



Верховний
Суд



АКТУАЛЬНА СУДОВА ПРАКТИКА ЩОДО ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Блажівська Наталія Євгенівна,
суддя Касаційного адміністративного суду у
складі Верховного Суду, д.ю.н.

ПРИНЦИП ВИТЯГНУТОЇ РУКИ

ПК України

39.1.1 Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу "витягнутої руки" (об'єкта оподаткування - у випадках, якщо застосування принципу "витягнутої руки" передбачено цим Кодексом або міжнародними договорами).

39.1.2 Обсяг оподаткованого прибутку (об'єкта оподаткування), отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу "витягнутої руки", якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях.

ПРИНЦИП ВИТЯГНУТОЇ РУКИ

НАСТАНОВИ ОЕСР ЩОДО ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Це міжнародний стандарт, погоджений країнами-членами ОЕСР як рекомендація до використання щодо встановлення трансфертних цін з метою оподаткування. Він викладений у статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР таким чином: «якщо між двома підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства й, відповідно, оподаткований.

МЕТОДИ ВИЗНАЧЕННЯ

ПК України

01

ПОРІВНЯЛЬНОЇ
НЕКОНТРОЛЬОВАНОЇ
ЦІНИ

02

ЦІНИ ПЕРЕПРОДАЖУ

03

“ВИТРАТИ ПЛЮС”

04

ЧИСТОГО ПРИБУТКУ

05

РОЗПОДІЛЕННЯ
ПРИБУТКУ

альтернативні



ПРІОРИТЕТНІСТЬ

Відповідність умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції, крім випадків, коли цим Кодексом визначені вимоги щодо обов'язковості застосування конкретного методу встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки" для контрольованих операцій певного виду (п.п.39.3.2.1 ПК)

якщо існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни.

якщо метод ціни перепродажу або метод "витрати плюс" та метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть застосовуватися платником податку з однаковою надійністю, застосовується метод ціни перепродажу або метод "витрати плюс".

якщо платник податків використав метод, що відповідає положенням цієї статті, встановлення контролюючим органом відповідності умов контрольованих операцій платника податків принципу "витягнутої руки" базується на тому методі трансфертного ціноутворення, який застосовується платником податків, за винятком випадків, якщо контролюючий орган обґрунтує, що метод, який застосовується платником податків, не є найбільш доцільним.

ДОЦІЛЬНІСТЬ (критерії)

доцільність обраного методу відповідно до характеру контрольованої операції, що визначається, зокрема, на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків);

наявність повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення;

ступінь зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

МЕТОД ПОРІНЯЛЬНОЇ НЕКОНТРОЛЬОВАНОЇ ЦІНИ (ПНЦ)



ПК УКРАЇНИ

порівняння ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації, отриманої з передбачених ПК джерел



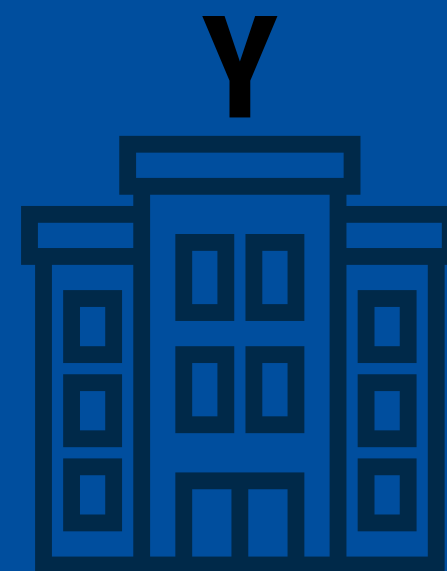
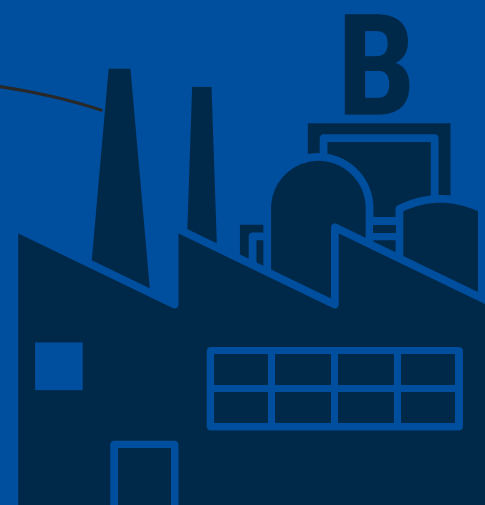
НАСТАНОВИ ОЕСР

порівнює ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час контрольованої операції, та ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час неконтрольованої операції за порівнянних обставин.



