок Міністерства економіки України про продовження граничних строків розрахунків за імпортними операціями, виданий після завершення податкової перевірки та прийняття податкового повідомлення-рішення, мати зворотну дію в часі, охоплюючи період перевірки, та тим самим усувати відповідальність платника у вигляді пені за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності (стаття 13 Закону України «Про валюту і валютні операції»).

Верховний Суд постановив, що висновок Міністерства економіки України щодо продовження граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями є індивідуальним правовим актом, який може мати зворотну дію в часі та усувати відповідальність



за порушення, скоєне в минулому, звільняючи від сплати пені, як це впливає зі статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» та статті 58 Конституції України.

У цій справі висновки були видані після перевірки та не охоплювали період порушення, а під час перевірки компанія не надала їх податковому органу. Обставини цієї справи відрізняються від прецедентів, де висновки надавалися під час перевірки або адміністративного оскарження та безпосередньо стосувалися періоду перевірки. Отже, податковий орган правомірно застосував до платника пеню, оскільки на момент прийняття рішення підстав для її ненарахування не було.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 10 вересня 2025 року у справі № 140/241/25 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130290954>.

1.1.12. Про застосування пільгової ставки оподаткування доходів нерезидента відповідно до міжнародного договору

Товариство з обмеженою відповідальністю «Цемент» здійснювало господарську діяльність, пов'язану з постачанням послуг і товарів, зокрема, під час зовнішньоекономічних операцій з нерезидентами. Розпочату документальну планову виїзну перевірку щодо дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства, у зв'язку з початком воєнного стану, було зупинено з 24 лютого 2022 року відповідно до пункту 69.2 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України. Після внесення змін до законодавства, перевірку поновлено з 08 грудня 2023 року.

За результатами поновленої перевірки було складено акт, яким зафіксовано ряд порушень платником податкового законодавства, а саме: заниження податку на доходи нерезидентів, завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, заниження суми податку на додану вартість, а також неподання податкових накладних до Єдиного реєстру податкових накладних. На підставі акта перевірки було прийнято низку податкових повідомлень-рішень про зменшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, збільшення податкового зобов'язання з податку на доходи нерезидентів, донараховано податок на додану вартість та застосовано фінансові санкції, застосовано штраф за nereєстрацію податкових накладних.

Товариство оскаржило ці рішення до суду, зокрема, вказуючи на неправомірність проведення перевірки в період дії мораторію, а також на відсутність підстав для донарахування податків у зв'язку зі списанням основних засобів і виплатами на користь нерезидента.

Одним із ключових питань у справі стало питання правомірності висновків податкового органу про зобов'язання Товариства утримати податок з доходу нерезидента за підвищеною ставкою 15 % замість застосування пільгової ставки, визначеної міжнародним договором.



Податковий орган уважав, що платник був зобов'язаний утримати податок на доходи нерезидента за ставкою 15% відповідно до підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України, оскільки, на його думку, пільгова ставка, встановлена Конвенцією між Україною та Великобританією, не могла бути застосована. Така позиція базувалася на відсутності бенефіціарного статусу у контрагента. Податковий орган стверджував, що ця компанія не є фактичним отримувачем процентного доходу, оскільки кошти перераховувалися іншим пов'язаним особам у Нідерландах та Люксембурзі, що, на думку органу, доводить транзитний характер доходу. Податковий орган указував, що нерезидент не мав самостійності у розпорядженні процентами, а лише виконував посередницькі функції.

Структура виплат, за твердженням податкового органу, мала на меті отримання необґрунтованих податкових переваг, що суперечить пункту 7 статті 11 Конвенції.

Верховний Суд визначив, що податкове повідомлення-рішення про збільшення грошового зобов'язання з податку на доходи нерезидентів є протиправним, оскільки платник правомірно застосував пільгову ставку оподаткування відповідно до положень міжнародного договору між Україною та Великобританією, а отримувач доходу – нерезидент – відповідає критеріям бенефіціарного (фактичного) власника.

Згідно зі статтею 11 Конвенції між Україною та Великобританією про уникнення подвійного оподаткування, проценти, сплачені резиденту Великобританії, підлягають оподаткуванню лише в цій державі, якщо такий резидент є фактичним власником доходу.

Доводи податкового органу про транзитний характер платежів і подальше перерахування процентів на користь третіх осіб (пов'язаних компаній у Нідерландах та Люксембурзі) суди попередніх інстанцій обґрунтовано відхилили, оскільки відповідні договори позики та додаткові угоди не містять зобов'язань щодо автоматичного перерахування коштів, а податковий орган не надав доказів синхронності чи тотожності платежів, що могло б свідчити про відсутність фактичного контролю над доходом.

Отже, нерезидент є бенефіціарним власником, діючи на підставі міжнародного договору та податкового законодавства України.

Податковий орган не довів обставин, які могли б вказувати на зловживання положень Конвенції, штучність угод чи спрямованість дій Товариства на отримання необґрунтованої податкової вигоди. Як наслідок, у податкового органу були відсутні правові підстави для донарахування податкового зобов'язання за ставкою 15%.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 11 вересня 2025 року у справі № 420/11672/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130178463>.

1.1.13. Про правомірність припинення зобов'язань за експортними операціями шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог з кількома нерезидентами та правомірність нарахування пені за порушення строків розрахунків

Спір виник щодо правомірності податкового повідомлення-рішення, яким було нарахувано пеню за порушення граничних строків розрахунків за експортними операціями відповідно до частини другої статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції». Податковий орган уважав, що валюта за контрактом з нерезидентом (Румунія) не надійшла в установлений строк, а припинення зобов'язань шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог не може бути врахованим, оскільки відповідні документи не були подані під час перевірки, а також через відсутність належного підтвердження переведення боргу від румунського контрагента до компанії-нерезидента (Словаччина).

Позиція платника полягала в тому, що валютні зобов'язання були належним чином припинені через механізм тристоронніх договорів уступки права вимоги і подальшого зарахування зустрічних однорідних вимог. Операції між нерезидентами та договори відступлення права вимоги були оформлені належним чином та відображені в бухгалтерському обліку, підтверджені первинними документами (договори уступки, акти звірки, заяви про зарахування, банківські виписки, митні декларації), а податковий орган не витребував додаткових документів під час перевірки.

Ключове питання спору – чи може припинення грошових зобов'язань за зовнішньоекономічним договором шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог вважатися належною формою розрахунків для цілей валютного нагляду, а також чи є підстави для застосування пені за статтею 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» за умов наявності відповідних договорів уступки права вимоги і проведеного взаємозаліку.

Верховний Суд зазначив, що припинення зобов'язання зарахуванням зустрічних однорідних вимог є правомірним способом розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, якщо законом прямо не заборонено. Жодним законом така заборона не встановлена.

Участь у заліку більше ніж двох сторін (зокрема, шляхом попередньої уступки права вимоги) не змінює правової природи заліку як способу припинення зобов'язань.

Верховний Суд підтвердив сталість підходу, сформованого у своїх постановках, відповідно до якого зарахування зустрічних вимог є припустимим способом припинення валютних зобов'язань, і в такому разі пеня за порушення строків розрахунків не нараховується.

Адресовані банкам обмеження щодо зняття операцій з валютного контролю не обмежують право суб'єктів господарювання припиняти



зобов'язання способом, визначеним цивільним законодавством. Відповідно до статті 3 Закону України «Про валюту і валютні операції» при неоднозначному тлумаченні норм валютного регулювання вони тлумачаться на користь резидентів.

Щодо доводів податкового органу про ненадання документів під час перевірки, Верховний Суд зазначив, що контрольний орган не надав доказів витребування документів та не склав акта про відмову відповідно до пункту 85.6 Податкового кодексу України; подання доказів у судовому процесі є допустимим, якщо податковий орган не вжив установлених законом дій для їх витребування.

Отже, Верховний Суд дійшов висновку, що за наявності належно оформлених документів про зарахування зустрічних однорідних вимог, які призвели до припинення зобов'язань нерезидента за експортними операціями, відсутні підстави вважати, що платник порушив граничні строки розрахунків.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 23 жовтня 2025 року у справі № 260/4525/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131264746>.

1.2. Діяльність іноземних представництв

1.2.1. Про розмежування «постійного» та «непостійного» представництва нерезидента

Платник наполягав на застосуванні пільгової ставки податку під час оподаткування доходів, джерело походження яких є з України, оскільки уклав з компанією нерезидента договори позики, згідно з умовами яких була встановлена сплата платником процентів за користування позикою. Контрольний орган за результатами перевірки діяльності платника, компанії нерезидента та повіреного компанії (фізичної особи – нерезидента), покликаючись на наявність в останнього повноважень на укладення від імені нерезидента будь-яких угод та повноважень щодо розпорядження майном, дійшов висновку, що діяльність повіреного компанії має розглядатися як діяльність постійного представництва. Оскільки компанія-нерезидент вважається такою, що має постійне представництво на території України, то під час перерахування компанії-нерезиденту відсотків за користування позикою платник як податковий агент був зобов'язаний утримати і перерахувати до бюджету України податок за ставкою 15%, закріпленою підпунктом 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України.

Ключовим питанням у справі є визначення, чи утворює діяльність іноземної компанії (резидента Республіки Кіпр) в Україні через дії її повіреної особи «постійне представництво» відповідно до Податкового кодексу України та Конвенції



між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування, а також чи правомірно суб'єкт господарювання застосував пільгову ставку податку на репатріацію (2 %) при виплаті процентів за договорами позики на користь іноземної компанії, чи мав бути застосований податок за ставкою 15 % через наявність «постійного представництва».

Верховний Суд виснував, що якщо основний вид діяльності представництва є тотожним з видом діяльності нерезидента (материнської компанії), визначеним у статутних документах нерезидента, то представництво з метою оподаткування розглядається як постійне представництво.

Для розмежування «постійного» представництва від «непостійного» (некомерційного), потрібно зважати на ключові характеристики, які є базою для їх розмежування. Насамперед, діяльність непостійного представництва має підготовчий або допоміжний характер щодо діяльності компанії нерезидента і має бути відмінною від статутних функцій материнської компанії.

Факт видачі нерезидентом довіреностей фізичній особі не визначається нормами Конвенції між Урядом України та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, ратифікованої Законом України № 412-VII від 04 липня 2013 року як вчинення повіреним дій, що в будь-якому разі свідчать про ведення повіреним діяльності постійного представництва в тлумаченні положень цієї Конвенції. Висновки про виконання функцій постійного представництва мають ґрунтуватися на аналізі фактично вчинених дій такого представника.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 21 грудня 2022 року у справі № 200/7051/20-а можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108025455>.

Контрольний орган провів документальну перевірку дотримання податкового та валютного законодавства представництвом компанії з Королівства Данії. За результатами перевірки було прийнято податкові повідомлення-рішення про збільшення платнику грошового зобов'язання з податку на прибуток та застосування штрафних (фінансових) санкцій. На переконання контрольного органу, діяльність представництва на території України відповідає критеріям «постійного представництва», яке не може користуватися податковими пільгами згідно з «Конвенцією між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно», ратифікованою Законом України від 12 липня 1996 року № 341/96-ВР. Представництво заперечувало проти таких висновків, оскільки вид його діяльності мав допоміжний характер для материнської компанії та не приносив доходу на території України.

Ключове питання у справі полягало у визначенні того, чи відповідає діяльність представництва в Україні критеріям «постійного представництва» відповідно до Податкового кодексу України, Конвенції між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та Модельної конвенції ОЕСР, а також чи правомірно було застосовано податкові повідомлення-рішення щодо нарахування податку на прибуток і штрафів за неподання звітів про контрольовані операції.

Верховний Суд зацентрував, що порядок оподаткування доходів, отриманих представництвом нерезидента на території України, залежить від наявності підстав для визнання такого представництва постійним у розумінні положень національного та міжнародного податкового права.

Міжнародне законодавство не визначає конкретних строків, після впливу яких представництво набуває статусу постійного. За загальним правилом для набуття статусу постійного представництва ведення діяльності має бути регулярним, стабільним і стаціонарним, тобто розташовуватись у відповідному місці і з визначеним ступенем тривалості. Прямо також не вказано на можливість віднесення представництва до категорії «постійного» залежно від розміру витрат, понесених материнською компанією на його утримання. Розмір витрат, що здійснює нерезидент на утримання представництва, можна розглядати як такий, що свідчить на користь висновку про потребу в наданні такому представництву статусу «постійного». Для визначення того, чи є такі витрати дійсно значними, потрібно порівнювати обсяг фінансування представництва із загальним обсягом коштів, отриманих нерезидентом від здійснення господарської діяльності, з урахуванням також особливостей сфери бізнесу, ситуації на ринку тощо у сукупності.

