

П'ЯТА МІЖНАРОДНА  
НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ  
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ  
В УКРАЇНІ:  
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»

**Змагальність і деякі презумпції в спорах  
щодо методології трансфертного ціноутворення**

(О.Ю. Шматко)

# Спори щодо трансфертного ціноутворення: спроба систематизації

1. Спори, які стосуються процедур податкового контролю за дотриманням платниками податку принципу «витягнутої руки» (обґрунтованість призначення перевірок, дотримання законодавчо встановлених строків перевірок і давності тощо);
2. Спори, які стосуються ідентифікації контрольованих операцій:
  - визначення контрольованої операції за суб'єктивним складом та обсягом операцій;
  - кваліфікація операцій виходячи з принципу сутності над формою;
  - виявлення операцій, які виконувались де-факто, але не оформлені документально або не відображені в обліку;
3. Спори, які стосуються концепції ділової мети;
4. Спори, які стосуються співвідношення національних правил трансфертного ціноутворення та міжнародно встановлених правил;
5. Спори, які стосуються методології трансфертного ціноутворення (вибір методу, джерела інформації та сторони, яка досліджується; визначення зіставних операцій; розрахунок діапазону цін або рентабельності).

# Специфіка спорів з методології ТЦ: формулювання норм права в термінах, тлумачення яких є значною мірою суб'єктивним

1. **Метод трансфертного ціноутворення:** використовується *найбільш доцільний метод*, при цьому використовуються такі критерії:

- *доцільність* обраного методу відповідно до характеру контрольованої операції;
- наявність *повної та достовірної інформації*, необхідної для застосування методу;
- ступінь *зіставності* між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи *надійність коригувань зіставності*, якщо такі застосовуються;

2. **Показник рентабельності:** ПКУ наводить *невиключний перелік з 7 показників*. Конкретний показник обирається з урахуванням *невиключного переліку факторів*:

- вид діяльності сторони та розподіл функцій, ризиків, активів сторін;
- економічна обґрунтованість обраного показника та його незалежність від доходів та/або витрат, визнаних в контрольованих операціях;

3. **Вибір сторони, що досліджується:** обирається сторона, для якої:

- застосування методу є *найбільш обґрунтованим*;
- для якої можна знайти *найбільш зіставні* операції та/або особи;
- щодо якої є *найбільш повна* та документально підтверджена інформація про фінансові показники;
- яка виконує *найменш складні функції* та приймає *найменші* економічні ризики.

Практична проблема правозастосування при розгляді судових спорів щодо методології трансфертного ціноутворення полягає в тому, що незважаючи на положення ч.2 ст.77 КАС, з огляду на значну кількість вирішальних факторів, кожний з яких може мати суб'єктивну оцінку, стадія з'ясування обставин справи та дослідження доказів є неймовірно змагальною з технічної точки зору.

# Важливі правила при вирішенні спорів щодо методології трансфертного ціноутворення

1. Імперативні правила щодо застосування тих чи інших методів та джерел інформації по відношенню до певних операцій (товари, що мають біржове котирування – до 23.05.2020, сировинні товари – з 1.01.2023).
2. Пріоритет методу порівняльної неконтрольованої ціни *в разі можливості* його застосування.
3. Пріоритет методу ціни перепродажу та методу «витрати плюс» *в разі можливості їх застосування з однаковою надійністю* порівняно із методами чистого прибутку або розподілення прибутку.
4. Презумпція обґрунтованості використаних платником джерел інформації.
5. Презумпція обґрунтованості використаного платником методу.

# Презумпція обґрунтованості використаних платником джерел інформації

## П.39.5.3.2 ст.39 ПКУ:

«Якщо платник податків з метою встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, використав джерела інформації, передбачені підпунктом 39.5.3.1 підпункту 39.5.3 цього пункту, контролюючий орган використовує ті саме джерела інформації, якщо не доведено, що інші джерела інформації дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій».

# Презумпція обґрунтованості використаного платником методу

## Абзац дев'ятий п.39.3.2.2 ст.39 ПКУ:

«Якщо платник податків використав метод, що відповідає положенням цієї статті, встановлення контролюючим органом відповідності умов контрольованої операції платника податку принципу «витагнутої 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».

## П.39.5.2.11 ст.39 ПКУ:

«Якщо платник податків використав найбільш доцільний метод встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» згідно з критеріями, передбаченими пунктом 39.3 цієї статті, такий метод використовується під час перевірки контролюючим органом.

Якщо контролюючим органом доведено, що застосований платником податків метод (комбінація методів) не дає змоги найбільш обґрунтовано встановити відповідність умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», він має право застосувати інші методи (комбінації методів) для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки».

# Важливі правила при вирішенні спорів щодо методології трансфертного ціноутворення

1. Імперативні правила щодо застосування тих чи інших методів та джерел інформації по відношенню до певних операцій (товари, що мають біржове котирування – до 23.05.2020, сировинні товари – з 1.01.2023).
2. Пріоритет методу порівняльної неконтрольованої ціни *в разі можливості* його застосування.
3. Пріоритет методу ціни перепродажу та методу «витрати плюс» *в разі можливості їх застосування з однаковою надійністю* порівняно із методами чистого прибутку або розподілення прибутку.
4. Презумпція обґрунтованості використаних платником джерел інформації.
5. Презумпція обґрунтованості використаного платником методу.