ПНЦ ПОРІВНЮЄТЬСЯ ЦІНА

ЯКА ЦІНА ДЛЯ
ОПОДАТКУВАННЯ?
(УМОВИ ПОСТАВКИ ТА
ТОВАР ІДЕНТИЧНІ)



01 | 02

СИРОВИННІ МАТЕРІАЛИ

Для контрольованих операцій з сировинними товарами встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки" здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

Для цілей цього підпункту під сировинними товарами розуміються товари, для яких непов'язані особи у якості орієнтира (еталона) для встановлення ціни неконтрольованих операцій використовують котирувальні ціни. Перелік сировинних товарів визначається Кабінетом Міністрів України (п.п. 39.3.3.4 ПК)



Перелік сировинних товарів - постанова КМУ від 9 грудня 2020 р. № 1221



Порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» - наказ МФУ від 18 січня 2022 р. №19

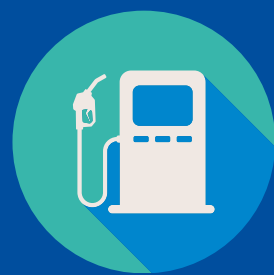
СУДОВА ПРАКТИКА

ПНЦ

СПРАВА №817/1737/17



ЦІНА



КОТРОЛЬОВАНА
ОПЕРАЦІЯ



ПОРІВНЮВАТИ

НЕ

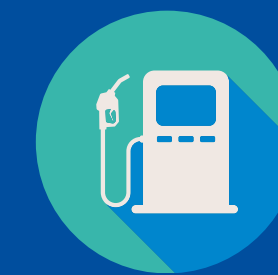
МОЖНА



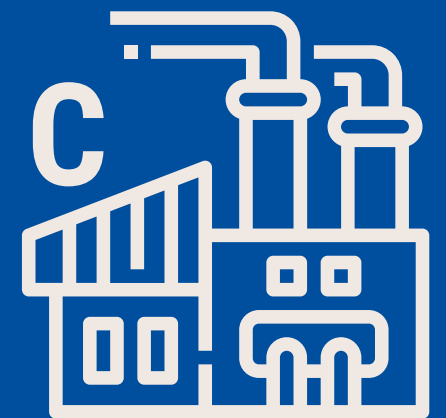
КОТРОЛЬОВАНА
ОПЕРАЦІЯ



430\$



КОТРОЛЬОВАНА
ОПЕРАЦІЯ



СУДОВА ПРАКТИКА ПРАВОВІ ВИСНОВКИ

СПРАВА №817/1737/17

Аналіз мети та принципів трансфертного ціноутворення дає підстави для висновку про те, що у розумінні положень статті 39 ПК України у редакції, чинній як з 1 січня 2015 року, так і у редакції, на час виникнення спірних відносин, зіставними операціями визнавались неконтрольовані операції сторін, які не є пов'язаними особами.

використання методу «порівняльної неконтрольованої ціни» щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від фірми «Ostchem Holding Limited» (Республіка Кіпр) є неможливим у зв'язку з відсутністю інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації, а співставлення цієї операції з операціями по реалізації нерезидентом «Ostchem Holding Limited» (Республіка Кіпр) природного газу ПАТ «Одеський припортовий завод» та ПАТ «Сумхімпром», які є пов'язаними особами, не відповідає вимогам податкового законодавства.



СУДОВА ПРАКТИКА ПРАВОВІ ВИСНОВКИ

СПРАВА №826/17841/17

Суть застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) полягає в порівнянні цін на товари у контрольованих операціях із цінами на ті самі товари в неконтрольованих операціях, з урахуванням подібності умов проведення операцій і за відсутності між товарами жодних суттєвих відмінностей. Для оподаткування враховується ціна, яка відповідає максимальному значенню ринкового діапазону рентабельності



МЕТОД ЦІНИ ПЕРЕПРОДАЖУ



ПК УКРАЇНИ

порівняння валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях.