Одним із визначальних критеріїв, згідно з якими можна відрізнити «постійне» представництво від «непостійного», є характер діяльності материнської компанії та її представництва в договірній країні. Приналежність такої діяльності до підготовчої та/або допоміжної підлягає встановленню в кожному конкретному випадку з урахуванням відповідних особливостей реалізації такої діяльності.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 15 лютого 2024 року у справі № 640/35881/21 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117119633>.

1.2.2. Про критерії віднесення діяльності представництва нерезидента до постійного представництва та оподаткування прибутку нерезидента

Податковий орган виніс податкове повідомлення-рішення, яким донарахував податок на прибуток іноземних юридичних осіб, вважаючи, що діяльність українського представництва компанії Швейцарії відповідає ознакам постійного представництва в розумінні підпункту 14.1.193 статті 14 Податкового кодексу

України. На думку контрольного органу, Представництво здійснювало діяльність, яка виходить за межі підготовчої чи допоміжної: реєструвало в МОЗ України лікарські засоби, вироблені не лише материнською компанією (Швейцарія), а й афілійованими нерезидентами групи (Велика Британія, Іспанія, Бельгія, США); замовляло та розміщувало рекламу цих препаратів у спеціалізованих виданнях (журналах, газетах) та телебаченні України. На переконання податкового органу, така діяльність є комерційною, тотожною статутній діяльності нерезидента, а отже Представництво є постійним представництвом у розумінні підпункту 14.1.193 статті 14 Податкового кодексу України та статті 5 Конвенції між Україною і Швейцарією про уникнення подвійного оподаткування; фінансування Представництва материнською компанією потрібно оподатковувати як прибуток нерезидента в загальному порядку.

Представництво наполягало, що його діяльність має лише підготовчий та допоміжний характер: реєстрація та реклама лікарських засобів не є реалізацією товарів чи наданням послуг, не спрямовані на отримання доходу та не призводять до його виникнення; Представництво не укладає договорів купівлі-продажу, не імпортує та не розповсюджує препарати; реєстрація та реклама афілійованої продукції здійснювалася в інтересах материнської компанії, яка мала договірні зобов'язання перед українськими дистриб'юторами забезпечити державну реєстрацію товарів; фінансування Представництва – це внутрішньогосподарські переміщення в межах однієї юридичної особи, а не виплата доходу.

Ключовим питанням у спорі є визначення, чи є діяльність представництва нерезидента з реєстрації лікарських засобів (зокрема, вироблених афілійованими компаніями групи) та їх реклами підготовчою/допоміжною чи тотожною комерційній діяльності материнської компанії, що призводить до утворення постійного представництва та оподаткування фінансування як прибутку нерезидента.

Верховний Суд визначив, що відповідно до критеріїв Модельної конвенції ОЕСР та підпункту 14.1.193 статті 14 Податкового кодексу України, діяльність представництва може вважатися постійним представництвом лише якщо вона повністю або частково дублює основні функції материнської компанії та спрямована на отримання доходу.

У цій справі функції представництва не були тотожними статутним видам діяльності нерезидента та не призводили до формування доходу від діяльності в Україні.

Сама по собі реєстрація лікарських засобів та їх реклама не є реалізацією товарів чи наданням послуг, не спрямована на отримання доходу та не призводить до його виникнення (Представництво лише зазнає витрат).

Реєстрація та реклама афілійованої продукції здійснювалася в інтересах материнської компанії, яка мала договірні зобов'язання перед



українськими дистриб'юторами щодо державної реєстрації товарів, що ввозяться в Україну (стаття 9 Закону України «Про лікарські засоби»).

Відсутні докази укладення Представництвом зовнішньоекономічних договорів доручення з іншими виробниками групи чи отримання від них винагороди; відносини з афілійованими виробниками – внутрішньогрупові, а не представницькі.

Фінансування Представництва материнською компанією є внутрішньогосподарським переміщенням в межах однієї юридичної особи, а не виплатою доходу, що підлягає оподаткуванню.

Діяльність Представництва не дублює статутну комерційну діяльність нерезидента (виробництво, імпорт, експорт, розповсюдження), а має лише підготовчий та допоміжний характер для забезпечення можливості законної реалізації товарів материнської компанії в Україні.

Податковий орган не довів факт провадження нерезидентом через Представництво господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу, та не надав доказів отримання Представництвом прибутку, що підлягає оподаткуванню в загальному порядку.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 11 листопада 2025 року у справі № 640/14638/19 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131709947>.

1.3. Проведення розрахунків

1.3.1. Про оподаткування доходу, отриманого від продажу корпоративних прав на території України

Контрольний орган провів перевірку платника податків, за результатами якої було встановлено порушення вимог податкового законодавства, що призвело до заниження податку на доходи фізичних осіб з отриманого доходу від продажу корпоративних прав. Указані висновки було зроблено на підставі того, що оскільки сплата за продаж частки у розмірі 5,37 % статутного капіталу юридичної особи надійшла платнику податків від покупця з джерел за межами України, то отримані кошти як сплату за продані корпоративні права потрібно вважати також доходом з джерел за межами України. Платник податків не погодився з установленими порушеннями та зазначив, що грошові кошти, отримані за продаж частки у статутному капіталі товариства, яке є резидентом України, є доходом з джерелом походження з України, а тому підлягає оподаткуванню за правилами оподаткування інвестиційного прибутку.

Ключовим питанням у справі є визначення, чи є дохід, отриманий фізичною особою – резидентом України від продажу частки у статутному капіталі

товариства з обмеженою відповідальністю, зареєстрованого в Україні, доходом із джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню за правилами пункту 170.2 статті 170 Податкового кодексу України, чи доходом із джерел за межами України, а також чи виникає об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб, якщо сума отриманого доходу дорівнює сумі понесених витрат.

Верховний Суд зауважив, що у разі здійснення операцій з продажу інвестиційних активів платник має здійснювати облік загального фінансового результату окремо від інших доходів і витрат. Отримане за результатами таких операцій позитивне значення фінансового результату (інвестиційний прибуток) потрібно включати до складу загального річного оподатковуваного доходу звітного періоду – календарного року.

Оскільки юридична особа-нерезидент здійснює свою діяльність на території України, то дохід, отриманий платником податків від відчуження корпоративних прав такої юридичної особи, потрібно вважати доходом з джерелом його походження з України, оскільки він отриманий від діяльності платника на території України. Дохід, отриманий резидентом від продажу корпоративних прав на території України, є доходом із джерелом походження з України, а тому оподаткування операцій з продажу корпоративних прав українських емітентів має регулюватися положеннями пункту 170.2 статті 170 Податкового кодексу України. Об'єкт оподаткування податком на доходи в такому разі відсутній, оскільки сума отриманого доходу дорівнює сумі понесених витрат.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 18 лютого 2021 року у справі № 826/7528/16 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95176920>.

1.3.2. Про відповідальність, права й обов'язки сторін щодо валютного контролю за операціями відповідно до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), зобов'язання резидента в яких припинені шляхом заліку однорідних зустрічних вимог з участю кількох нерезидентів

Підставою для нарахування пені згідно з податковим повідомлення-рішенням стали висновки контрольного органу, зроблені в акті перевірки, про порушення платником вимог статті 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті» (втратив чинність від 07 лютого 2019 року) через ненадходження валютної виручки за продукцію, експортовану за контрактом на адресу фірми-нерезидента. Контрольний орган звернув увагу на недопустимість проведення позивачем взаємозаліку заборгованостей за поставлену на експорт продукцію та отримані послуги і товари за імпортними контрактами, оскільки вимоги сторін за експортним контрактом та імпортними контрактами неоднорідні та щодо заліку була прийнята заборгованість товариства перед 25 контрагентами-нерезидентами,



які не є сторонами контракту. Передумовою для цього податковий орган уважав відмінність предметів постачання за експортними операціями (товари) та за імпорнтними операціями (послуги).

Суть спору полягала в установленні відповідальності, прав і обов'язків сторін щодо валютного контролю за операціями відповідно до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), зобов'язання резидента в яких припинені шляхом заліку однорідних зустрічних вимог з участю кількох нерезидентів.

На переконання Верховного Суду, чинне законодавство не забороняє та не обмежує законні форми розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, що не закріплюють, власне, надходження іноземної валюти на рахунок резидента. Так само чинне законодавство не пов'язує застосування інституту зарахування однорідних зустрічних вимог з окремими видами договорів як обов'язковою умовою припинення зобов'язання в такий спосіб, крім випадків, коли зарахування не допускається.

Зустрічність вимог означає одночасну участь сторін у двох зобов'язаннях, де кредитор за одним зобов'язанням є боржником в іншому. Тобто сторони одночасно беруть участь у двох зобов'язаннях, а кредитор за одним зобов'язанням є боржником за іншим, і навпаки.

Однорідність вимог визначається їхньою правовою природою та матеріальним змістом (вираженням) і не залежить від підстав, що зумовили виникнення зобов'язань.

Наведене означає, що вимоги вважаються однорідними, якщо зобов'язання сторін виконуються однаково, тоді як підстави виникнення зобов'язань можуть бути різними.

Презюмується, що валютна виручка має надійти відповідно до умов зовнішньоекономічного контракту за чинними зобов'язанням. Якщо зобов'язання припинене, то підстав для надходження валютної виручки немає.

У разі припинення зобов'язання за зовнішньоекономічним договором шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог у строк, установлений нормами Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» для розрахунків у іноземній валюті, підстави для притягнення резидента до відповідальності за порушення термінів розрахунків у іноземній валюті (за ненадходження валютної виручки) відсутні, незалежно від підстав виникнення зустрічних однорідних вимог і складу учасників їхнього зарахування. Обставини щодо зарахування зустрічних однорідних вимог і припинення внаслідок цього зобов'язань за зовнішньоекономічним договором підлягають встановленню судом із подальшим дослідженням належних доказів.

1.3.3. Про продовження граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічним договором

Платник звернувся до Міністерства економіки України із заявою про видачу висновку про продовження граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічною операцією, установлених Національним банком України. До заяви було додано копії договору з додатком (специфікацією), супровідні документи та обґрунтування потреби продовження строків. Міністерство економіки України видало наказ про відмову у видачі висновку, оскільки додаток (специфікація) належить до іншого договору, а тому не може бути підставою для продовження строків. Платник повторно звернувся із заявою, подавши виправлений додаток, у якому усунув описку в англomовній даті специфікації. Водночас йому було відмовлено у видачі висновку з огляду на відсутність на те підстав, оскільки подана операція не відповідає критеріям, визначеним пунктом 2 Порядку видачі висновку щодо продовження граничних строків розрахунків за окремими операціями з експорту та імпорту товарів, установлених Національним банком, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13 лютого 2019 року № 104 (далі – Порядок № 104).

Ключовим у справі є питання, чи правомірно Міністерство економіки України відмовило у видачі висновку щодо продовження граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічним договором, і чи відповідає така відмова вимогам Закону України «Про валюту і валютні операції».

Верховний Суд роз'яснив, що Порядок № 104 не встановлює додаткових вимог до змісту договорів, окрім істотних умов, а відмова у видачі висновку має ґрунтуватися лише на підставах пункту 10 Порядку № 104. Формальний підхід Міністерства економіки України до оцінки документів порушує принципи добросовісності та неупередженості.

Обладнання за контрактом є високотехнологічним, виготовляється на замовлення, потребує заводських випробувань, що обґрунтовує перевищення 180-денного строку. Відмова Мінекономіки не містить належної аргументації. Висновок апеляційного суду про договір купівлі-продажу – помилковий з огляду на частину першу статті 3 Конвенції ООН. Різниця в оцінці доказів у зовнішньоекономічній діяльності впливає на застосування норм, але не свідчить про помилкове застосування права. Суд має право зобов'язати суб'єкта владних повноважень повторно розглянути заяву за наявності порушень.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 14 травня 2025 року у справі № 240/12058/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/127486437>.

