

**М. О. Ларіонов**аспірант кафедри фінансового права  
та фіскального адміністрування  
Національної академії внутрішніх справ

## ТЕНДЕНЦІЇ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ В СПОРАХ ЩОДО ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

*У статті аналізується судова практика в податкових спорах з питань трансфертного ціноутворення. Здійснено класифікацію спорів залежно від предмета спору на категорії та підкатегорії. Проаналізовано суперечливі позиції судів з питань трансфертного ціноутворення.*

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, принцип «витагнутої руки», судова практика.

**Постановка проблеми.** Законодавство з питань трансфертного ціноутворення існує в Україні порівняно недовго з вересня 2013 року. Лише нещодавно фіскальні органи почали активно та ефективно здійснювати податковий контроль за трансфертним ціноутворенням, що має наслідком виникнення нової категорії податкових спорів – спорів з питань трансфертного ціноутворення. Судова практика в спорах з питань трансфертного ціноутворення наразі є незначною, оскільки перебуває в процесі становлення. Водночас судами вже постановлено достатню кількість рішень, що дозволяє зробити перші висновки про тенденції правозастосування з питань трансфертного ціноутворення в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням фінансово-правового регулювання трансфертного ціноутворення приділяли увагу такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Н.Х. Вафіна, А.В. Гарбінська-Руденко, Р.В. Джоха, Д. де Кароліз, М. Маркхема, М.О. Мішин, К.А. Непесов, П.А. Селезень, Л.В. Товкун, Дж. Озборн тощо. Водночас актуальні тенденції судової практики в спорах з питань трансфертного ціноутворення поки не знайшли належного аналізу у вітчизняній науці.

**Мета статті** – проаналізувати існуючі судові рішення в спорах платників податків з фіскальними органами з питань трансфертного ціноутворення, здійснити класифікацію спорів з питань трансфертного ціноутворення.

**Виклад основного матеріалу.** Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні існує з середини 2013 року. Після кількох редакцій статті 39 Податкового кодексу України трансфертне ціноутворення, тобто ціноутворення у так званих контрольованих операціях, жорстко регулюється і контролюється на відповідність принципу «витагнутої руки». Так, платники податків, які здійснюють контрольовані операції, зобов'язані щорічно подавати в контролюючі органи звіти про контрольовані операції, готувати та подавати на запити контролюючих органів документацію з трансфертного ціноутворення. Контролюючі органи, своєю чергою, уповноважені здійснювати моніторинг відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» та проводити перевірки дотримання платниками податків принципу «витагнутої руки» [1].

З огляду на те, що профільне законодавство існує в Україні менше 5 років, а також зважаючи на складність здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, судова практика в спорах з питань трансфертного ціноутворення поки незначна та перебуває у процесі становлення. Аналіз судових рішень в спорах, що стосуються питань трансфертного ціноутворення, дозволяє виділити дві основні категорії спорів:

1) спори з формальних (технічних) питань, а саме оскарження платниками податків штрафів за неподання чи несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції

чи документації з трансфертного ціноутворення, за невключення певної операції до звіту про контрольовані операції;

2) спори по суті, тобто оскарження платниками податків донарахувань податкових зобов'язань за результатами встановленої податковим органом невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Основний обсяг судової практики наразі становлять саме спори з формальних питань, які також можна структурувати на певні підкатегорії. І якщо в деяких підкатегоріях судова практика сформулась і є цілком однозначною, то в інших вона порушує більше питань, аніж може дати відповідей.

Перша підкатегорія формальних спорів з питань трансфертного ціноутворення стосується визнання контрольованими операцій, вчинених за участі комісіонерів. Згідно з положеннями статті 39 Податкового кодексу України зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів визнаються контрольованими [1]. Проте виникає питання, як бути в ситуації, коли на перший погляд контрольована операція, до прикладу, між українським суб'єктом господарювання та пов'язаною особою-нерезидентом, здійснюється за участі комісіонера-резидента? У розглядуваній ситуації формальні господарські відносини існують між такими особами:

1) між українським суб'єктом господарювання та комісіонером (на підставі договору комісії);

2) між комісіонером та пов'язаною особою-нерезидентом українського суб'єкта господарювання (на підставі відповідного правочину).