(ЦП)



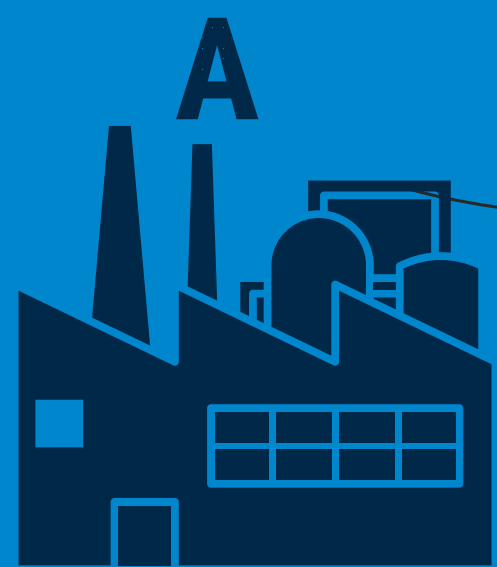
НАСТАНОВИ ОЕСР

заснований на ціні, за якою придбану в асоційованого підприємства продукцію було перепродано незалежному підприємству. Від ціни перепродажу віднімається маржа ціни перепродажу. Одержане у результаті значення після віднімання маржі ціни перепродажу та після коригування на інші витрати, пов'язані з придбаннями продукції (наприклад, митні збори), може вважатися звичайною ринковою ціною реального переходу права власності на майно між асоційованими підприємствами

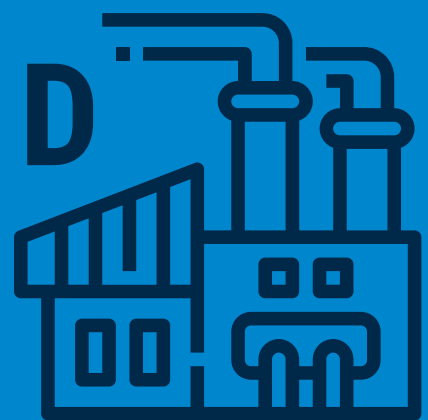
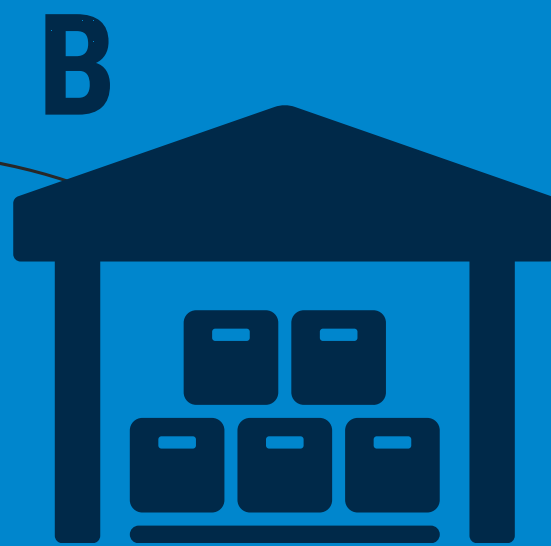
ЦП

Валова рентабельність = валовий прибуток / чистий дохід (виручка) від реалізації (без податків та зборів)

↓
ПОРІВНЮЄТЬСЯ



КОТРОЛЬОВАНА
ОПЕРАЦІЯ



СУДОВА ПРАКТИКА ПРАВОВІ ВИСНОВКИ

СПРАВА №620/1676/19

Умовою застосування методу «ціни перепродажу»
є придбання товару саме у межах контрольованої
операції з подальшим перепродажем
непов`язаній особі



МЕТОД “ВИТРАТИ ПЛЮС”



ПК УКРАЇНИ

порівняння валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях

(ВП)



НАСТАНОВИ ОЕСР

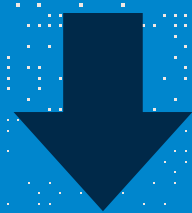
заснований на витратах, що виникають у постачальника майна (чи послуг) у контрольованій операції. До таких витрат додаються відповіді надбавки «витрати плюс» для одержання звичайного прибутку у світлі виконаних функцій (беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики) та враховуючи ринкові умови.

