

УДК 341.9

DOI 10.37749/2308-9636-2020-3(207)-3

В. П. Базов,науковий консультант Верховного Суду,
кандидат юридичних наук

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: МІЖНАРОДНО-ПРАВОВА ДОКТРИНА ТА ПРАКТИКА

У статті досліджуються актуальні питання міжнародно-правової доктрини трансфертного ціноутворення та судова практика розгляду та вирішення спорів у цій сфері правовідносин.

Ключові слова: міжнародний договір, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, судовий захист.

В умовах сьогодення важливим напрямом подальшого розвитку міжнародного права є формування сучасної міжнародно-правової доктрини трансфертного ціноутворення, важливою складовою якої є питання судового контролю оподаткування контрольованих операцій. Це, насамперед, обумовлено тим, що в умовах глобалізації торгових ринків корпоративні стратегії транснаціональних корпорацій (ТНК) орієнтовані на мінімізацію податків шляхом передачі відповідних активів у власність компаній, які зареєстровані в юрисдикціях з пільговим оподаткуванням, з побудовою відповідних корпоративних структур, що створює необхідні передумови для утворення єдиних міжнародних стандартів у сфері трансфертного ціноутворення (ТЦУ), гармонізації їх податкового регулювання, забезпечення сталості та єдності судової практики при вирішенні спорів у цій сфері правовідносин.

На актуальність судового контролю у цій сфері правовідносин вказують і висновки авторитетних міжнародних експертних організацій. Зокрема, згідно з даними дослідження Financial Secrecy Index — 2018 загальносвітовий обсяг незаконних транскордонних фінансових потоків оцінюється в діапазоні 1—1,6 трлн дол. США на рік, а розміри розміщених в офшорних юрисдикціях і податкових гаванях активів досягають 32 трлн дол.

США. За оцінками Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) втрати бюджетів країн світу від агресивного податкового планування, що ґрунтуються на розмиванні бази оподаткування і переміщенні прибутків за кордон щороку сягають 100—240 млрд дол. США або 4—10% сукупних надходжень прибутку від податку на прибуток підприємств. При цьому бюджети країн, що розвиваються, втрачають більше, ніж бюджети розвинених країн. Наприклад, Україна входить до ТОП-15 країн, що розвиваються, вражених недугою втечі капіталу в офшори та податкові гавані (від 4,5 до 9% ВВП на рік). За альтернативними підрахунками міжнародної організації Global Financial Integrity протягом 2004—2013 рр. з України до низько податкових юрисдикцій було виведено близько 116 млрд дол. США, а у 2017 р. — 8—9 млрд дол. США. А відповідні втрати бюджету від несплати податків на прибуток становлять близько 50 млрд грн. на рік. Глибоко показовим є найбільший офшорний скандал останніх років — Panama papers, фігурантами якого, як відомо, стали і українські компанії. При цьому, за 2017 р. з 1,87 млрд дол. прямих іноземних інвестицій в Україну 0,51 млрд дол. або 27% мають кіпрське походження (заданими державної служби статистики), Кіпр — офіційно визнана офшорна юрисдикція — залишається найбільшим інвестором України.

Основними причинами популярності офшорних юрисдикцій серед бізнесу є: а) пришвидшення руху капіталів, зниження різних бар'єрів для торгівлі та інвестицій; б) уникнення оподаткування всередині країни (легальне зниження податкового навантаження до 0%); в) виведення фінансових результатів корупції та фіктивного підприємництва; г) зниження ризиків і спрощення судового захисту своїх інтересів (зокрема, виведення капіталів внаслідок низького рівня захисту інвестицій та прав платників податків на національному рівні). Отже, в офшорах відповідні компанії мають можливість сплачувати мізерні податки. Зокрема, така компанія, як Google, з 2007 по 2017 рр. отримала лише від британських користувачів 11,9 млрд фунтів доходів, але сплатила лише близько 10 млн фунтів податку на прибуток, оскільки формальний продавець продуктів цієї компанії для британського ринку зареєстрований в Ірландії. Аналогічно продажі компанії Amazon через свою посередницьку фірму у Люксембурзі британським клієнтам склали 4,2 млрд фунтів, але ця компанія сплатила Британії лише 2,4 млн фунтів податків.