2. Трансфертне ціноутворення

2.1. Про формування податкового кредиту на підставі тимчасових митних декларацій у контексті застосування принципу «витягнутої руки» в трансфертному ціноутворенні

Під час планової перевірки платник не надав податковому органу документи для підтвердження витрат на придбання товарів у нерезидента згідно з правилами звичайних цін, як того вимагає стаття 39 Податкового кодексу України. Пізніше було подано додаткові документи, які, на переконання контрольного органу, не містили належних розрахунків діапазону цін (рентабельності) та медіани, що потрібно для підтвердження витрат і формування податкового кредиту. Податковий орган зазначив, що обґрунтування трансфертного ціноутворення не містило аналізу комерційних та фінансових умов операцій. Наведене унеможливило зіставлення контрольованих і неконтрольованих операцій, а також їх відповідність принципу «витягнутої руки». Платник використав тимчасові митні декларації для формування податкового кредиту з податку на додану вартість.

Ключовим питанням у справі є, зокрема, чи відповідає принципу «витягнутої руки» операція з придбання товарів у нерезидента, враховуючи вимоги статті 39 Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення та правильність формування податкового кредиту на підставі тимчасової митної декларації.

Верховний Суд зазначив, що основною умовою для формування податкового кредиту є факт сплати податку, а не завершення митного оформлення. Тимчасова митна декларація може бути підставою для формування податкового кредиту, оскільки вона підтверджує сплату податку на додану вартість і є належним документом для обліку, навіть якщо митне оформлення ще не завершено. Законодавство не вимагає завершення митного оформлення для виникнення права на податковий кредит.

Платник, здійснюючи операції з нерезидентами, зобов'язаний збільшити фінансовий результат на 30 % вартості товарів, якщо ці витрати не підтверджені на підставі цін, визначених згідно з принципом «витягнутої руки». Обставина відповідності вартості товару цінам «витягнутої руки» є предметом доказування. З метою підтвердження витрат згідно з принципом «витягнутої руки» потрібно провести порівняльний аналіз комерційних та фінансових умов контрольованих і неконтрольованих операцій, включаючи функціональний аналіз



та аналіз зіставності. Метод порівняльної неконтрольованої ціни, застосований платником, має враховувати всі елементи порівняння умов операцій, включаючи характеристики товарів, функціональний аналіз, економічні умови ринку та інші чинники.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 06 серпня 2024 року у справі № 824/762/17-а можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120845904>.

2.2. Про донарахування податкових зобов'язань у контрольованих операціях

Було проведено перевірку командитного товариства щодо сплати податку на прибуток під час здійснення контрольованих операцій з контрагентами-нерезидентами. Не всі контракти мали однакові характеристики олії, яка згідно з окремими контрактами містила вищі показники кислотного та перекисного чисел відповідно до стандарту ISO 3960:2007. Контрольний орган кваліфікував порушення вимог Податкового кодексу України, зокрема, щодо цін у контрольованих операціях, які не відповідали принципу «вितягнутої руки», оскільки були нижчими за мінімальні значення цінових інтервалів, що призвело до заниження податку на прибуток.

Ключовим питанням у спорі є відповідність цін у контрольованих операціях з нерезидентами щодо експорту соняшникової олії (нерафінованої та високоолеїнової нерафінованої) принципу «вितягнутої руки» відповідно до статті 39 Податкового кодексу України, а також правомірність використання контрольним органом додаткових джерел інформації («Вісник Міністерства доходів і зборів України» та «Товарний монітор. Україна») для коригування цін у порівнянні з джерелом, обраним платником податків (сайт «АПК-Інформ»), та доцільність визнання операцій зіставними з урахуванням характеристик товару та умов поставки.

Верховний Суд виснував, що стандарт якості ISO 3960:2007 регулює перекисне число в контексті оцінки якості високоолеїнової соняшникової олії. Оскільки в технічних умовах ТУ У15.4-00333581-001:2009 наведено два види високоолеїнової соняшникової нерафінованої олії (вищий та перший ґатунок), то ціна такого товару буде залежати від того, чи є олія вищого або першого ґатунку.

Під час визначення податкових зобов'язань за контрольованими операціями потрібно враховувати не лише формальні технічні умови, але й реальні характеристики товару, які можуть впливати на його вартість. Неправомірним є врахування лише технічних умов без конкретних характеристик товару. Дотримання цих факторів



забезпечує об'єктивну оцінку податкових зобов'язань та реалізацію принципу справедливості в оподаткуванні.

Недоведення податковим органом, що всі контракти мали однакові характеристики товару, виключає можливість правомірного донарахування податкових зобов'язань щодо відповідних експортних операцій.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 15 серпня 2024 року у справі № 0840/4020/18 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/121036484>.

2.3. Про застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни

Суб'єкт господарювання здійснював діяльність як морський зерновий термінал, надаючи стивідорні послуги (приймання, накопичення та перевалка зернових вантажів з залізничного транспорту на морські судна) у морському порту. У 2015 році суб'єкт виконував контрольовані операції з перевалки зернових вантажів із трьома нерезидентами із пільговим оподаткуванням. Податковий орган за результатами перевірки за 2015 рік ухвалив два податкових повідомлення-рішення про донарахування податку на прибуток та зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування, оскільки вважав, що ціни в контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки».

Ключовим питанням у спорі є відповідність цін у контрольованих операціях з нерезидентами ринковим умовам за принципом «витягнутої руки» та доцільність використання методу порівняльної неконтрольованої ціни на основі внутрішніх операцій суб'єкта господарювання порівняно з зовнішніми даними, застосованими податковим органом.

Верховний Суд підтримав підхід судів попередніх інстанцій, згідно з яким джерела інформації, що використовували податкові органи для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», є такими, що не відповідають вимогам підпункту 39.5.3.1 статті 39 Податкового кодексу України, оскільки: а) їх не було отримано безпосередньо контрольним органом; б) наведену в них інформацію було отримано з невідомих джерел, які не можна перевірити; в) така інформація не є загальнодоступною, що є неприпустимим у спірних правовідносинах.

Правила трансфертного ціноутворення потрібно застосовувати в межах, установлених Податковим кодексом України, дотримуючись принципів верховенства права, правової визначеності та добросовісності платника. Відмінності в характеристиках операцій, що не мають істотного впливу, не можуть бути підставою для визнання операцій незіставними. Тому операції, прив'язані до іноземного курсу



валют, можна визнавати зіставними, якщо дотримано інші критерії зіставності. Допустимим є лише порівняння цін, а не фінансових результатів чи рівня рентабельності.

Платник має право застосовувати внутрішні зіставні операції за умови дотримання функціонального аналізу, тобто застосовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни з використанням внутрішніх зіставних операцій за умови доведення їхньої зіставності відповідно до підпункту 39.2.2.2 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України. Метод, обраний платником, є пріоритетним у разі відповідності критеріям зіставності, які визначено підпунктом 39.3.2.8 пункту 39.3 статті 39 цього Кодексу.

Контрольний орган не має права відхиляти такі операції без доведення істотності їхніх відмінностей та має право застосувати інший метод лише за умови обґрунтування його більшої точності та належного доведення цього факту. Контрольний орган зобов'язаний довести істотність відмінностей та їхній вплив на ринковий результат. Недостатньо констатувати наявність істотних відмінностей в характеристиках операцій без належного обґрунтування їхнього впливу на ринковий результат.

Підставою для скасування податкових повідомлень-рішень можуть бути судові експертні висновки, що підтверджують відповідність контрольованої операції принципу «витягнутої руки», якщо вони є обґрунтованими, достовірними та відповідають вимогам статті 39 Податкового кодексу України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 08 травня 2025 року у справі № 420/22108/21 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/127444091>.

2.4. Про дотримання принципу «витягнутої руки» та вибір методу трансфертного ціноутворення у спрах із податковими органами

Платник здійснював контрольовані операції з експорту олійної продукції на користь нерезидента (Британські Віргінські Острови) на загальну суму понад 4,2 млрд грн. Експорт здійснювався відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, зокрема форвардних, укладених як напрямую, так і через посередників-комісіонерів.

Контрольний орган провів документальну перевірку щодо дотримання принципу «витягнутої руки» в цих операціях. За результатами перевірки було зроблено висновок про неправомірне застосування методу чистої рентабельності витрат у трансфертному ціноутворенні, що, на думку податкового органу, призвело до заниження податку на прибуток. У зв'язку з цим було винесено податкове



повідомлення-рішення про нарахування грошових зобов'язань на суму понад 40 млн грн, включаючи штрафні санкції. Зазначене рішення було оскаржено в адміністративному та судовому порядку.

Ключове питання спору полягає в тому, чи мав платник податків підстави для застосування методу чистої рентабельності витрат при визначенні відповідності умов контрольованих експортних операцій принципу «витягнутої руки», враховуючи обмеженість доступної зіставної інформації.

Верховний Суд виснував, що податкове повідомлення-рішення є протиправним, оскільки метод порівняльної неконтрольованої ціни, застосований податковим органом, не відповідає вимогам статті 39 Податкового кодексу України. У спірних правовідносинах податковим органом безпідставно застосовано метод порівняльної неконтрольованої ціни для перевірки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Зокрема, використані джерела інформації (бази Argus, Refinitiv Agriculture Research, бюлетень ДП «Держзовнішінформ») не відповідали критеріям зіставності, оскільки містили неповні дані щодо характеристик товарів, обсягів, розподілу ризиків, умов поставки тощо. Крім того, вони включали операції, неконтрольованість яких не була підтверджена. Зокрема, дані Refinitiv були доступні лише з 2017 року, а методологія Argus була отримана податковим органом у 2023 році, що суперечить вимогам щодо доступності джерел інформації на момент здійснення операцій.

У випадку форвардних контрактів порівняння цін має здійснюватися на дату укладення контракту, а не на дату фактичної поставки (підпункт 39.3.3.2 пункту 39.3.3 статті 39 Податкового кодексу України). Податковий орган порушив цю норму, застосувавши ціни на момент поставки, що призвело до використання незіставних операцій.

Відсутність запитів податкового органу щодо додаткової документації (відповідно до підпункту 39.4.9 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України) свідчить про повноту наданої платником документації з трансфертного ціноутворення.

Платник обґрунтовано обрав метод чистої рентабельності витрат у зв'язку з відсутністю достатньої зіставної інформації для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни, а податковий орган не надав належних доказів недоцільності використання цього методу.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 11 вересня 2025 року у справі № 120/8569/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130178653>.

2.5. Про скасування податкових повідомлень-рішень через порушення мораторію на перевірки та необґрунтованість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни

Платник здійснював контрольовані операції з експорту нерафінованої соняшникової олії (код УКТ ЗЕД 1512119100) на користь контрагента-нерезидента (Британські Віргінські Острови). Такі операції підпадали під регулювання трансфертного ціноутворення відповідно до статті 39 Податкового кодексу України. Для перевірки відповідності контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» товариство застосовувало метод чистого прибутку, обґрунтовуючи його вибір у документації з трансфертного ціноутворення з огляду на відсутність загальнодоступної інформації про зіставні неконтрольовані операції та невідповідність інших операцій (зокрема, з іншими нерезидентами) критеріям зіставності, визначеним підпунктом 39.2.2.2 пункту 39.2.2 статті 39 Податкового кодексу України.

Контрольний орган провів документальну позапланову виїзну перевірку товариства з питань дотримання принципу «втягнутої руки» у контрольованих операціях з експорту нерафінованої соняшникової олії. За результатами перевірки, оформленої актом, встановлено порушення норм Податкового кодексу України. Контрольний орган стверджував, що товариство мало застосовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни, використовуючи як зіставні операції між контрагентом-нерезидентом та іншою компанією (Малайзія). Це призвело до донарахування податку на прибуток та зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування.

Ключовими питаннями спору стали питання:

Чи була правомірною документальна позапланова виїзна перевірка, проведена на підставі наказу від 15 березня 2021 року, з урахуванням мораторію на такі перевірки, встановленого пунктом 52-2 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України на період карантину через COVID-19?

Чи обґрунтовано контрольний орган застосував метод порівняльної неконтрольованої ціни для визначення відповідності контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», враховуючи відсутність загальнодоступної інформації про зіставні неконтрольовані операції та невідповідність операцій контрагента критеріям зіставності?