Одержане значення для додавання надбавки «витрати плюс» до зазначених вище витрат слід розглядати як ринкову ціну оригінальної контрольованої операції

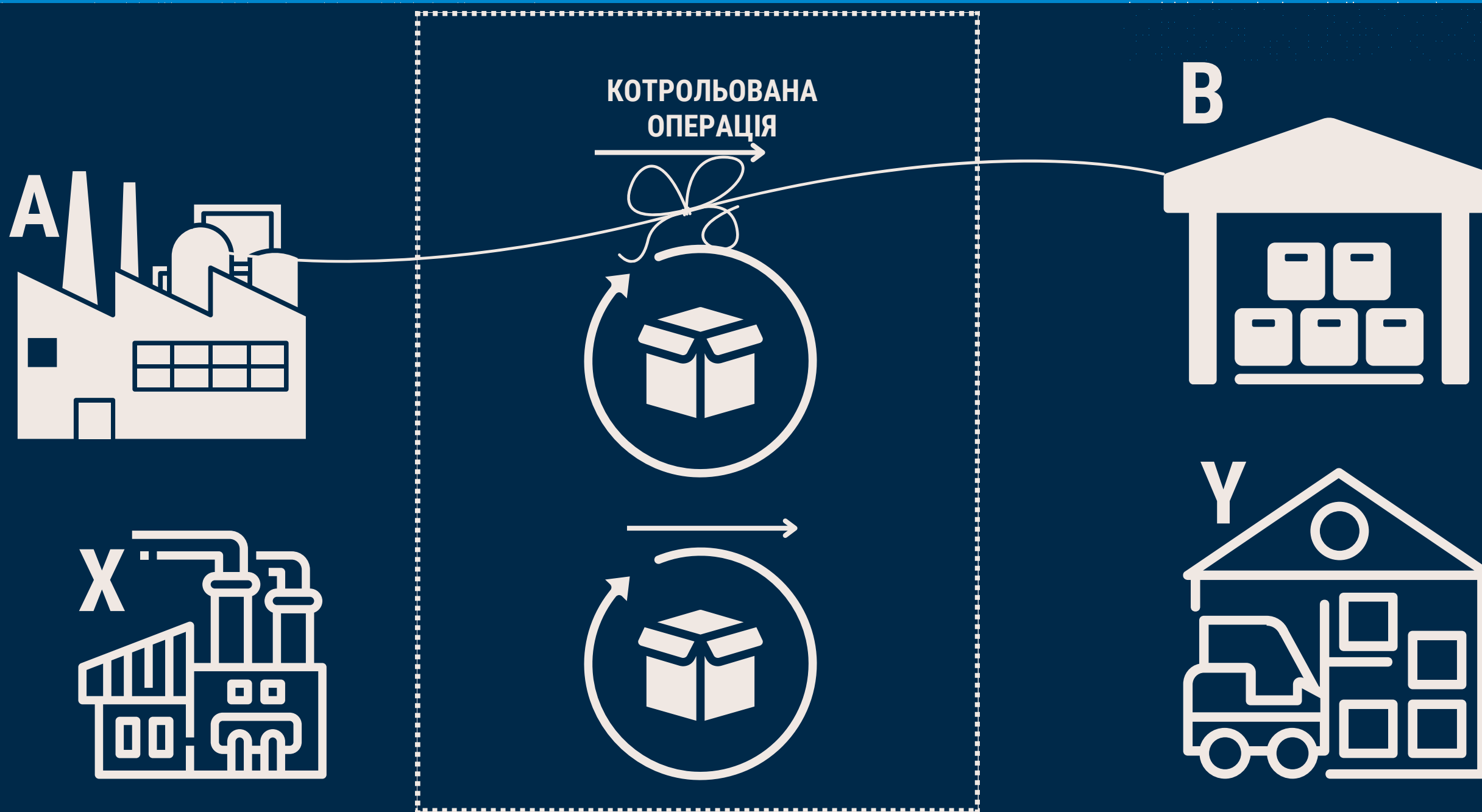


ВП

валова рентабельність собівартості = валовий
прибуток / собівартість реалізованих товарів



ПОРІВНЮЄТЬСЯ



СУДОВА ПРАКТИКА ПРАВОВІ ВИСНОВКИ

СПРАВА №620/1676/19

при застосуванні методу «витрати плюс» порівнюється валова рентабельність собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником у зіставній (неконтрольованій) операції. При цьому підпункт 39.3.5.2 підпункту 39.3.5 пункту 39.3 статті 39 ПК України передбачає, що саме метод «витрати плюс» є застосовним у разі реалізації товарів між пов'язаними особами.