# Пріоритет vs презумпція: відповідність між змінами законодавства і позиціями ВСУ (1)

## Постанова ВС від 24.02.2020 у справі № 804/5360/17 (ТОВ «Аджалік Трейд», застосування правил трансфертного ціноутворення за 2013 рік):

«...Згідно з підпунктом 39.5.3.1 під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням центральний орган виконавчої влади... використовує офіційно визнані джерела інформації про ринкові ціни, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України...

...Встановлений законом пріоритет офіційних джерел інформації для визначення порівняльної неконтрольованої ціни означає не тільки право платника податку застосовувати додаткові джерела інформації при відсутності або недостатності офіційних джерел, але й його обов'язок довести наявність підстав для застосування інших, ніж офіційні джерела інформації. Правомірність вибору платником джерела інформації презюмується лише у разі коли платник використав джерела інформації, встановлені підпунктом 39.5.3.1...

...Відсутність в офіційно визначених джерелах інформації про операції з аналогічними що і контрольовані операції умовами поставки не створює безумовну підставу для застосування додаткових джерел. На користь такого висновку свідчить передбачена нормою підпункту 39.2.2.3 ПК можливість коригування умов (результатів) зіставних та контрольованих операцій. Тільки в разі якщо коригування не призведе до усунення відмінностей, що мають істотний вплив на результати операцій і вочевидь виключають їх зіставність, може бути використана інформація про ринкові ціни, передбачена підпунктом 39.5.3.2 ПК...»

# Пріоритет vs презумпція: відповідність між змінами законодавства і позиціями ВСУ (2)

## Постанова ВС від 22.09.2021 у справі № 460/1277/19 (ТОВ «Традекс», застосування правил трансфертного ціноутворення за 2015 рік):

«...У зв'язку із вилученням з 01.01.2015 із ПК України норми, що зобов'язувала Кабінет Міністрів України затверджувати будь-які переліки джерел інформації, фактично з цієї дати офіційно визначені джерела інформації про ринкові ціни на законодавчому рівні відсутні, що підтверджено у листі ДФС України від 19.04.2016 № 8806/6/99-99-19-02-02-15...

...Відповідно до підпункту 39.5.3.2 пункту 39.5 статті 39 ПК України (в редакції, що діяла протягом 2015 року), якщо платник з метою встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» за методами, визначеними пунктом 39 цієї статті, використав джерела інформації, передбачені підпунктом 39.5.3.1 підпункту 39.5.3 цього пункту, контролюючий орган використовує ті самі джерела інформації, якщо не доведено, що інші джерела інформації дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій...

...Дослідивши належним чином акт перевірки суди встановили, що він не містить жодного доказу відносно того, що обрані відповідачем джерела інформації дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій ніж джерела інформації, що були обрані позивачем...»

# Презумпція обґрунтованості використаного платником методу в позиціях Верховного Суду

## Постанова ВС від 17.06.2021 у справі № 640/4595/19 (ТОВ «ТТБК»):

«...Природа операцій, в яких застосовується метод «витрати плюс» полягає в тому, що контрольованими операціями є операції з продажу товарів, робіт чи послуг. Відтак, визначення рентабельності здійснюється шляхом співвіднесення валового прибутку до собівартості поставлених товарів (робіт, послуг). При цьому, собівартість поставлених товарів (робіт, послуг) є показником, що не перебуває в залежності від ціни товарів (робіт, послуг), визначених в контрольованій операції...

...суд першої інстанції наведеному належної оцінки не надав та не перевіряв обґрунтованість застосування методу «витрати плюс» для визначення цін у контрольованих операцій у спірних правовідносинах...

...суд апеляційної інстанції, погоджуючись із позицією Відповідача, що метод «витрати плюс» не є найбільш доцільним, обмежився зазначенням неможливості використання такого методу у випадку реалізації непов'язаним особам послуг, що були закуплені у пов'язаних осіб, при цьому в підтвердження такого висновку послався на положення пункту 2.102 Настанов ОЕСР...

...вибір методу... залежить від комплексу обставин, які слід прийняти до уваги, і не залежить лише від типу операції, яка здійснюється платником податків...

...судами попередніх інстанцій в межах цієї справи не перевірено чи відхиляючи можливість застосування позивачем методу «витрати плюс», відповідач (до переходу на метод «чистого прибутку») визначав стороною для дослідження нерезидента (продавця)»

# Рекомендований порядок застосування норм при розгляді справ щодо методології трансфертного ціноутворення

1. Перевірка обґрунтованості визначення джерел інформації з огляду на імперативне правило, пріоритет або презумпцію. Визначення того, чи доведено контролюючим органом обрання іншого джерела інформації.
2. Перевірка обґрунтованості визначення методу з огляду на імперативне правило, пріоритет або презумпцію. Визначення того, чи доведено контролюючим органом обрання іншого методу.
3. Перевірка обґрунтованості застосування методологічних елементів певного методу (сторони, що досліджується, показника рентабельності, зіставних операцій або підприємств тощо).

П'ЯТА МІЖНАРОДНА  
НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ  
**«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ  
В УКРАЇНІ:  
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»**

**Дякую за увагу!**