Верховний Суд зазначив, що перевірка, призначена наказом від 15 березня 2021 року, була проведена всупереч мораторію, встановленому пунктом 52-2 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, який забороняв документальні позапланові перевірки на період карантину через COVID-19. Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89, на яку покликався контрольний



орган, не могла змінити норми Податкового кодексу України, оскільки не є частиною податкового законодавства (пункт 3.1 статті 3 Податкового кодексу України). Ключові докази, зокрема інформація від компетентного органу Малайзії, отримана 19 травня 2021 року, були зібрані під час дії мораторію, що робить їх недопустимими відповідно до частини другої статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України. Акт перевірки визнано недопустимим доказом, а порушення мораторію стало самостійною підставою для визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Щодо застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни, Верховний Суд визнав передчасною оцінку судів попередніх інстанцій, оскільки порушення мораторію є достатньою підставою для скасування рішень. Операції контрагента-нерезидента з іншою компанією (Малайзія) не відповідали критеріям зіставності через відсутність договору, неперекладені документи, відмінності в умовах поставки, обсягах і ринкових умовах, але розгляд цього питання визнано непотрібним через незаконність перевірки. Товариство обґрунтовано застосувало метод чистого прибутку через відсутність даних для методу порівняльної неконтрольованої ціни, але Верховний Суд не оцінював це по суті, оскільки розгляд цього питання визнано непотрібним через незаконність перевірки.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 08 жовтня 2025 року у справі № 320/30311/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130870564>.

3. Бенефіціарний власник доходу

3.1. Правовий статус бенефіціарного отримувача доходу

3.1.1. Про фактичного отримувача доходу як безпосереднього вигодоотримувача

Суб'єкт господарювання здійснював виплату процентів за договором позики на користь нерезидента, зареєстрованого в юрисдикції Федеративної Республіки Німеччини. За результатами документальної планової виїзної перевірки податковий орган склав акт, у якому зафіксував порушення суб'єктом вимог пунктів 103.1, 103.2 статті 103, пунктів 160.1, 160.2 статті 160 Податкового кодексу України, а також статті 11 Конвенції між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Німеччини про уникнення подвійного оподаткування. На думку податкового органу, суб'єкт господарювання як податковий агент не сплатив податок на доходи нерезидента, застосувавши пільгову ставку 5 % замість стандартної ставки 15 %. Суб'єкт господарювання звернувся до суду з позовом про визнання цього рішення протиправним та його скасування, стверджуючи, що пільгова ставка була застосована правомірно, оскільки статус нерезидента як резидента Німеччини підтверджується довідкою, виданою компетентним органом Німеччини.

Ключовим питанням у спорі є правомірність застосування суб'єктом господарювання пільгової ставки податку (5 %) на доходи нерезидента у вигляді процентів за договором позики відповідно до Конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Німеччиною, а також те, чи є нерезидент бенефіціарним (фактичним) власником отриманого доходу, що є умовою для застосування пільгової ставки.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в тому, що пільгові ставки податку не можуть бути застосовані в разі, коли дохід у межах угоди або серії угод з джерелом походження з України виплачується в такий спосіб, що нерезидент, який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, процентів, виплачує весь дохід або його більшу частину іншому нерезиденту, який не міг би застосувати пільгову ставку, коли такий дохід виплачувався останньому. Фактичним отримувачем доходу (бенефіціарним власником) визнається особа, у якої наявні правові підстави для безпосереднього отримання такого доходу та яка є безпосереднім вигодоотримувачем, тобто отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю. При визначенні фактичного отримувача доходу потрібно також враховувати виконувані функції та покладені на нерезидента ризики.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 21 березня 2018 року у справі № 803/1005/17 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72965294>.

3.1.2. Про умови визнання нерезидента бенефіціарним отримувачем доходу

Контрольний орган за результатами документальної планової виїзної перевірки зафіксував порушення платником пункту 160.2 статті 160 з урахуванням пункту 152.8 статті 152 Податкового кодексу України, що полягало в неутриманні податку на доходи нерезидента за виплатами роялті. Контрольний орган уважав, що нерезидент не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу, оскільки торгова марка належить компанії-резиденту Іспанії, а виплати здійснювалися через філію нерезидента в Швейцарії. На цій підставі контрольний орган застосував ставку податку 15 % та донарахував грошове зобов'язання платнику.

Платник надав довідки про резидентність нерезидента в Нідерландах, які підтверджують його статус резидента Нідерландів відповідно до Конвенції між Україною та Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування від 24 жовтня 1995 року. У довідці також зазначено, що нерезидент є фактичним власником прав на торговельну марку. Крім того, платник покликався на субліцензійний договір, за яким нерезидент заявив, що є бенефіціарним власником доходу, не виступає агентом чи посередником, не має зобов'язань щодо перерахування доходу третім особам і включає роялті до оподатковуваного прибутку в Нідерландах.

Ключовим питанням у справі є визначення того, чи є компанія-нерезидент, зареєстрована в Нідерландах, бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу у вигляді роялті, випланих платником за субліцензійним договором, що дозволяє застосовувати звільнення від оподаткування або знижену ставку податку відповідно до статті 12 Конвенції між Україною та Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування, чи вона виступає посередником, який перераховує дохід пов'язаній особі, що унеможливорює застосування пільг і вимагає оподаткування за стандартною ставкою 15 % відповідно до пунктів 160.1, 160.2 статті 160 та пунктів 103.2, 103.3 статті 103 Податкового кодексу України.

Верховний Суд зауважив, що бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів. Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або лише посередником щодо такого доходу.

У розумінні пункту 103.2 та пункту 103.3 статті 103 Податкового кодексу України компанія-нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу за субліцензійним договором, якщо має право на отримання доходу від використання відповідних торговельних марок, вільно розпоряджається ним і не має зобов'язань щодо подальшого перерахунку такого доходу третім особам.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 18 вересня 2020 року у справі № 826/5306/16 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91642592>.

3.1.3. Про ознаки кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи

Контрольний орган за результатами проведеної перевірки встановив факти документального оформлення платником операцій з придбання ігрових автоматів, монтажних послуг, придбання будівельних матеріалів у суб'єктів господарювання з контрагентами, за якими на підставі наданих до перевірки документів та податкової інформації, наявної в податковому органі, не підтверджено придбання послуг і товарів. Було встановлено ознаки неплатоспроможності платника та відсутність достатньої наявності оборотних активів для погашення поточних зобов'язань. Платник заперечив указані висновки контрольного органу та вказав, що на підставі відомостей розміщених у Єдиному реєстрі податкових накладних, його контрагент здійснював транзитні фінансові операції з придбання будівельно-монтажних робіт і будівельних матеріалів.

Існував зв'язок між платником та компанією-нерезидентом (Республіка Кіпр), яка опосередковано через іншу компанію-нерезидента (Республіка Кіпр) володіла часткою в статутному капіталі платника в розмірі 80 %. Компанія (Республіка Кіпр) не була щодо платника податків філією, дочірнім або спільним підприємством, представництвом або підрозділом. Платник не був інвестором компанії (Республіка Кіпр). Фізичні особи володіли часткою в компанії (Республіка Кіпр) у розмірі 20 %. Частка фізичних осіб у структурі власності платника складала сукупно 16,12 %. У цій компанії частка іншої компанії- нерезидента (Ізраїль) складала 69,86 %, частка громадянина – 16,9 %, платника податків – 13,52 %.

Ключовим питанням у справі є визначення того, чи правомірно платник податків відобразив курсові різниці за позикою від компанії-нерезидента як операційні витрати у складі фінансового результату до оподаткування податком на прибуток, а не як додатковий капітал відповідно до пункту 9 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», враховуючи твердження контрольного органу про те, що платник податків і компанія-нерезидент є пов'язаними особами через структуру власності (80 % частка компанії-нерезидента через іншу компанію-нерезидента в статутному капіталі платника, 16,12 % сукупна частка фізичних осіб у платнику, 69,86 % частка іншої іноземної компанії в компанії-нерезиденті, 16,9 % частка фізичної особи в компанії-нерезиденті, 13,52 % у платнику), що нібито підтверджує суттєвий вплив однієї сторони на іншу, а також неплатоспроможність платника. Контрольний орган вказував на ознаки неплатоспроможності платника (зростання кредиторської заборгованості та низький коефіцієнт поточної ліквідності), що, на їхню думку, свідчить про відсутність ймовірності погашення позики в найближчій перспективі, а отже, заборгованість потрібно класифікувати як капітал, а не як монетарну статтю балансу, що підлягає перерахунку за валютними курсами.

Верховний Суд розтлумачив, що кінцевим бенефіціарним власником для юридичних осіб є будь-яка фізична особа, яка чинить вирішальний вплив на діяльність юридичної особи, зокрема, через ланцюг контролю / володіння. Кінцевим бенефіціарним власником не може



бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є комерційним агентом, номінальним власником або номінальним утримувачем, або лише посередником щодо такого права.

Ознакою прямого вирішального впливу на діяльність є безпосереднє володіння фізичною особою часткою у розмірі не менше 25 відсотків статутного (складеного) капіталу або прав голосу юридичної особи.

Ознаками непрямого вирішального впливу на діяльність є принаймні володіння фізичною особою часткою у розмірі не менше ніж 25 відсотків статутного (складеного) капіталу або прав голосу юридичної особи через пов'язаних фізичних чи юридичних осіб, трасти або інші подібні правові утворення, чи здійснення вирішального впливу шляхом реалізації права контролю, володіння, користування або розпорядження всіма активами чи їх часткою, права отримання доходів від діяльності юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування органів управління, а також вчинення правочинів, які дають можливість визначати основні умови господарської діяльності юридичної особи, або діяльності трасту або іншого подібного правового утворення, приймати обов'язкові до виконання рішення, що мають вирішальний вплив на діяльність юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, незалежно від формального володіння.

Для застосування пункту 9 Положення (стандартів) бухгалтерського обліку 21 потрібно, щоб особа, на користь якої має повертатися заборгованість, була філією чи іншим структурним підрозділом боржника, або мала статус асоційованого, спільного підприємства з боржником. Тобто позикодавець має бути підпорядкованим боржнику або боржник зобов'язаний мати суттєвий вплив на нерезидента-позикодавця.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 14 березня 2023 року у справі № 640/12206/19 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109541951>.

3.1.4. Про критерії визнання бенефіціарного власника доходу для цілей оподаткування процентів нерезидента

Юридична особа, зареєстрована в Україні, основною діяльністю якої є вирощування зернових і бобових культур, входила до транснаціональної інвестиційної групи й уклала низку кредитних договорів і договорів позики з кіпрською компанією, яка згодом, у результаті реструктуризації корпоративної структури, була замінена на нового кредитора (також Кіпр), що є частиною тієї самої інвестиційної групи.

Українська компанія сплачувала проценти на користь нерезидента і застосовувала знижену ставку податку з доходів нерезидента (2 %) на підставі Конвенції між Україною та Кіпром.

Контрольний орган за результатами податкової перевірки дійшов висновку, що цей нерезидент не є фактичним отримувачем (бенефіціаром) доходу, оскільки кошти лише транзитом проходили через неї до іншого суб'єкта групи – фонду на Кайманових островах. У зв'язку з цим визнано безпідставним застосування платником пільгової ставки оподаткування, визначено порушення норм Податкового кодексу України, донараховано податкові зобов'язання та штрафи на загальну суму понад 32 млн грн.

Ключовим питанням у спорі стало питання, чи мала право українська компанія застосовувати пільгову ставку податку з доходів нерезидента (2 %) відповідно до Конвенції між Україною та Кіпром, якщо отримувач доходу не є фактичним (кінцевим) бенефіціаром такого доходу.

Верховний Суд дійшов висновку про правомірність застосування платником ставки податку 2 % на доходи нерезидента згідно з Конвенцією між Урядом України та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування від 08 листопада 2012 року (набрала чинності 07 серпня 2013 року). Відповідно до пунктів 103.1–103.3, 141.4.1–141.4.2 Податкового кодексу України та статті 11 Конвенції, знижена ставка застосовується за умови, що нерезидент є бенефіціарним (фактичним) власником доходу, резидентом країни Конвенції та надав довідку про резидентство.

Суд встановив, що нерезидент відповідає критеріям бенефіціарного власника, оскільки не є агентом чи посередником, самостійно визначає економічну долю доходу, несе господарські ризики та має економічну присутність на Кіпрі.