СУДОВА ПРАКТИКА ПРАВОВІ ВИСНОВКИ

СПРАВА №560/2788/20

ПК України не містить положень, які б передбачали необхідність виключення контрольованих операцій з вибірки для розрахунку показника валової рентабельності собівартості у випадку їх здійснення протягом не всього звітного періоду.



МЕТОД ЧИСТОГО ПРИБУТКУ

(ЧП)



ПК УКРАЇНИ

порівняння відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).



НАСТАНОВИ ОЕСР (МЕТОД ЧИСТОЇ МАРЖІ)

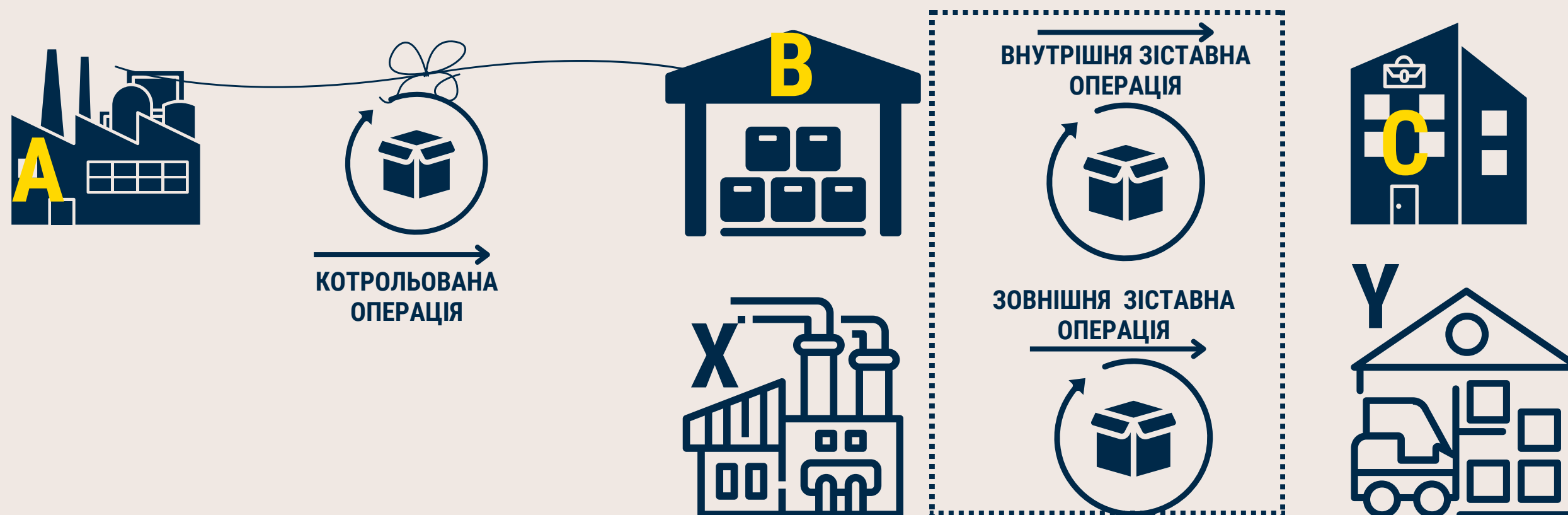
метод прибутку від операції, що оцінює чисту рентабельність продажів щодо відповідної бази (наприклад, витрати, обсяги продажу, активи), яку платник податків отримує від контрольованої операції (або операцій, які доцільно поєднати згідно з принципами розділу III)

