

Актуальна судова практика у сфері трансфертного ціноутворення

Судова практика з трансфертного ціноутворення залишається актуальною темою для дискусій, оскільки зараз відбувається її становлення. У зв'язку з постійними змінами в законодавстві, у платників податків виникають непорозуміння з контролюючими органами, починаючи з визначення контрольованих операцій та закінчуючи економічним аналізом виявлених контрольованих операцій. Таким чином, судова практика з трансфертного ціноутворення умовно поділяється на формальні справи та справи по суті. До формальних спорів відносяться справи стосовно вчасного подання звіту про контрольовані операції, повного відображення контрольованих операцій у звіті про контрольовані операції та застосування штрафних санкцій. До справ по суті відносяться справи, в яких розглядаються питання щодо правильності визначення методу трансфертного ціноутворення, вибору зіставних операцій/компаній, розрахунку рентабельності, тобто ті справи, які стосуються донарахувань з податку на прибуток або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Основними орієнтирами під час перевірок органами ДФС України для досягнення цілей потенційних Із активів за результатами податкових перевірок зрозуміло, що податковий орган аналізує найчастіше наступні підходи, зміна яких може призвести до донарахувань або коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств:

1. Коректність застосованого методу. Цікавий випадок, коли одним і тим же актом перевірки податкова спростовує позицію платника податків, що для підтвердження дотримання принципу "витягнутої руки" у одній із контрольованих операцій має застосовуватися перший метод (порівняльної неконтрольованої ціни) та в протизагу бізнесу інспектор застосовує четвертий метод (чистого прибутку). А за наступною контрольованою операцією – навпаки, не приймає застосування четвертого методу і здійснює розрахунки на підставі першого методу. Цікаво, що в таких категоріях спорів суд аналізує, наскільки об'єктивним є підхід тієї чи іншої сторони процесу.

2. Аналіз дати здійснення операції: цей підхід критичний тим суб'єктам господарювання, які в контрольованій операції використовують форвардні контракти, де дата є критичним елементом для проведення зіставлення діапазонів цін з ринковими умовами.

3. Доцільність та обґрунтованість проведення коригувань зіставності, розрахунок показників рентабельності (аналіз формули, складових розрахунку), вибір періоду для розрахунку діапазону цін/рентабельності (декілька років чи рік в рік).

4. Аналіз коректності вибору сторони, що досліджується (так званої, тестованої сторони) у випадку застосування четвертого методу (чистого прибутку).

5. Об'єктивність та правильність застосування джерел інформації для цілей першого методу (порівняльної неконтрольованої ціни): більшість таких спорів стосуються періоду 2013-2015 рр. Зрозуміло, що оскільки для перевірки з трансфертного ціноутворення строк позовної давності становить 2555 днів (тобто, сім років), застосування джерел інформації все ще залишається актуальним питанням.

6. Якість наданого платником податків економічного дослідження щодо пошуку та відбору зіставних юридичних осіб для цілей методу чистого прибутку.

Українська сучасна судова практика вже має приклади вирішення податкових спорів, що виводять вищезазначені норми на новий рівень коригування та вдосконалення податкового законодавства.

Судова практика по формальним справам є доволі однозначною та стосується, зокрема, прямого застосування норм податкового законодавства. Тому найбільший інтерес у платників податків, спеціалістів з трансфертного ціноутворення та податкових юристів викликають саме справи по суті.

За офіційною статистикою ДПС України, тільки у 2019 році завершено 16 перевірок, за якими донараховано податку на прибуток на суму 118 295 000 грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 48 084 100 грн [1].

Слід зауважити, що найбільшу частину усіх спорів із трансфертного ціноутворення наразі складають так звані «технічні спори», які виникають не внаслідок висновків контролюючого органу про недотримання платником принципу «витягнутої руки», а через неподання звіту, визнання операцій контрольованими чи схожих «технічних» обставин. Ці спори з'явилися найпершими, відтак позиція суду із багатьох питань вже сформувалася та є цілком однозначною. Однак нещодавня судова практика містить декілька висновків, на які платникам варто звернути увагу.

У зв'язку з тим, що податкові спори з питань трансфертного ціноутворення вже дійшли до стадії розгляду в Верховному суді, виникає особливий інтерес як буде складатися позиція судів, особливо Верховного суду щодо суперечок з трансфертного ціноутворення.

