

2. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. К.: ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
3. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. К. : Знання, 2007. 1072 с.
4. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27-35.
5. Славкова А.А. Адміністрування податків і сервіс платників: відмінності та взаємозв'язок. *Економічний форум*. 2016. № 1. С. 328-335.
6. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27-35.
7. Юридична енциклопедія : В 6 т. /голов. ред. Ю. С. Шемшученко. Т. 6 : Т – Я. 2004. 768 с.

Мішин М.О.

молодший науковий співробітник

Науково-дослідного інституту правового забезпечення

інноваційного розвитку

Національної академії правових наук України

СПЕЦІАЛЬНЕ НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ДЛЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ СИРОВИННИМИ ТОВАРАМИ

Ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1] забезпечує законодавче регулювання контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні та встановлює певні методологічні та процедурні правила такого регулювання.

Об'єктом контролю трансфертного ціноутворення є контрольовані операції, які здійснюють українські платники податків з контрагентами-нерезидентами. Визначення контрольованих операцій міститься в пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п.39.2 ст.39 ПКУ [1].

Водночас нормами пп. 39.2.1.4 пп. 39.2.1 п.39.2 ст.39 ПКУ деталізується, які саме господарські операції платників податків можуть визнаватись контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення. Зокрема, господарською операцією для цілей

трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо [1].

В подальших нормах ст. 39 ПКУ законодавець закріплює загальні підходи щодо вибору зіставних операцій або компаній, застосування методів трансфертного ціноутворення, документування процесу аналізу та подання податкової звітності.

Ці підходи є універсальними для будь яких видів контрольованих операцій незалежно від характеристики предметів господарських операцій платників податків.

Разом з цим, для певних господарських операцій правила трансферного ціноутворення в Україні містять окреме, спеціальне регулювання. Мова йде про операції із сировинними товарами.

В міжнародному середовищі найчастіше такі товари позначають як commodity, тобто товари, сировина чи напівфабрикати, що, як правило, є предметом організованої торгівлі (тобто біржових торгів).

Правове регулювання операцій з commodity не є новим для України. Ще в 2015 році правила трансферного ціноутворення оновились пп. 39.2.1.3 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, яким встановлювалось специфічні правила контролю для операцій з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезення у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування [1]. Перелік таких товарів було затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 08.09.2016 р. № 616 «Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» [2].

Але за загальною думкою всіх експертів в сфері трансфертного ціноутворення, ці правила роботи з біржовими товарами так й не запрацювали повноцінно.

Зокрема Міністерство фінансів України у листі від 13.03.2017 р. № 11020-10-10/6491 зазначає: «специфікою українського експортного ринку сировинних товарів є відсутність торгів такими товарами на міжнародних товарних біржах. У зв'язку з цим складним, а в певних випадках неможливим, є застосування біржових котирувань на товари за переліком світових бірж, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 616 від 08.09.2016 року, зокрема, використання біржових котирувань ф'ючерсних контрактів та проведення коригувань у відповідності до вимог пп. 39.2.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу. Таким чином, враховуючи обмеження українського законодавства щодо використання тільки біржових котирувань визначених бірж, проблемні питання, про які зазначено у листі Європейської Бізнес Асоціації, є актуальними як для бізнесу, так і для контролюючих органів.

Шляхами вирішення зазначеного питання є внесення відповідних змін до пп. 39.2.1.3 п. 39.2 ст. 39 Кодексу в частині відміни обмеження використання для сировинних товарів тільки біржових котирувань та надання можливості застосування котирувальних цін, виходячи насамперед із зіставності економічно значимих характеристик товарів та умов операцій» [3].

Враховуючи зазначені проблеми правозастосування, з 23.05.2020 року Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» норми пп. 39.2.1.3 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ було вилучено [4]. Разом з цим в податкове законодавство України імплементовано підхід щодо контролю за сировинними товарами, рекомендований у підпунктах 2.17 – 2.22 секції В розділу II Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [5].

Так, ст. 39 ПКУ було доповнено пп. 39.3.3.4 – 39.3.3.8 пп. 39.3.3 п.39.3 ст.39 ПКУ, які визначають спеціальні правила контролю трансфертного ціноутворення у разі здійснення контрольованих операцій з сировинними товарами.

Для цілей трансфертного ціноутворення під сировинними товарами розуміються товари, для яких непов'язані особи у якості орієнтира (еталона) для встановлення ціни неконтрольованих операцій використовують котирувальні ціни. Водночас у ст.14 ПКУ визначено поняття котирувальних цін для цілей ст.39 ПКУ [1].

Відповідний Перелік сировинних товарів затверджено постановою Кабінетом Міністрів України від 09.12.2020 р. № 1221, яка набрала чинності з 01.01.2021 р. [6].

Саме цю дату слід вважати початком повноцінного застосування правил трансфертного ціноутворення для сировинних товарів, адже без цього переліку платники та контролюючі органи формально не могли виконувати вимоги підпунктів 39.3.3.4 – 39.3.3.8 пп. 39.3.3 п.39.3 ст.39 ПКУ, адже, хоч до кінця 2020 року ще й діяв перелік товарів, що мають біржове котирування, але ПКУ вже не містив норм, які регулювали його використання.