ЧП

1. чиста рентабельність витрат = $\frac{\text{прибуток від операційної діяльності}}{\text{сума собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг)}}$;
2. рентабельність операційних витрат = $\frac{\text{валовий прибуток}}{\text{операційні витрати (адміністративні витрати, витрати на збут та інші), пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг)}}$;
3. рентабельність активів = $\frac{\text{прибуток від операційної діяльності}}{\text{поточна ринкова вартість необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності;}}$;
4. чиста рентабельність = $\frac{\text{прибуток від операційної діяльності}}{\text{чистий дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахований без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів}}$



ПОРІВНЮЄТЬСЯ



СУДОВА ПРАКТИКА ВИСНОВКИ

СПРАВА №420/19747/21

- суду апеляційної інстанції варто було дослідити й проаналізувати саме сукупність тих обставин, які слугували підставою до висновку контролюючого органу про незіставність осіб у розрізі кожного із запропонованих позивачем у вибірці суб`єктів господарювання через призму географічного розташування (місцезнаходження) ринків та їх обсягів.
- висновок апеляційного суду про недоведеність з боку відповідача обґрунтованості виключення зіставних компаній, наведених ТОВ «Олімпекс Купе Інтернейшнл» у вибірці, викладеній у документації з трансфертного ціноутворення за 2014-2015 роки, які здійснюють діяльність не у глибоководних портах та/або портах Азовського моря, є недостатньо мотивованим, й таким, що зроблений без надання оцінки усім доводам як позивача, так і відповідача у справі.



СУДОВА ПРАКТИКА ПРАВОВІ ВИСНОВКИ

СПРАВА №300/913/20

Контрольовані і неконтрольовані операції розглядаються як зіставні, якщо економічно значущі характеристики двох операцій та обставини, в яких вони здійснені, достатньо схожі для того, щоб забезпечити надійні межі досягнутого результату в ринкових умовах. Для порівняння не обов'язково, щоб дві операції були ідентичними, але жодна з відмінностей між ними не має істотно впливати на ринкову ціну або прибуток. Умови можуть бути визнані зіставними лише у разі, якщо відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операції або можуть бути усунуті шляхом коригування умов та/або результатів зіставних операцій чи контрольованих операцій.



СУДОВА ПРАКТИКА ВИСНОВКИ

СПРАВА №300/913/20

- Позивач в ході судового розгляду у всіх судових інстанціях наголошував, що під час визначення зіставності операцій підлягають врахуванню коливання споживчого попиту, в тому числі кінцевим споживачем, а не виключно оптовим придбавачем, що відбуваються під впливом певних циклічних факторів. Зокрема позивач наголошував, що відповідачем не враховано особливість діяльності ринку шпалер, а саме сезонність, та те, що фінансовий результат виробників шпалер у різні періоди звітного року залежить від попиту на шпалери та інших факторів економічної діяльності виробників шпалер, тобто не сезон виготовлення, як зазначено контролюючим органом, а саме попиту продукції та її реалізації.
- суд апеляційної інстанції вказані твердження позивача залишив поза увагою, обмежившись лише висновком про відсутність сезонного характеру господарської діяльності ТОВ «Віва Декор».
- не перевірено та неспростовано твердження позивача, що відомості щодо фінансових показників діяльності ТОВ «Віва Декор» за визначені контролюючим органом періоди здійснення контрольованих операцій (з 01 вересня 2013 року по 31 грудня 2013 року та з 01 січня 2015 року по 31 травня 2015 року) є незіставними з відомостями щодо фінансових показників потенційно зіставних компаній за 2013 та 2015 роки, відповідно, оскільки вони відображають поведження потенційно зіставних компаній в економічному середовищі, яке не є ідентичним з економічним середовищем контрольованої операції з огляду на коливання споживчого попиту.



СУДОВА ПРАКТИКА ВИСНОВКИ

постанова від 12 жовтня 2023 року у справі №826/14873/17

- Лист Комітету з питань паливно-енергетичного комплексу, ядерної політики та ядерної безпеки Верховної Ради України не може вважатися достатнім доказом стосовно підтвердження фактів здійснення чи не здійснення імпорту природного газу в Україну у відповідний період. Достовірною інформацією щодо імпорту природного газу в Україні могла б бути, зокрема, але не виключно, інформація від Державної митної служби України, уповноважені органи якої здійснюють митний контроль за переміщенням товарів через митний кордон України. Водночас у справі відсутня відповідна інформація щодо усіх суб`єктів, які здійснювали імпорт природного газу в Україну.
- в рішеннях судів попередніх інстанцій відсутній аналіз щодо наявності ринку природного газу в Україні та поставок природного газу промисловим споживачам України. Аналіз поставок природного газу промисловим споживачам України має важливе значення для формування обґрунтованих висновків у цій справі.