Доводи податкового органу про транзитний характер операцій відхилено через відсутність доказів послідовного переказу коштів чи дзеркальних операцій, оскільки: відсутні докази послідовного переказу процентних доходів до нерезидента з Кайманових островів; корпоративна структура групи та викуп акцій не свідчать про відсутність статусу бенефіціарного власника, оскільки є результатом внутрішніх управлінських рішень; факт пов'язаності компаній сам по собі не спростовує статус бенефіціарного власника; режим NID (Notional Interest Deduction), що діє на Кіпрі, не впливає на кваліфікацію бенефіціара доходу та не підлягає оцінці податковим органом України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 24 червня 2025 року у справі № 120/10439/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/128369916>.



3.1.5. Про критерії визнання нерезидента бенефіціарним (фактичним) власником доходу у вигляді процентів при застосуванні Конвенції про уникнення подвійного оподаткування (на прикладі Кіпру)

Під час документальної позапланової перевірки податковий орган установив порушення пункту 103.2 статті 103, підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України. Податковий орган уважав, що платник неправомірно застосовував знижену ставку податку на репатріацію 2 % замість 15 % при виплаті процентів кіпрській компанії, оскільки остання не є бенефіціарним (фактичним) власником доходу, а виступає лише проміжною ланкою (транзитною компанією). На думку податкового органу, кредит, наданий платнику, фінансувався коштами, отриманими іншим нерезидентом (Велика Британія), а сама компанія має ознаки «технічності» (масова реєстрація, номінальний директор / секретар, відсутність працівників, збиткова діяльність). За результатами перевірки сільськогосподарському товариству донраховано податок на доходи нерезидентів, штраф та пеню.

Платник податків стверджував, що його контрагент є резидентом Кіпру, надав належну довідку про резидентність та лист-підтвердження, що компанія не є агентом чи посередником, а отримані проценти залишаються в її розпорядженні. Платник також уточнив, що заборгованість була повністю погашена ще у 2012 році (за 6 років до виплат процентів), а в період перевірки компанія дивіденди не виплачувала.

Ключовим питанням спору було, чи достатньо для визнання нерезидента бенефіціарним власником доходу (процентів) надання довідки про резидентність та листа компанії, якщо податкова стверджує про «транзитний» характер операцій та покликається на попереднє рефінансування кредиту коштами третьої особи, а також чи лежить тягар доказування відсутності статусу бенефіціарного власника саме на податковому органі.

Верховний Суд, залишаючи без змін рішення судів попередніх інстанцій про задоволення позову, зазначив:

для застосування пониженої ставки (2 % за Конвенцією між урядами України та Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування) достатньо одночасно: а) резидентства нерезидента, б) надання довідки про резидентність, в) бенефіціарного володіння доходом;

бенефіціарним власником є особа, яка має право на дохід та визначає його подальшу економічну долю без юридичних чи фактичних зобов'язань перераховувати його третім особам;

сам по собі факт попереднього (у минулому) залучення нерезидентом коштів від банку чи іншої особи не свідчить про відсутність



бенефіціарного статусу, якщо на момент виплати процентів такі зобов'язання вже погашені та не доведено автоматичного / обов'язкового перерахування отриманих процентів далі;

ознаки «технічності» компанії (масова адреса, номінальне управління тощо) самі по собі не спростовують бенефіціарний статус, якщо податкова не довела реального перерахування доходу третім особам; тягар доказування відсутності бенефіціарного статусу лежить на податковому органі (частина друга статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України);

у цій справі податковий орган, зокрема, не спростував лист про погашення заборгованості у 2012 році до виплати процентів у 2018 році та інформацію Міністерства фінансів Кіпру про те, що компанія не оголошувала та не здійснювала виплату дивідендів.

Отже, у випадку відсутності належних доказів з боку податкового органу про те, що платник був зобов'язаний перераховувати отримані проценти третім особам або компанія не визначала їх подальшу економічну долю, то було правомірно застосовано ставку 2 %.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 23 жовтня 2025 року у справі № 340/2782/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131281901>.

3.1.6. Про умови визнання кіпрської компанії бенефіціарним (фактичним) отримувачем процентного доходу для цілей застосування зниженої ставки 2 % за Конвенцією між Україною та Кіпром

Платник виплачував проценти за кредитними договорами та договорами позики на користь компанії-нерезидента (Кіпр), утримуючи податок за зниженою ставкою 2 % замість стандартних 15 % відповідно до Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування.

За результатами позапланової виїзної документальної перевірки податковий орган дійшов висновку, що нерезидент не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу у розумінні пунктів 103.2, 103.3 статті 103 Податкового кодексу України, а виступає лише проміжним (транзитним) суб'єктом, через якого проценти нібито перераховувалися далі на Кайманові острови. На цій підставі податковий орган донарахував податок на репатріацію за ставкою 15 %, штрафні санкції та пені.

Платник стверджував, що його контрагент є резидентом Кіпру (підтверджено довідками Міністерства фінансів Кіпру), має фактичне право на проценти, самостійно визначає їх подальшу економічну долю та не пов'язаний зобов'язаннями щодо їх передачі третім особам.



Ключовим питанням спору було те, чи достатньо доведено контрольним органом відсутність у кіпрської компанії статусу бенефіціарного отримувача процентів лише на підставі корпоративної структури групи, факту реструктуризації кредитного портфеля та руху коштів, за відсутності прямих доказів договірних чи юридичних зобов'язань компанії перераховувати отримані проценти іншим особам.

Верховний Суд підтвердив, що в разі відсутності доведених контрольним органом фактів наявності у кіпрської компанії зобов'язань щодо передачі отриманих процентів третім особам, платник податків правомірно застосував знижену ставку 2 % за Конвенцією, а донарахування податку за ставкою 15 % є безпідставним.

Суд касаційної інстанції визначив, що статус бенефіціарного (фактичного) отримувача доходу визначається наявністю у особи права самостійно визначати подальшу економічну долю доходу та відсутністю договірних чи юридичних зобов'язань щодо його передачі третім особам. Саме факт подальшого використання отриманих процентів (наприклад, на викуп привілейованих акцій) не свідчить про відсутність такого статусу.

Корпоративна структура групи компаній, пов'язаність осіб, спільні бенефіціари, реструктуризація активів чи переведення кредитного портфеля всередині групи не є підставою для автоматичного спростування статусу бенефіціарного власника. Податковий кодекс України не містить такої підстави.

Податковий орган не надав доказів наявності в нерезидента договірних чи юридичних зобов'язань передавати отримані проценти третім особам, а лише покликався на рух коштів та корпоративну структуру.

Листування з компетентним органом Кіпру (Міністерством фінансів Республіки) підтверджує, що компанія не має зобов'язань щодо передачі процентів далі та самостійно розпоряджається доходом.

Отже, висновки податкового органу про «транзитний» характер компанії ґрунтуються на припущеннях, а не на належних та допустимих доказах.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 27 жовтня 2025 року у справі № 120/7999/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131341640>.

3.2. Правила оподаткування доходів

3.2.1. Про уникнення подвійного оподаткування доходів представництва нерезидента

Контрольний орган за результатами перевірки платника встановив перевищення ліміту залишку готівки в касі, що сталося внаслідок нездачі готівкових коштів



до банку для зарахування на банківські рахунки, а також через видачу готівки з каси як оплати за надання інформаційно-консультаційних послуг, що не були підтверджені підписами одержувачів. На підставі виявлених порушень контрольний орган дійшов висновку про порушення податкового законодавства, зокрема через перевищення касового ліміту, що було зафіксовано в акті перевірки. Перевіркою не було встановлено фактів дублювання функцій або видів діяльності головної компанії, а також відсутні докази здійснення виробництва чи реалізації фармацевтичної продукції на території України.

Платник, представництво іноземної компанії, зазначив, що не здійснює господарську діяльність в Україні, оскільки є представництвом іноземної компанії, основною функцією якої є організація процесу розробки та виробництва кінцевого продукту, який у подальшому реалізується, зокрема, на території України.

Суть спору полягала в застосуванні положень Конвенції між Україною та Польщею про уникнення подвійного оподаткування, зокрема щодо оподаткування доходів представництва нерезидента. Єдиним джерелом надходжень платника були кошти, отримані від головної компанії. Факт отримання доходів від господарської діяльності або інших доходів з джерелом походження з України не був встановлений.

Верховний Суд постановив, що обов'язок представництва нерезидента зі сплати податку на прибуток виникає лише в разі наявності двох умов: набуття статусу постійного представництва та отримання доходів із джерелом походження з України. За відсутності хоча б однієї з цих умов правові підстави для оподаткування відсутні.

Якщо представництво здійснює діяльність підготовчого або допоміжного характеру та не одержує доходів від господарської діяльності на території України, а єдиним джерелом його фінансування є кошти, отримані від головної компанії за межами України, така діяльність не підпадає під визначення постійного представництва, не формує об'єкта оподаткування та не може бути підставою для нарахування податку на прибуток і застосування штрафних санкцій.

Неправомірне включення таких коштів до складу оподатковуваних доходів порушує положення Конвенції між Україною та Польщею про уникнення подвійного оподаткування та принципи податкової справедливості, і може призвести до безпідставного податкового навантаження на нерезидента, що, своєю чергою, матиме наслідком порушення міжнародних зобов'язань України та ускладнення умов для ведення іноземного бізнесу в Україні.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 13 червня 2019 року у справі № 826/3192/13-а можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82384034>.

3.2.2. Про оподаткування операцій із виплати фрахту на користь нерезидента

Податковий орган провів документальну позапланову виїзну перевірку суб'єкта господарювання щодо дотримання вимог податкового законодавства в частині утримання та сплати податку на доходи нерезидентів. Контрольний орган уважав, що суб'єкт господарювання занижив податок на доходи нерезидента при виплаті доходів за договорами транспортної експедиції, що стосувалися перевезення вантажів. Позиція податкового органу полягала в тому, що виплати нерезиденту за договорами транспортної експедиції є «іншими доходами» з джерелом походження з України, які підлягають оподаткуванню за ставкою 15 % відповідно до підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України. Контрольний орган стверджував, що суб'єкт господарювання, як податковий агент, мав утримати податок із цих доходів під час їх виплати нерезиденту. Суб'єкт господарювання вважав помилковою позицію податкового органу, оскільки виплати нерезиденту стосувалися провізної плати за перевезення вантажів лише територією іншої держави, а не України. На думку платника, ці доходи не пов'язані з господарською діяльністю нерезидента в Україні, тому положення підпунктів 141.4.1, 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України не застосовуються. Платник також покликався на положення міжнародної угоди про уникнення подвійного оподаткування, яка, на його думку, звільняє такі доходи від оподаткування в Україні, оскільки нерезидент не здійснював господарської діяльності через постійне представництво в Україні.

Суть спору була пов'язана з оподаткуванням операцій з виплати фрахту на користь нерезидента, а саме, чи підлягають оподаткуванню в Україні доходи нерезидента у вигляді провізної плати за перевезення вантажів, здійснене за межами України, та чи застосовуються до таких виплат положення міжнародної угоди про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, чи можуть ці доходи вважатися такими, що мають джерело походження з України, і чи мав платник податків, як податковий агент, утримувати податок із цих виплат.

Верховний Суд визнав, що доходи нерезидента у вигляді фрахту, отримані за перевезення вантажів лише територією іншої держави, не підлягають оподаткуванню в Україні, оскільки не мають джерела походження з України та не пов'язані з господарською діяльністю нерезидента через постійне представництво в Україні.

Застосування концепції бенефіціарного власника до будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті, зокрема, до фрахту, не відповідає положенням податкового законодавства. Резиденти-платники податку, які сплачують на користь нерезидентів доходи у вигляді фрахту, зобов'язані утримувати з таких доходів податок за ставкою 6 %. Така ставка не визначається як «понижена» до ставки 15 % і застосовується безумовно до будь-яких операцій з виплати фрахту на користь нерезидента.



Звільнення, визначені міжнародним договором, надаються до будь-яких платежів, що здійснюються на користь посередника в контексті інтерпретації термінів «прибуток» або «дохід». Коли виплата фрахту здійснюється на користь особи, яка є перевізником, то така виплата за своєю сутністю є доходом. Для експедитора отримана сума фрахту може відповідати або не відповідати ознакам доходу, що буде залежати від обставин укладання та виконання окремого договору (зокрема, того, чи здійснює експедитор перевезення чи лише організацію перевезення), а також від застосовуваного права. Законодавство іншої держави може встановлювати інші, ніж законодавство України, правила визначення того, чи належить плата експедитора, до його прибутку (доходу).

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 12 лютого 2020 року у справі № 160/1061/19 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87602425>.