Цілком слушним та логічним, на нашу думку, є й перенесення правил регулювання операцій із сировинними товарами з пп. 39.2 ст.39 ПКУ, який визначає загальні засади визначення операцій контрольованими, до пп. 39.3.3 п. 39.3 ст.39 ПКУ, яким саме встановлюється методологія застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни [1]. Адже відповідно до пп. 39.3.3.4 пп. 39.3.3. п.39.3 ст.39 ПКУ для контрольованих операцій з сировинними товарами пріоритетним методом встановлення відповідності їх умов принципу «вितягнутої руки» здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни [1].

Передбачено, що платник податків може використати й інші методи трансферного ціноутворення, але в такому випадку він має в документації з трансферного ціноутворення зазначити значний обсяг додаткової інформації. У разі якщо компанія не надасть такої інформації, контролюючий орган має право самостійно визначити рівень ціни контрольованої операції, що відповідає принципу «вितягнутої руки», за методом порівняльної неконтрольованої ціни [1].

Серед інших особливостей трансфертного ціноутворення для сировинних товарів можливо також зазначити:

- порівняння ціни сировинних товарів може бути проведене не тільки з ціною зіставних неконтрольованих операцій, які було фактично здійснено, але й із котирувальними цінами;

- спеціальні вимоги для зіставності, якщо порівняння ціни КО проводиться з ціною неконтрольованих операцій;

- для орієнтиру де шукати котирувальні ціни Державна податкова служба оприлюднює рекомендований перелік таких джерел на своєму офіційному вебпорталі;

- про укладення договорів із сировинними товарами платник податків має повідомити контролюючий орган, що за певних умов дозволяє здійснювати порівняння їх ціни на дату укладення такого договору.

З метою реалізації зазначених спеціальних правил 30.12.2020 р. Державна податкова служба України оприлюднила на своєму офіційному веб-порталі рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін [7]. Відповідно до пп. 39.3.3.4 пп. 39.3.3 п. 39.3 ст.39 ПКУ такий перелік оприлюднюється до початку звітного року, відтак він також застосовується для операцій, здійснених починаючи з 01 січня 2021 року [1].

Крім того, наказом Мінфіну України від 31.12.2020 р. № 840 [8] оновлено форму повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами, та порядок його заповнення, що забезпечило можливість платникам податків інформації повідомляти податковому органу щодо дати та суттєвих умов укладених договорів, предметом яких є сировинні товари.

Ще однією особливістю нормативного регулювання контрольованих операцій із сировинними товарами є надання ПКУ повноважень Мінфіну України визначати окремі порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції з сировинними товарами принципу «вितягнутої руки» [1]. Такі порядки повинні бути затверджені до 1 липня поточного року та набирають чинності не раніше ніж з 1 січня року, наступного за роком їх затвердження. Передбачається, що у разі затвердження Мінфіном таких порядків, їх застосування для певних категорій сировинних товарів буде пріоритетним над загальними правилами трансфертного ціноутворення.

Наразі ці порядки залишаються не затвердженими, але з урахуванням інформації Мінфіну України та ДПС платникам податків слід очікувати їх оприлюднення не пізніше 30 червня 2021 року.

Таким чином, слід констатувати, що національне податкове законодавство виокремлює операції з сировинними товарами як окремий об'єкт контролю за трансфертним ціноутворенням. Для контрольованих операцій з сировинними товарами передбачено спеціальне законодавче та нормативне регулювання. Зазначене спеціальне регулювання включає також унікальні для правового регулювання у сфері податків підзаконні акти у вигляді порядків, які мають затверджуватись Мінфіном України. А також передбачає оприлюднення на веб-порталі Державної податкової служби України спеціального переліку джерел інформації для отримання котирувальних цін, рекомендованого для використання під час контролю за трансфертним ціноутворенням.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462> (дата звернення 24.02.2021).

2. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.09.2016 р. № 616. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення 24.02.2021).

3. Лист Міністерства фінансів від 13.03.2017 р. № 11020-10-10/6491. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF17013.html (дата звернення 24.02.2021).

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 24.02.2021).

5. Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd->

transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm (дата звернення 24.02.2021).

6. Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.09.2016 р. № 616. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-pereliku-sirovinni-a1221> (дата звернення 24.02.2021).

7. Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist/transfertne-tsinoutvorenn/rekomendovaniy--neviklyuchniy--perelik-djerel-informatsii/446944.html> (дата звернення 24.02.2021).

8. Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 840. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-21#Text> (дата звернення 24.02.2021).

Наугольникова К.М.
молодший науковий співробітник
Науково-дослідного інституту правового
забезпечення інноваційного розвитку
Національної академії правових наук України

ЧИ ВИРІШИТЬ ЗАКОН 466 ПРОБЛЕМУ ВИЗНАЧЕННЯ ВІДПОВІДНОСТІ ЦІН НА СИРОВИННІ ТОВАРИ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»?

У минулих редакціях норм податкового законодавства для певної категорії товарів (сировинних) для аналізу цін на відповідність принципу «витягнутої руки» платник мав використовувати «офіційні джерела». Згодом у 2015 році їх було замінено переліком бірж, який затверджувався постановою Кабінету Міністрів України (*надалі – КМУ*) і відповідно до яких мали розраховуватися ціни за методом порівняльної неконтрольованої ціни (*надалі – ПНЦ*). Разом з тим, платники при підготовці документації з трансфертного ціноутворення використовували для порівняння ціни переважно внутрішні зіставні операції або переходили до 4 методу – методу чистого