Тобто безпосередніх господарських відносин між українським суб'єктом господарювання та пов'язаною особою-нерезидентом і, як наслідок, контрольованої операції формально немає. Водночас за договором комісії комісіонер вчиняє правочини від свого імені, але за дорученням та за рахунок комітента, тобто є фактично лише номінальною стороною правочину.

Розглядаючи подібний спір щодо продажу товару через комісіонера у справі № 816/1528/16 Харківський апеляційний адміністративний суд в Ухвалі від

01.02.2017 року зазначив, що договір комісії не є правочином, за яким комісіонер може придбати товари у комітента. Тому, якщо комітент відповідно до договору комісії передає комісіонеру товари для подальшого продажу, то право власності на ці товари від комітента до комісіонера не переходить [2]. Таким чином, суд визнав, що операція з продажу товару через комісіонера є контрольованою.

Існує й абсолютно протилежна судова практика щодо тлумачення ролі комісіонера в контрольованій операції. Так, в постанові від 20.03.2017 року у справі № 813/3451/16 Львівський апеляційний адміністративний суд, займаючи сторону податкового органу, відзначив, що під час здійснення операцій з експорту ТОВ «Х» діяло від свого імені, виступало як самостійна сторона, хоч і діяло в інтересах позивача, який не є стороною у контрактах з нерезидентом. Водночас доданими до матеріалів справи видатковими накладними, звітами комісіонера, актами надання послуг, виписками по рахунках позивача підтверджено, що зміни в структурі активів та зобов'язань позивача виникли винятково внаслідок вчинення господарських операцій з ТОВ «Х» на підставі договору комісії [3].

З огляду на один з ключових принципів податкового контролю трансфертного ціноутворення, а саме превалювання сутності господарської операції над її формою, слушною вбачається позиція, згідно з якою участь в операції комісіонера не змінює сутності операції. Згадана вище в якості прикладу операція між українським суб'єктом господарювання та пов'язаною особою-нерезидентом, попри участь в ній на певному етапі комісіонера, ілюструє господарські взаємовідносини між українським суб'єктом господарювання та пов'язаною особою-нерезидентом, а тому така операція, на нашу думку, повинна вважатись контрольованою.

Іншу підкатегорію формальних спорів з питань трансфертного ціноутворення становлять спори, що стосуються визнання контрольованими операцій, здійснених українськими суб'єктами господарювання з контрагентами, зареєстрованими в так званих низькоподаткових юрисдикціях. До переліку низькоподаткових

юрисдикцій, який затверджується Кабінетом Міністрів України, належать такі органи влади:

1) держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, або які надають суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування, або в яких особливості розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють суб'єктам господарювання не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок) або сплачувати його за ставкою, що на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні;

2) держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;

3) держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику [1].

Актуальна редакція Податкового кодексу України містить положення, відповідно до якого операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включеній до переліку низькоподаткових юрисдикцій, визнаються контрольованими з 1 січня звітного року, наступного за календарним роком, у якому держави (території) було включено до такого переліку [1]. Така норма з'явилась лише нещодавно. Вона покликана запобігти проблемним ситуаціям, з якими стикались платники податків раніше через численні зміни переліку, які вносились посеред звітного року. Особливо яскраво зазначена проблема проявилася протягом 2015 року, коли протягом звітного року діяло відразу три редакції переліку низькоподаткових юрисдикцій:

1) перелік, який діяв з 01.01.2015 року по 14.05.2015 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 року № 1042-р «Про затвердження переліку держав (територій), в яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше процентних пунктів нижчі, ніж в Україні» [4];

2) перелік, який діяв з 14.05.2015 року по 16.09.2015 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від

14.05.2015 року № 449-р «Про затвердження переліку держав (територій), що відповідають критеріям, встановленим п.п. 39.2.1.2, п.п. 39.2.1, п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України» [5];

3) перелік, який діяв з 16.09.2015 року по 27.12.2017 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 року № 977-р «Про затвердження переліку держав (територій), що відповідають критеріям, встановленим п.п. 39.2.1.2, п.п. 39.2.1, п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України» [6].

Залежно від редакції переліку операції з контрагентами з деяких держав, до прикладу Об'єднаних Арабських Еміратів та Швейцарії, протягом 2015 року то потрапляли під контроль, то виключалися з-під нього. Тому виникало практичне питання, чи вважаються контрольованими операції з контрагентами, зареєстрованими в державах, які протягом звітного періоду були виключені з переліку низькоподаткових юрисдикцій і на момент подання звіту про контрольовані операції в ньому були відсутні, а також чи існує у платників податків обов'язок звітувати про такі операції?