3.2.3. Про умови визнання нерезидента бенефіціарним отримувачем доходу

Виплачуючи дохід нерезиденту Великобританії у вигляді сплати процентів за користування кредитними коштами на підставі кредитних договорів, український банк застосовував встановлені міжнародним договором пільги. Так само платник вчинив щодо виплат нерезиденту за розміщення статті в іноземному виданні.

Контрольний орган уважав, що нерезидент, який отримав проценти за кредитними договорами, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу, а виконує функцію посередника, перераховуючи проценти власникам облігацій. Тому платник був зобов'язаний утримати податок за ставкою 15 % відповідно до пунктів 160.1, 160.2 статті 160 Податкового кодексу України. Виплата нерезиденту за розміщення статті в іноземному виданні є оплатою за рекламні послуги, що підлягають оподаткуванню за ставкою 20 % відповідно до пункту 160.7 статті 160 Податкового кодексу України, незалежно від місця надання послуг.

Платник стверджував, що нерезидент є бенефіціарним отримувачем процентів за кредитними договорами, що підтверджується сертифікатами резидентності та умовами договорів. Отже, було застосовано пільгу (0 % ставка) відповідно до Конвенції між Україною та Великобританією про уникнення подвійного оподаткування. Виплата за розміщення статті не є оплатою за рекламні послуги, а стаття була опублікована за межами України, тому дохід нерезидента не має джерела походження з України і не підлягає оподаткуванню.

Ключовим питанням у справі було визначення, чи є нерезидент бенефіціарним отримувачем процентів за кредитними договорами для застосування пільгової ставки оподаткування відповідно до міжнародної угоди, а також чи підлягає оподаткуванню виплата за розміщення статті в іноземному виданні як дохід із джерелом походження з України.



Верховний Суд указав, що закріплені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані, коли нерезидент виконує функцію утримувача коштів (номінального власника) або є лише посередником щодо такого доходу. Якщо нерезидент виплачує суми, які повністю або частково отримані з доходів щодо виплат дивідендів, процентів, роялті третім особам за своїми договірними зобов'язаннями, то такий нерезидент не є бенефіціарним власником доходів.

Нерезидент не є бенефіціарним отримувачем доходу, оскільки проценти, отримані за кредитними договорами, перераховуються власникам облігацій, випущених для фінансування кредитів. Нерезидент виконує функцію посередника, що унеможливорює застосування пільгової ставки (0 %) за Конвенцією. Платник мав утримати податок за ставкою 15 % відповідно до пунктів 160.1, 160.2 статті 160 Податкового кодексу України.

Резидент власним коштом сплачує податок за ставкою 20 відсотків суми виплат нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, незалежно від місця надання зазначених послуг.

Розміщення статті в іноземному виданні відповідає визначенню реклами за Законом України «Про рекламу», оскільки спрямоване на формування інтересу до діяльності платника.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 грудня 2023 року у справі № 804/3765/16 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115453856>.

3.2.4. Про застосування зниженої ставки податку на доходи нерезидента

Платник-резидент здійснював виплати відсотків компанії-нерезиденту згідно з договором позики. На переконання податкового органу, застосування зниженої ставки податку на доходи нерезидента замість належних 15 % призвело до несплати податку, що стало підставою для донарахування податкового зобов'язання на суму понад 3 млн грн. Платник заперечував проти таких висновків.

Ключове питання спору стосується статусу компанії-нерезидента як бенефіціарного власника доходу, що визначає правомірність застосування пільгових ставок податку.

Верховний Суд підтвердив посередницьку роль компанії на основі її фінансової залежності, пов'язаності з іншими суб'єктами та управління з України, що унеможливорює застосування пільгових ставок і виправдовує донарахування податку за ставкою 15 %.



Суд касаційної інстанції зазначив, що основною умовою застосування податкових пільг є статус бенефіціарного (фактичного) отримувача доходу. Нерезидент, який є бенефіціарним власником доходу, має право на знижені ставки податків або звільнення від оподаткування згідно з міжнародними договорами, укладеними Україною. Для застосування вказаних пільг нерезидент має надати податковому агенту підтвердження свого статусу резидента країни, з якою Україна має міжнародну угоду, а також документ, що підтверджує бенефіціарний статус.

Пільги згідно з міжнародними податковими угодами не можна застосовувати в таких випадках:

- щодо юридичних або фізичних осіб, які є номінальними утримувачами доходу або виступають посередниками для іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу (у такому випадку положення міжнародних угод можна застосовувати лише до кінцевого бенефіціарного власника);
- якщо операція має на меті лише формальне отримання податкових вигод, а не реальне здійснення господарської діяльності.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 18 березня 2025 року у справі № 500/1744/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125933033>.

3.2.5. Про оподаткування членських внесків, сплачених нерезидентам, як інших доходів з джерелом походження з України

Контрольний орган за результатами камеральної перевірки дійшов висновку, що Фонд гарантування вкладів фізичних осіб здійснив виплату членських внесків на користь іноземних організацій (Швейцарія та Бельгія), не утримавши податок на репатріацію в розмірі 15 %.

Контрольний орган кваліфікував ці суми як інші доходи з джерелом походження з України, відповідно до підпункту «й» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України. Оскільки Фонд не надав довідки про резидентство зазначених організацій, а також документи, що підтверджують їх статус бенефіціарного власника доходу, він зобов'язаний був утримати відповідний податок.

Фонд, оскаржуючи дії податкового органу, покликався на те, що відповідні міжнародні організації не ведуть господарську діяльність в Україні, не отримують прибутку, не мають постійного представництва, а також на положення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування з Швейцарією та Бельгією.

Ключове питання спору стосується визначення того, чи кошти, виплачені на користь нерезидентів – міжнародних організацій, є доходом нерезидента з джерелом походження з України відповідно до підпункту «й» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України.

Верховний Суд визнав, що відповідно до підпунктів 141.4.1 та 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України, доходи нерезидентів з джерелом походження з України, включаючи регулярні платежі, які мають ознаки виплат економічної вигоди (зокрема, членські внески, гранти, роялті тощо), підлягають оподаткуванню у джерела виплати за ставкою 15 %, якщо інше не вказано міжнародним договором.

Кваліфікація виплати як «членського внеску» сама по собі не є підставою для звільнення від оподаткування, оскільки законодавство України не закріплює винятку для такої категорії виплат у загальному режимі податку на репатріацію. Вирішальне значення має не назва чи організаційно-правовий статус отримувача, а фактична економічна суть операції, наявність вигоди у нерезидента та документальне підтвердження права на застосування податкових пільг, визначених міжнародним договором.

Для реалізації права на застосування положень міжнародного договору, які можуть надавати переваги у вигляді звільнення або зменшення ставки оподаткування, платник податків має виконати встановлений статтею 103 Податкового кодексу України обов'язок – надати довідку про податкове резидентство нерезидента – отримувача доходу – , оформлену у встановленому порядку, та в разі потреби – підтвердження його статусу як бенефіціарного власника доходу. Відсутність таких документів унеможливорює застосування зниженої ставки або звільнення від оподаткування відповідно до міжнародного договору.

У контексті цього спору Верховний Суд також зацентрував, що контрольний орган не зобов'язаний здійснювати правову кваліфікацію виплат лише за назвою чи заявленим статусом іноземної організації. Ключовим критерієм є наявність реальної економічної вигоди, яка надається нерезиденту, а також підтвердження податкового статусу такого нерезидента. Виплати, які мають постійний, періодичний характер і не супроводжуються належним обґрунтуванням звільнення від оподаткування, мають кваліфікуватися як інші доходи, з яких утримується податок на репатріацію.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 09 липня 2025 року у справі № 640/17030/19 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/128740465>.

3.2.6. Про право платника податку на бюджетне відшкодування ПДВ за відсутності санкцій щодо засновників та кінцевих бенефіціарних власників на момент перевірки

Платник подав декларацію з ПДВ, у якій заявив про бюджетне відшкодування від'ємного значення у сумі 364 931 309 грн. За результатами камеральної перевірки податковий орган установив порушення пунктів 200.4-1 та 200.12-1 статті 200 Податкового кодексу України, покликаючись на те, що акціонери та афілійовані особи платника підпадають під санкції, введені Указом Президента України № 698/2024 від 08 жовтня 2024 року (набрав чинності 10 жовтня 2024 року). На підставі акта перевірки контрольний орган виніс податкове повідомлення-рішення про відмову у бюджетному відшкодуванні. Платник не погодився з рішенням, зазначивши, що станом на момент перевірки (21 вересня 2024 року – 09 жовтня 2024 року) санкції не були чинними, а санкціоновані особи не є засновниками чи кінцевими бенефіціарними власниками, оскільки їхня частка через трасти та компанії становить лише 23,76 %, що не дає вирішального впливу (пункт 30 частини першої статті 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»).

Ключовим питанням у спорі є, чи правомірна відмова контрольного органу у бюджетному відшкодуванні від'ємного значення ПДВ платнику податків на підставі пунктів 200.4-1 та 200.12-1 статті 200 Податкового кодексу України, якщо санкції, введені Указом Президента України, набули чинності після складання акта перевірки, а санкціоновані особи не є засновниками чи кінцевими бенефіціарними власниками платника (не здійснюють вирішального впливу через частку менше 25 %).

Верховний Суд виснував, що для застосування пункту 200.4-1 статті 200 Податкового кодексу України щодо відмови в бюджетному відшкодуванні ПДВ потрібно встановити санкції щодо самого платника, його засновників (учасників) або кінцевих бенефіціарних власників на момент проведення перевірки та прийняття податкового повідомлення-рішення. Санкції, введені після перевірки та складання акта, не можуть слугувати підставою для відмови, оскільки акт перевірки фіксує правопорушення на основі чинного законодавства на той момент (стаття 86 Податкового кодексу України), а норми не мають зворотної дії, якщо вони посилюють відповідальність. У цій справі Указ Президента України набрав чинності після складання акта, тому відмова у відшкодуванні є протиправною. Санкціоновані особи не є кінцевими бенефіціарними власниками, оскільки не здійснюють прямого чи непрямого вирішального впливу на платника (частка менше 25 %, відсутність контролю через трасти).

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 17 вересня 2025 року у справі № 160/30975/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130328949>.

3.2.7. Про застосування санкцій до засновників та кінцевих бенефіціарних власників як підстави для відмови у бюджетному відшкодуванні ПДВ

Платник заявив про бюджетне відшкодування ПДВ. За результатами камеральної перевірки йому було відмовлено у відшкодуванні на підставі пункту 200.4-1 статті 200 Податкового кодексу України. Підставою для відмови податковий орган визначив застосування Указами Президента України санкцій до окремих іноземних компаній і фізичних осіб, пов'язаних із трастами, що входять у ланцюг володіння корпоративними правами компаній, які опосередковано мають частку в статутному капіталі нерезидента (Нідерланди) – засновника платника.

Платник стверджував, що станом на момент подання декларації та проведення камеральної перевірки Указ Президента України ще не набрав чинності; санкцій безпосередньо щодо самого товариства, його засновника чи кінцевого бенефіціарного власника з часткою 76,24 % не було застосовано; частка 23,76 %, яка опосередковано належить нерезиденту (через іншого нерезидента та трасти), не досягає порогу вирішального впливу (менше 25 %), тому особи, до яких застосовані санкції (управителі трастів та фізичні особи, а також особа, яка нібито контролює нерезидента), не є кінцевими бенефіціарними власниками товариства.

Ключовим питанням у спорі є можливість бюджетного відшкодування ПДВ у разі відсутності санкцій безпосередньо щодо платника, його засновника чи кінцевого бенефіціарного власника, який має вирішальний вплив.

Верховний Суд зауважив, що норми пунктів 200.4-1 та 200.12-1 статті 200 Податкового кодексу України застосовуються лише тоді, коли санкції накладені безпосередньо на платника ПДВ, його засновників (учасників) або кінцевих бенефіціарних власників. Санкції щодо управителів трастів, які володіють міноритарною часткою (23,76 %), не є підставою для автоматичного поширення обмежень на юридичну особу.

Кінцевим бенефіціарним власником визнається особа, яка здійснює вирішальний вплив (прямий або непрямий контроль – не менше 25 %). Частка 23,76 % не досягає цього порогу, а отже, особи, до яких застосовані санкції, не є кінцевим бенефіціарним власником Товариства.