СУДОВА ПРАКТИКА ПРАВОВІ ВИСНОВКИ

СПРАВА №817/1737/17

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



МЕТОД РОЗПОДІЛЕННЯ ПРИБУТКУ



ПК УКРАЇНИ

виділення кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

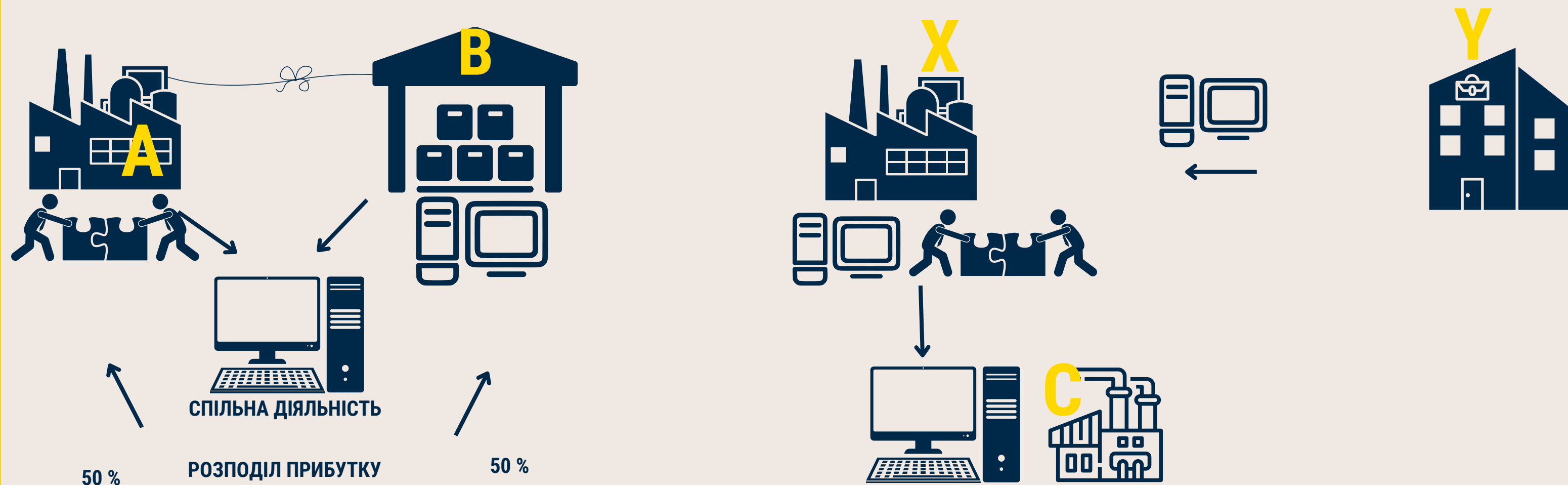
(РП)



НАСТАНОВИ ОЕСР

визначає спільний прибуток від контрольованої операції (чи від контрольованих операцій), який доцільно об'єднати згідно з принципами, наведеними у розділі III, що належить асоційованим підприємствам, і потім ділить ці прибутки між асоційованими підприємствами на економічно обґрунтованій основі, що наближає до ситуації, якби це було зроблено та відображено в угоді, укладеній за звичайних ринкових умов.

РП ВИЗНАЧЕННЯ ПРОПОРЦІЙ РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ В ВЗАЄМОПОВ'ЯЗАНИХ ОПЕРАЦІЙ, ЯКБИ ЦЮ ДІЯЛЬНІСТЬ ЗДІЙСНЮВАЛИ НЕЗАЛЕЖНІ СТОРОНИ



ДЯКУЮ!
СЛАВА УКРАЇНІ!
СЛАВА НАШИМ ЗАХИСНИКАМ!