Відповідь на поставлене запитання, здавалося, дав Вищий адміністративний суд України у своїй ухвалі від 03.07.2017 року у справі К/800/4531/17, в якій на прикладі суб'єкта господарювання, зареєстрованого в Об'єднаних Арабських Еміратах, звернув увагу на такі моменти:

1) Об'єднані Арабські Емірати в 2015 році, а саме в період з 01.01.2015 року по 16.09.2015 року, входили до переліку низькоподаткових юрисдикцій. Таким чином, операції платника податків з контрагентом, зареєстрованим в Об'єднаних Арабських Еміратах, визнаються контрольованими в період з 01.01.2015 року по 16.09.2015 року;

2) для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік 2015 рік;

3) виключення Об'єднаних Арабських Еміратів з переліку низькоподаткових юрисдикцій після здійснення платником податків протягом певного періоду в 2015 році контрольованих операцій не є підставою для звільнення від обов'язку подати звіт про контрольовані операції за 2015 рік, оскільки такий обов'язок

виник у платника податків через здійснення протягом 2015 року контрольованих операцій, які не перестають такими вважатися через виключення Об'єднаних Арабських Еміратів з переліку низькоподаткових юрисдикцій;

4) платник податків був зобов'язаний подати звіт про контрольовані операції за звітний період 2015 року і включити до нього контрольовані операції з контрагентом, зареєстрованим в Об'єднаних Арабських Еміратах, здійснені в період з 01.01.2015 року по 16.09.2015 року [7].

Проте зазначена аргументована позиція Вищого адміністративного суду не отримала загальної підтримки в судах нижчих інстанцій. Так, в ухвалі від 10.10.2017 року у справі № 810/868/17 Київський апеляційний адміністративний суд на прикладі суб'єкта господарювання, зареєстрованого у Швейцарії, прийшов до протилежних висновків, зазначивши таке:

1) обов'язок подавати в податкові органи звіти про контрольовані операції виникає тільки у платників податків, які здійснювали контрольовані операції протягом звітнього періоду;

2) для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом для зазначених операцій є календарний рік – 2015 рік;

3) протягом 2015 року Швейцарська Конфедерація була як включена, так і відсутня в переліку низькоподаткових юрисдикцій;

4) протягом 2015 року відбулися зміни в законодавстві, що регулюють спірні правовідносини, через це відсутні підстави для відповідальності за неподання звіту про контрольовані операції за 2015 рік, оскільки господарські операції пройшли в звітному періоді, коли Швейцарська Конфедерація була виключена з Переліку низькоподаткових юрисдикцій;

5) зміни в законодавстві, що регулюють спірні правовідносини, які відбулися протягом звітнього 2015 року в частині обов'язкових критеріїв віднесення операцій до контрольованих, не можуть покладати на платника податків відповідальність за неподання звіту [8].

Таким чином, стосовно категорії спорів, що нами розглядається, також немає одностайної позиції щодо обов'язку звітувати

про операції, здійснені з суб'єктом господарювання, зареєстрованим в державі, яка була виключена з переліку низькоподаткових юрисдикцій протягом звітнього року. На наше переконання, обґрунтованою є позиція, згідно з якою виключення держави реєстрації контрагента з переліку низькоподаткових юрисдикцій після здійснення операцій з ним ніяк не нівелює контрольованість таких операцій. Так, податковому контролю підлягають всі контрольовані операції, вчинені платником податків протягом звітнього року. Якщо держава реєстрації контрагента платника податків станом на дату вчинення господарської операції була включена до переліку низькоподаткових юрисдикцій, то платником податків здійснено контрольовану операцію (за умови виконання інших критеріїв, зокрема вартісних). Контрольованість операції визначається за критеріями, чинними на момент її вчинення, а не на момент подачі звіту про контрольовані операції, що відповідає загальним принципам права, зокрема принципу правової визначеності.

Що стосується спорів трансфертного ціноутворення, то станом на 10.03.2018 року рішення прийняті по 4 спорам:

- 1) справа № 816/515/17;
- 2) справа № 826/19192/16;
- 3) справа № 804/2025/17;
- 4) справа № 815/3424/17.