Указ Президента, згідно з яким до осіб були застосовані санкції, набрав чинності після складання акта перевірки, тому податковий орган не мав права його застосовувати. У Реєстрі заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та Державному реєстрі санкцій також відсутня інформація про застосування відповідних санкцій. Тому доводи податкового органу про можливе використання відшкодованих коштів у цілях, що суперечать національним інтересам, є припущеннями, не підтвердженими доказами.



Отже, відмова в бюджетному відшкодуванні ПДВ на підставі пункту 200.4-1 статті 200 Податкового кодексу України є протиправною в разі відсутності санкцій безпосередньо щодо платника, його засновника чи кінцевого бенефіціарного власника, який має вирішальний вплив.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 листопада 2025 року у справі № 160/31001/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131561267>.

3.2.8. Про право платника податків на застосування пониженої ставки податку на доходи нерезидентів (2 %) за Конвенцією між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр у разі виплати процентів за позикою та про потребу у всебічному дослідженні статусу бенефіціарного власника доходу

Платник, основним видом діяльності якого є складське господарство, виплачував проценти за договором позики на користь компанії-нерезидента (Республіка Кіпр), що входить до транснаціональної групи. Під час виплати процентів платник застосував понижену ставку податку в розмірі 2 % відповідно до Конвенції між Урядом України та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування, надавши довідку про резидентність нерезидента.

Податковий орган за результатами перевірки дійшов висновку, що кіпрська компанія-нерезидент не є бенефіціарним (фактичним) власником процентного доходу, а виконує транзитну (посередницьку) функцію в межах групи компаній, тому донарахував податок з доходів нерезидента за ставкою 15 % та штрафні санкції.

Ключовим питанням у спорі є визначення статусу нерезидента як бенефіціарного власника процентного доходу та межі дослідження судами економічної сутності операцій при застосуванні пониженої ставки податку за міжнародним договором.

На переконання Верховного Суду, для застосування пониженої ставки податку недостатньо формального підтвердження резидентності нерезидента та наявності договірних підстав для виплати доходу. Суди зобов'язані дослідити сукупність фактичних обставин, зокрема: характер грошових потоків, наявність чи відсутність обов'язку подальшого перерахування доходу, економічну роль нерезидента в структурі групи, його активи, персонал, ризики, а також реальну можливість самостійно визначати економічну долю отриманого доходу. Формальний підхід і ненадання оцінки фінансовій звітності, руху коштів та доводів контрольного органу щодо транзитного характеру доходу є порушенням норм процесуального права.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 06 січня 2026 року у справі № 120/6780/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/133126410>.

3.3. Оподаткування доходів у вигляді дивідендів

3.3.1. Про визначення постійного представництва іноземної компанії в Україні

Під час податкової перевірки було встановлено, що платник виплатив дивіденди своєму учаснику (компанії-нерезиденту) на загальну суму 24,8 млн грн, застосовуючи ставку 5 %. Водночас компанія провадила діяльність в Україні через представників, які підписували важливі угоди та контролювали активи компанії. Контрольний орган уважав, що ставка податку на прибуток іноземних юридичних осіб на відповідні дивіденди має становити 15 %, оскільки компанія-нерезидент здійснювала свою господарську діяльність в Україні через постійне представництво.

Ключовим спірним питанням у справі стало з'ясування того, чи може діяльність нерезидента на території України, яка має підготовчий або допоміжний характер, утворювати постійне представництво в розумінні Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування, з урахуванням того, що така діяльність не є самостійною, не охоплює суттєву частину комерційної діяльності підприємства в цілому та не спрямована на отримання прибутку.

Верховний Суд виснував, що відповідно до Податкового кодексу України постійним представництвом визнається місце, де нерезидент здійснює свою господарську діяльність через представника, який має достатній рівень автономії для укладання договорів або здійснення інших операцій від імені компанії. Якщо представники іноземної компанії укладають угоди, контролюють активи або виконують інші ключові господарські функції, це є підставою для визнання їх діяльності постійним представництвом. Для визнання діяльності постійним представництвом потрібно встановити, що така діяльність є регулярною, систематичною та має на меті отримання доходів на території держави, де представництво здійснює свою діяльність.

Якщо діяльність спільних бенефіціарів, які виконували управлінські функції та укладали важливі угоди від імені компанії-нерезидента в Україні, була достатньо тісно пов'язана з основною господарською діяльністю компанії, то такі дії фактично створюють постійне представництво на території України.

Іноземна компанія, визнана постійним представництвом на території України, зобов'язана сплачувати податки на доходи, отримані від такої діяльності, згідно зі ставкою, що відповідає загальним нормам оподаткування, а не з використанням зниженої ставки, встановленої для дивідендів, що їх виплачують нерезидентам.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 20 березня 2025 року у справі № 280/4264/21 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126136681>.



3.3.2. Про оподаткування дивідендів, отриманих фізичною особою як бенефіціаром від кіпрської компанії, за ставкою 9 % замість 18 %

Платник – бенефіціар кіпрської компанії отримав від неї доходи у вигляді дивідендів у сумі 20 178 871,00 EUR (еквівалент 601 628 160,02 грн за курсом Національного банку України). Зазначений дохід було зазначено в декларації про майновий стан і доходи як дохід, отриманий з іноземного джерела, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою 9 % (54 146 534,40 грн) та військовим збором 1,5 % (9 024 422,40 грн) відповідно до підпункту 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 Податкового кодексу України. За результатами документальної невиїзної позапланової перевірки контрольний орган дійшов висновку про порушення вимог пунктів 14.1.49 та 167.1 статей 14 і 167 Податкового кодексу України. На думку податкового органу, оскільки фізична особа не була зареєстрована як акціонер у реєстрі компанії (акції належали номінальним утримувачам – громадянам Кіпру), отриманий дохід не може вважатися дивідендами. Відповідно, такі виплати потрібно класифікувати як інші доходи, що підлягають оподаткуванню за загальною ставкою 18 % (пункт 167.1 статті 167 Податкового кодексу України).

Платник не погодився з висновками перевірки та вказав, що є фактичним (бенефіціарним) власником акцій компанії, що підтверджується актом передачі акцій, трастовими угодами та офіційною відповіддю компетентного органу Республіки Кіпр, у якій його прямо визнано бенефіціарним власником компанії; крім того, платник був позбавлений можливості надати заперечення на акт перевірки через несвоєчасне його отримання.

Ключовим питанням у цій адміністративній справі є, чи можна кваліфікувати доходи у вигляді виплат від кіпрської компанії як дивіденди, які підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою 9 % (підпункт 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 Податкового кодексу України), якщо їх отримувач є бенефіціарним (фактичним) власником акцій на підставі трастових угод з номінальними утримувачами (громадянами Кіпру) або як «інші доходи», що підлягають оподаткуванню за загальною ставкою 18 % (пункт 167.1 статті 167 Податкового кодексу України), у зв'язку з відсутністю формальної реєстрації цієї особи як акціонера в реєстрі Кіпру.

Спір стосувався тлумачення поняття «бенефіціарного власника» в контексті міжнародного оподаткування, зокрема Конвенції між Україною та Кіпром про уникнення подвійного оподаткування, а також пріоритету фактичного контролю над формальними ознаками.

Верховний Суд роз'яснив, що доходи, отримані фізичною особою як бенефіціарним (фактичним) власником корпоративних прав від нерезидента (зокрема, кіпрської компанії), підлягають кваліфікації



як дивіденди, якщо така особа має право на розпорядження відповідним доходом, а номінальні утримувачі, які діють на підставі трастових угод, виконують лише посередницькі функції без здійснення вирішального впливу на компанію.

У такому випадку, зазначені доходи оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 9 % відповідно до підпункту 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 Податкового кодексу України.

Бенефіціарним власником є фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на юридичну особу через ланцюг володіння або контролю, включно з правом на отримання дивідендів (пункт 30 частини першої статті 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»; підпункти 14.1.49 та 14.1.90 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України).

У межах цієї справи трастові угоди та акт передачі акцій підтверджують статус фізичної особи як власника 1000 акцій, а відповідь податкового департаменту Кіпру на запит Державної податкової служби України підтвердила, що фізична особа є бенефіціарним власником компанії нерезидента; номінальні утримувачі не мають права розпоряджатися активами (пункт 103.3 статті 103 Податкового кодексу України).

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 20 серпня 2025 року у справі № 160/28164/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/129676570>.

3.3.3. Про правомірність застосування пільгової ставки оподаткування дивідендів і кваліфікацію операції з купівлі облігацій

Акціонерне товариство здійснювало господарську діяльність, зокрема виплату дивідендів нерезиденту та придбання облігацій у нерезидента – резидента Французької Республіки. Податковий орган провів планову документальну виїзну перевірку, за результатами якої встановив порушення у вигляді неутримання податку з доходів нерезидента з джерелом походження з України при виплаті дивідендів та придбанні облігацій.

Податковий орган уважав, що платник порушив підпункт 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України, не утримавши податок з доходів нерезидента за ставкою 15 %.

Щодо виплати дивідендів: надані довідки про резидентність не відповідають вимогам пункту 2 статті 29 Конвенції між Україною та Французькою Республікою,



оскільки не містять інформації про суму доходу та були видані до прийняття рішення про виплату дивідендів, що унеможливило застосування пільгової ставки.

Щодо придбання облігацій: операція включає виплату накопиченого купонного доходу як доходу у вигляді процентів з джерелом походження з України, який підлягає оподаткуванню за ставкою 15 %, оскільки платник не надав довідку про резидентність із зазначенням характеру та суми доходу.

Платник податків стверджував, що діяв правомірно, застосовуючи пільгову ставку 0 % при виплаті дивідендів на підставі статті 103 Податкового кодексу України та відповідної Конвенції. Надані довідки про резидентність, видані компетентним органом Франції за формою 730_FR_ANG_SD, підтверджують статус нерезидента як податкового резидента Французької Республіки, а їхня форма не вказує на зазначення суми доходу. Час видачі довідок не впливає на їх дійсність, оскільки статус резидента підтверджується на момент виплати.

Щодо придбання облігацій: ця операція є купівлею-продажем цінних паперів, а не виплатою процентів. Накопичений купонний дохід є складовою вартості облігацій, а не доходом нерезидента в розумінні податкового законодавства, що підтверджується відповідними первинними документами.

Ключовим питанням у спорі є правильність застосування норм Конвенції між Україною та Французькою Республікою щодо оподаткування доходів нерезидента: чи є довідки про резидентність без зазначення суми доходу достатніми для застосування пільгової ставки при виплаті дивідендів, та чи вважається операція з купівлі облігацій виплатою процентів з джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню.

Верховний Суд визначив, що довідки резидентності, видані за формою 730_FR_ANG_SD, відповідають вимогам статті 103 Податкового кодексу України та статті 29 Конвенції між Україною та Французькою Республікою, оскільки форма, затверджена компетентним органом Франції, не закріплює зазначення суми доходу, а факт резидентства є визначальним для застосування пільгової ставки.

Суд касаційної інстанції встановив, що операція з купівлі облігацій є купівлею-продажем фінансового активу, а накопичений купонний дохід є складовою вартості облігацій, а не доходом у вигляді процентів, оскільки проценти виплачує емітент.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 09 жовтня 2025 року у справі № 640/2/22 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130987407>.



3.3.4. Про критерії визнання нерезидента бенефіціарним (фактичним) власником процентів для цілей застосування Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії

Платник виплачував проценти за позикою, наданою спочатку кіпрською компанією, а після відступлення права вимоги – британською компанією. Товариство застосовувало ставку податку на репатріацію 0 % відповідно до пункту 1 статті 11 Конвенції між Україною та Великобританією (проценти оподатковуються лише в державі резидентства отримувача, якщо він є бенефіціарним власником та підлягає оподаткуванню у Великобританії).

За результатами документальної позапланової перевірки контрольний орган дійшов висновку, що британський нерезидент не є бенефіціарним (фактичним) власником процентів, а лише проміжним агентом (транзитною компанією), оскільки нерезидент потім перераховував отримані від товариства проценти у вигляді дивідендів іншій британській компанії групи. У зв'язку із цим податковий орган відповідно до підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України збільшив податок на репатріацію за ставкою 15 % та штраф.

Ключовим питанням спору було те, чи є британська компанія бенефіціарним (фактичним) власником отриманих від платника процентів за позикою, чи лише проміжним (транзитним) агентом / посередником, а отже – чи правомірно було застосована ставка 0 % відповідно до статті 11 Конвенції між Україною та Великобританією замість 15 % за пунктом 141.4.2 статті 141 Податкового кодексу України.