В Єдиному державному реєстрі судових рішень можна знайти понад 30 справ, які стосуються вмісту документації по трансфертному ціноутворенню і знаходяться на різних стадіях розгляду [2]. Більшість таких суперечок вирішуються на користь платника податків (приблизно 3/4 всіх суперечок). Незважаючи на позитивну загальну динаміку, статистика справ, за якими Верховний Суд вже висловив свою позицію, говорить про те, що перспектива виграти судову справу по трансфертного ціноутворення не така вже й безхмарна. Більше половини рішень, які судами двох інстанцій були прийняті на користь платника податків, в результаті переглядаються Верховним Судом на користь контролюючого органу або ж направляються на повторний розгляд.

Основні підстави для суперечок щодо документації по трансфертному ціноутворенню (так звані суперечки по суті) стосуються наступного:

- правильність вибору методу трансфертного ціноутворення, за допомогою якого аналізуються контрольовані операції;
- правильність вибору джерел інформації для знаходження порівнянних операцій (актуально для контрольованих операцій в 2013-2014 роках);
- необхідність і можливість коригування умов операцій для порівнянності;
- правомірність вибору сторони операції, щодо якої буде проводитися аналіз;
- правильність розрахунку показника рентабельності в рамках контрольованих операцій і т.д.

Аналіз іноземної судової практики дозволяє стверджувати, що обов'язковими доказами, які платник податку має подати до суду, аби збільшити свої шанси на оскарження оспорюваних податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки з питань трансфертного ціноутворення, є:

1. Письмові докази: первинні документи із усіма додатками, документація з трансфертного ціноутворення (із детальним функціональним та економічним аналізом), дані листування або надісланих запитів і відповіді на них, запити і відповіді, що надавалися під час перевірки, інші письмові докази, які стосуються контрольованих операцій, звіт про контрольовані операції, деталізовані розрахунки, витяги інформації із баз даних, що використовувалися при формуванні документації з трансфертного ціноутворення.

2. Висновки експерта та покази свідків: з огляду на специфіку даної категорії спорів висновок судового експерта, фахівця у сфері права та покази особи, відповідальної за складання документації з трансфертного ціноутворення – незамінний інструмент, аби розважливо пояснити судді економічну складову спору або специфіку застосування конкретної норми права.

При цьому щодо подання звіту у Верховного Суду склалася досить однозначна позиція з багатьох питань. Це сприяє зменшенню числа простих помилок у платників податків. Серед них ми виділили дві ситуації, щодо яких існує чітка позиція Верховного Суду:

- якщо платник податку здійснює операції з резидентом будь-якої країни, що входить до переліку низькоподаткових юрисдикцій, але при цьому не згоден з включенням цієї країни в такий список, він все одно зобов'язаний подати звіт із зазначенням таких операцій (постанова Верховного Суду від 7 травня 2020 року справи № 810/1023/17) [2];

- достатньо одного критерію з підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, щоб операція вважалася контрольованою при дотриманні всіх фінансових вимог до таких операцій [3]. Інакше кажучи, якщо платник податку здійснює операції із пов'язаною особою - нерезидентом і при цьому такий нерезидент не входить до переліку низькоподаткових країн, дана операція все одно вважатиметься контрольованою як операцію із пов'язаною особою (постанова Верховного Суду від 5 лютого 2020 року у справі № 200/5682 / 19-а) [2].

З аналізу судової практики у сфері трансфертного ціноутворення можна зробити висновок, що сутнісних судових рішень все ще не вистачає, проте вже існує змістовна судова практика з обґрунтуванням певних аспектів трансфертного ціноутворення. У сфері технічних спорів практика є більш сформованою, стабільною та численною. Однак не варто оминати нові тенденції судової практики, які з'являються у відповідь на все більш складні та об'ємні спори.

Список використаних джерел:

1. Мусієнко Н., Барановська С. Споры по ТЦО-2020: проинформированные значит вооруженные. Вісник. Офіційно про податки. 2020. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/100019084-spori-z-tsu-2020-poinformovani-oznachaye-ozbrojeni>

2. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>

3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>