Із перелічених 4 справ лише одна справа – № 826/19192/16 стосується періоду, протягом якого в Україні вже діяв основний принцип трансфертного ціноутворення принцип «втягнутої руки», який замінив собою правила щодо визначення звичайних цін. Спир, що розглядується, стосується тлумачення поняття «форвардний контракт» та правил визначення трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях з пов'язаними особами, які здійснюються на підставі форвардних контрактів. Суд першої інстанції, відмовляючи в задоволенні позову платника податків зазначив, що згідно з обов'язковими умовами форвардного контракту такі показники форвардного контракту, як вартість контракту та ціна товару повинні визначатися сторонами безпосередньо у договорі під час його укладення, а не в додаткових угодах, та повинні залишатися незмінними, однак з невідповідності критеріям поняття «форвардний контракт», впливає невідповідність дати визна-

чення трансфертної ціни [9]. Суд апеляційної інстанції, задовольняючи апеляційну скаргу платника податків, зазначив, що законодавство України не містить жодних обмежень або заборон щодо можливості внесення змін і доповнень до форвардного контракту після його укладення, у разі згоди на те сторін або досягнення ними певних домовленостей. Законодавче обмеження на зміну умов у форвардних контрактах стосується лише односторонньої зміни, а не двостороннього волевиявлення на те сторін, що відповідає суті цивільно-правових відносин [10]. Цитована позиція суду апеляційної інстанції є доволі суперечливою з таких причин:

1) чинне законодавство встановлює спеціальні правила визначення трансфертної ціни в контрольованих операціях, що здійснюються на підставі форвардного контракту;

2) чинне законодавство встановлює обов'язкові елементи форвардного контракту;

3) чинне законодавство прямо передбачає обмеження, застосовне до форвардних контрактів вартість контракту та ціна товару повинні визначатися сторонами безпосередньо у договорі під час його укладення, що не передбачає можливості внесення змін до договору додатками чи додатковими угодами;

4) зважаючи на загальні начала цивільного законодавства внесення змін до договору є можливим, однак за таких обставин договір перестає вважатись форвардним і до нього застосовуються загальні правила трансфертного ціноутворення.

**Висновки і пропозиції.** Судова практика з питань трансфертного ціноутворення є незначною та перебуває в процесі становлення. З огляду на аналіз доступних судових рішень наразі можна виділити дві основні категорії спорів з питань трансфертного ціноутворення:

1) спори з формальних (технічних) питань, які складають основний обсяг справ;

2) спори трансфертного ціноутворення. Наразі судова практика в спорах з питань трансфертного ціноутворення є неоднозначною та здебільшого суперечливою.

### Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1329730624868809>.
2. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 01.02.2017 року у справі № 816/1528/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/64506357>.
3. Постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 20.03.2017 року у справі № 813/3451/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/65500570>.
4. Про затвердження переліку держав (територій), в яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше процентних пунктів нижче, ніж в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 року № 1042-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1042-2013-%D1%80>.
5. Про затвердження переліку держав (територій), що відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.05.2015 року № 449 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/449-2015-%D1%80>.
6. Про затвердження переліку держав (територій), що відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 року № 977 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80>.
7. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 03.07.2017 року у справі № К/800/4531/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/67746983>.
8. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 10.10.2017 року у справі № 810/868/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/69589293>.
9. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 26.09.2017 року у справі № 826/19192/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/66994969>.
10. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 26.09.2017 року у справі № 826/19192/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/69227180>.

**Ларионов Н. О. Тенденции судебной практики в спорах по вопросам трансфертного ценообразования в Украине**

*В статье анализируется судебная практика в налоговых спорах по вопросам трансфертного ценообразования. Осуществлена классификация споров в зависимости от предмета спора на категории и подкатегории. Проанализированы противоречивые позиции судов по вопросам трансфертного ценообразования.*

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, контролируемые операции, принцип «вытянутой руки», судебная практика.

**Larionov M. Trends of court practice in transfer pricing disputes in Ukraine**

*The article analyzes court practice in tax disputes on transfer pricing issues. Classification of disputes into categories and subcategories depending on the subject of the dispute is made. Contradictory positions of courts on transfer pricing issues have been analyzed.*

**Key words:** transfer pricing, controlled operations, "arm's length principle", court practice.