Спір зводився до таких підпитань:

– чи достатньо того, що отримані проценти в подальшому (після оподаткування у Великобританії) виплачувалися у вигляді дивідендів материнській компанії, щоб визнати нерезидента лише «транзитною» компанією, яка не має права визначати економічну долю доходу?

– чи правильно податковий орган ототожнює виплату дивідендів акціонеру з «перерахуванням доходу третім особам» (тобто з витратами господарської діяльності) і на цій підставі заперечує статус бенефіціарного власника?

Верховний Суд виснував, що виплата дивідендів акціонеру після оподаткування у державі резидентства не є ознакою транзитного характеру процентів і не позбавляє компанію статусу бенефіціарного власника.

Дивіденди – це розподіл чистого прибутку, а не перерахування отриманого доходу третім особам.

Ототожнювати виплату дивідендів з «витратами господарської діяльності» чи «транзитом доходу» неправомірно.



Виплата дивідендів акціонеру після оподаткування – це нормальний корпоративний процес. Проценти спочатку оподатковуються у державі резидентства, лише після цього з решти прибутку можуть виплачуватись дивіденди.

Для визнання компанії «проміжним агентом/посередником» податковий орган має довести: наявність договірної або фактичної зобов'язання перераховувати отримані проценти третім особам; відсутність або мінімальність власної господарської діяльності та витрат; відсутність права самостійно визначати економічну долю доходу.

У цій справі статус бенефіціарного власника підтверджено: компанія мала реальні витрати (директор, аудит, юридичний супровід, банківські послуги); проценти фактично оподатковувались у Великобританії; бізнес-мета – централізоване казначейство групи та випуск єврооблігацій; відсутні будь-які зобов'язання перераховувати проценти третім особам.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 листопада 2025 року у справі № 280/7256/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131561253>.

3.3.5. Про момент визначення права на застосування пониженої ставки податку (5 %) при виплаті дивідендів нерезиденту за Конвенцією між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр (стаття 10)

Платник виплачував дивіденди кіпрській компанії згідно з рішенням загальних зборів учасників. Станом на момент ухвалення рішення про розподіл прибутку та виплату дивідендів, нерезидент володів 90,25 % статутного капіталу товариства та інвестував в нього понад 6,1 млн євро, що значно перевищувало мінімальні 100 000 євро.

До моменту фактичної виплати дивідендів вказана компанія-нерезидент уже вийшла зі складу учасників товариства, а частка перейшла до іншого кіпрського нерезидента. Податковий орган уважав, що станом на момент фактичної виплати отримувач дивідендів уже не відповідав жодній з умов підпункту «а» пункту 2 статті 10 Конвенції між Україною та Кіпром у редакції, що діяла до 28 листопада 2019 року (володіння не менш ніж 20 відсотками капіталу компанії або інвестиція у придбання акцій чи інших корпоративних прав компанії в еквіваленті не менше 100 000 євро), тому платник мав утримати податок за ставкою 15 % замість 5 %. За результатами перевірки донараховано податок на репатріацію в сумі 173 млн грн та штрафи – 43,2 млн грн.

Платник стверджував, що право на застосування пониженої ставки 5 % визначається станом на момент виникнення права на дивіденди (тобто на дату прийняття рішення загальними зборами про їх виплату), а не на дату фактичного перерахування коштів.



Ключовим питанням спору було, станом на який момент (нарахування / виникнення права на дивіденди чи фактичної виплати) перевіряється виконання умов статті 10 Конвенції між Україною та Кіпром для застосування ставки 5 % – володіння не менш ніж 20 відсотками капіталу або інвестиція не менше 100 000 євро.

Верховний Суд визнав, що дохід у вигляді дивідендів виникає у власника корпоративних прав на дату нарахування (визнання права на отримання дивідендів), тобто в момент прийняття рішення загальними зборами про розподіл прибутку, а не в момент фактичної виплати.

Право на застосування пониженої ставки податку (5 %) за підпунктом «а» пункту 2 статті 10 Конвенції між Україною та Кіпром (в редакції до 28 листопада 2019 року) визначається на момент виникнення права на дивіденди, а не на момент їх фактичного перерахування.

Станом на момент ухвалення рішення про виплату дивідендів нерезидент відповідав обом альтернативним умовам Конвенції: володів 90,25 % статутного капіталу та інвестував понад 6,1 млн євро. Умова щодо мінімального розміру інвестицій (не менше 100 000 євро) вважається виконаною, якщо інвестиція здійснена до моменту виникнення права на дивіденди, незалежно від того, чи зберігається частка на момент виплати.

Тому податковий орган неправомірно покликався на редакцію Конвенції після внесення змін Протоколом 2019 року (яка вимагає сукупного виконання двох умов), оскільки спірні відносини виникли у 2018 році, коли діяла стара редакція (альтернативне виконання умов).

Отже, платник правомірно застосував ставку 5 % при виплаті дивідендів у 2018 році, оскільки на момент виникнення права на дивіденди (2016 рік) нерезидент відповідав умовам статті 10 Конвенції.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 листопада 2025 року у справі № 320/3637/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131595723>.

3.3.6. Про правомірність застосування загальної ставки податку на доходи нерезидента та неможливість врахування міжнародної конвенції шляхом подання уточнюючих декларацій після податкової перевірки

Платник виплачував дивіденди на користь нерезидента (Королівство Нідерланди), застосовуючи ставку податку 0 % відповідно до Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування,



покликаючись на сертифікат податкового резидентства та лист нерезидента про статус бенефіціарного власника доходу.

Контрольний орган за результатами документальної перевірки встановив статус контрагента як проміжної холдингової компанії, яка не здійснює суттєвих функцій, не має персоналу та активів (окрім корпоративних прав), а отримані дивіденди фактично передавались на користь кінцевого бенефіціарного власника (Велика Британія). У зв'язку з цим контрольний орган дійшов висновку про відсутність у безпосереднього отримувача доходу статусу бенефіціарного власника, що унеможливорює застосування Конвенції з Нідерландами та зумовлює донарахування податку на доходи нерезидента за ставкою 15 % відповідно до підпункту 141.4.2 статті 141 Податкового кодексу України, штраф у розмірі 25 %.

Після прийняття податкового повідомлення-рішення від 28 липня 2023 року платник податків у грудні 2023 року подав уточнюючі податкові декларації, в яких застосовував ставку 5 % відповідно до Конвенції між Україною та Великою Британією (як країною резидентства бенефіціарного власника), сплативши відповідні суми податку.

Ключовими питаннями спору стали питання:

- чи мав платник податків право застосувати міжнародну конвенцію, якщо безпосередній отримувач дивідендів не є бенефіціарним власником доходу відповідно до вимог статті 103 Податкового кодексу України в редакції, чинній у 2017–2018 роках?
- чи допускається подання уточнюючих декларацій після проведення податкової перевірки та після прийняття податкового повідомлення-рішення з метою застосування іншої міжнародної конвенції у зв'язку зі змінами законодавства?
- чи є правомірним застосування штрафу у розмірі 25 %, визначеного пунктом 125-1.2 статті 125 Податкового кодексу України, за відсутності доведеного умислу платника податків?

Верховний Суд указав, що у 2017–2018 роках застосування пониженої ставки або звільнення від оподаткування за міжнародною конвенцією було можливе лише за умови, що безпосередній нерезидент-отримувач доходу є бенефіціарним (фактичним) власником доходу та резидентом відповідної договірної держави. Надалі було дозволено застосовувати країни бенефіціарного власника навіть у разі виплати доходу посереднику (такі норми не мають зворотної дії та не підлягають застосуванню до спірних правовідносин).

Подання уточнюючих декларацій після проведення перевірки та прийняття податкового повідомлення-рішення з метою застосування іншої міжнародної конвенції або нової редакції норм Податкового кодексу України не допускається, оскільки уточнюючі розрахунки



можуть подаватися лише для виправлення самостійно виявлених помилок, а не у зв'язку зі зміною правового регулювання. Прийняття контрольним органом таких декларацій має лише технічний характер і не впливає на правомірність уже прийнятого податкового повідомлення-рішення.

Водночас Верховний Суд зазначив, що застосування штрафу у розмірі 25 % відповідно до пункту 125-1.2 статті 125 Податкового кодексу України можливе лише за умови доведення контрольним органом умислу платника податків. Оскільки у цій справі умисел платника податків не було доведено, то правомірним є застосування штрафу у розмірі 10 % відповідно до пункту 125-1.1 цієї статті Податкового кодексу України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 23 грудня 2025 року у справі № 440/15330/23 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/133024361>.

3.3.7. Про відсутність постійного представництва нерезидента в Україні в разі виплати дивідендів і правомірність застосування пониженої ставки податку на репатріацію

За результатами позапланової виїзної документальної перевірки контрольний орган установив порушення вимог підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України, що полягало у заниженні податкових зобов'язань з податку на доходи нерезидента при виплаті дивідендів на користь нерезидента (Республіка Кіпр) на суму 613,1 млн грн.

Підставою для таких висновків стало здійснення нерезидентом діяльності в Україні через постійне представництво (постійне місце діяльності), у межах якого діяльність провадилась у значних обсягах та не обмежувалась функціями незалежного агента, що, на думку контрольного органу, виключало можливість застосування пільгового режиму оподаткування доходів нерезидента.

За результатами перевірки контрольний орган донарахував податок на репатріацію дивідендів, виплачених позивачем на користь нерезидента, за ставкою 15 % замість 5 %, застосованої платником відповідно до Конвенції між Україною та Кіпром про уникнення подвійного оподаткування (власність понад 20 %, інвестиції понад 100 000 євро).

Платник зазначав, що його контрагент є податковим резидентом Республіки Кіпр, володів понад 20 % частки у статутному капіталі товариства, надав належні підтвердні документи та не мав зареєстрованого постійного представництва в Україні. Діяльність уповноважених осіб за довіреністю, на переконання платника, мала допоміжний характер і не утворювала постійного представництва. Крім того, платник вказував на відсутність доведеності вини товариства у вчиненні податкового правопорушення.



Ключовим питанням спору стало питання, яким чином контрольний орган зобов'язаний довести здійснення нерезидентом підприємницької діяльності в Україні через постійне представництво.

Верховний Суд зацентрував, що постійне представництво – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність нерезидента (пункти 1–2 статті 5 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи). Таке місце не виникає, якщо діяльність має лише підготовчий або допоміжний характер (пункт 4 статті 5 Конвенції).

Діяльність представників нерезидента (за довіреністю чи іншим способом) не утворює постійного представництва, якщо: вона не є тотожною основній (статутній) діяльності нерезидента; не має систематичного, істотного та значущого характеру в загальній діяльності нерезидента; не спрямована на одержання доходу від провадження господарської діяльності в Україні; обмежується реалізацією корпоративних прав (участь у загальних зборах учасників, підписання протоколів, прийняття рішень про розподіл прибутку та виплату дивідендів). Такі дії є формою інвестиційної діяльності власника корпоративних прав і мають підготовчий та допоміжний характер.

Формальне підписання одного договору (наприклад, купівлі-продажу частки у статутному капіталі) за довіреністю саме по собі не доводить постійне представництво, якщо не доведено широких повноважень представника (самостійне визначення умов, проведення переговорів тощо), систематичності та економічної значущості таких дій.

Контрольний орган не довів систематичності, істотності дій представників, їх тотожності основній діяльності нерезидента чи функціонального зв'язку корпоративних прав з можливим постійним представництвом.

Обов'язок доказування наявності постійного представництва та зв'язку холдингу з ним покладається на контрольний орган (частина друга статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України). Висновки про постійне представництво не можуть ґрунтуватися на припущеннях чи формальних ознаках.

У разі відсутності постійного представництва правомірним є застосування пониженої ставки податку на репатріацію дивідендів (5 %) відповідно до підпункту «а» пункту 2 статті 10 Конвенції між Україною та Кіпром.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 26 січня 2026 року у справі № 120/693/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/133610157>.

Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо міжнародного оподаткування. Рішення, внесені до ЄДРСР, за період із березня 2018 року до січня 2026 року / Упоряд.: управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду; управління аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи Апарату Верховного Суду / Відпов. за вип.: 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 д-р юрид. наук А. А. Барікова. Київ, 2026. – 63 с.

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

 supreme.court.gov.ua

 fb.com/supremecourt.ua

 t.me/supremecourtua

 @supremecourt_ua

 x.com/supremecourt_ua

 so.supreme.court.gov.ua