У цих умовах низка країн, перш за все країни ЄС, намагаються запровадити сучасну та стійку податкову систему, яка повинна забезпечити юридичну визначеність, а також сприятливі для економічного росту стимули та рівні умови для всього бізнесу, що не могло не вплинути і на Україну, яка певною мірою намагається підтримати деофшоризаційний процес. Міжнародна система оподаткування, яка раніше була спрямована на протидію подвійному оподаткуванню, зазнає суттєвих змін з метою збереження доходів та можливість їх оподаткування тими країнами, звідки походять доходи. Якщо раніше в рамках звичайної податкової конкуренції держави дотримувалися так званої «правої моделі» оподаткування, в основі якої знаходиться принцип податкової конкуренції та вільного обігу капіталів, то у нових умовах перемагає так звана «ліва модель» оподаткування — держави розпочали бо-

ротьбу з витоком коштів до офшорів. Перш за все такі багаті країни, як Великобританія, США, Німеччина, Франція, Іспанія, Італія, не бажаючи миритися зі значним зменшенням податкових надходжень, поступово впроваджують у свої правові системи інструменти боротьби з ухиленнями від оподаткування за допомогою офшорних територій та податкових гаваней. Гучні міжнародні антиофшорні ініціативи останніх років, такі як американська FATCA (Закон про оподаткування іноземних рахунків), цільові зміни ЄС до Четвертої директиви про протидію відмиванню коштів (4 AML Directive), впровадження директиви 2016/1164 щодо заходів боротьби із масштабними ухиленнями від сплати податків і схемами агресивного податкового планування, прийняття ЄС в грудні 2017 р. списку юрисдикцій, які не співпрацюють, non-cooperative в галузі оподаткування, а також План ОЕСР/G20 BEPS (План з протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутку), ознаменували собою перехід на якісно новий рівень боротьби з витоком коштів до «офшорів». 24 листопада 2016 р. у зв'язку з глобальними процесами деофшоризації ряд країн підписали Багатосторонню конвенцію (*Multilateral Instrument*) щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (англ. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*) — *MLI Конвенцію*, учасниками якої станом на кінець січня 2020 р. є 94 країни. Україна підписала зазначену Конвенцію в Лондоні 23 липня 2018 р. та ратифікували її із застереженнями і повідомленнями 28 лютого 2019 р. Для України Конвенція набула чинності з 1 грудня 2019 р. Деякі її положення, зокрема щодо податку на доходи нерезидентів, застосовуються в Україні вже з 1 січня 2020 р., інші — будуть застосовуватися з 1 червня 2020 р.

Дії України, спрямовані на приєднання до цієї Конвенції, були цілком перед-

бачуваними, оскільки якщо цього не відбулось би Україні загрозувало потрапляння до офшорного списку країн, який складає Європейський Союз. Зокрема, за офіційним повідомленням Європейської комісії у грудні 2017 р. 17 країн були внесені до «чорного» списку офшорів (list of non-cooperative tax jurisdictions), який був оновлений у березні 2018 р., серед яких Багамські Острови, Американські Віргінські Острови, Панама, Маршаллові острови, ОАЕ, Туніс, Південна Корея. Країни, що опинилися в цьому списку, втрачають доступ до відповідних фондів Європейського Союзу; проти них Євросоюзом можуть вводитися й інші санкції. Основна причина внесення держави до такого списку — створення умов для компаній, які не мають економічної сутності (economic substance) та реальної бізнес-цілі, а також відмова країни у співпраці щодо реалізації Плану ОЕСР/G20 BEPS та в обміні інформацією CRS (системи єдиного стандарту звітності).

Міжнародно-правові інструменти, що передбачені MLI Конвенцією, мають значно вплинути на сферу оподаткування в Україні. Це стосується, насамперед, збільшення прозорості правовідносин у сфері трансфертного ціноутворення. Протидія агресивним схемам податкового планування і протидія штучному виведенню прибутків у офшори має позитивно вплинути на соціально-економічний стан в державі, інвестиційну привабливість держави.

Ратифікувавши Багатосторонню MLI Конвенцію, Україна зобов'язалась імплементувати її мінімальний стандарт, який передбачає: зміни до угод (їх преамбул) про уникнення подвійного оподаткування; застосування правила основної мети; поліпшення ефективності механізму вирішення спорів. Зокрема, відтепер у преамбулах угод про уникнення подвійного оподаткування буде згадуватися про недопущення створення можливостей для повного звільнення від оподаткування або пільгового оподаткування за рахунок зловживання положеннями угод про уникнення подвійного

оподаткування, що у подальшому є важливим для тлумачення зазначених угод з урахуванням вимог Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. щодо тлумачення міжнародної угоди відповідно до її мети та цілей. При цьому, слід мати на увазі, що правила MLI Конвенції щодо зазначених угод будуть здійснюватися лише у тому випадку, якщо на його застосування погоджується інша договірна юрисдикція.

Важливо звернути увагу на Правило основної мети («Principal purpose test, PPT»), що знайшло відображення у статті 7 MLI Конвенції. Відповідно до цього правила особа не може скористуватися перевагами, передбаченими положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування, якщо отримання таких переваг було основою або однією з основних цілей укладеної такою особою угоди або будь-яких інших дій платників податків. Це правило є одним з ключових положень Конвенції, що направлене на протидію зловживанням при застосуванні міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

У рамках мінімального стандарту Україна зобов'язана також імплементувати положення цієї Конвенції, що регулює загальні засади проведення Процедури взаємного узгодження. Зокрема, якщо платник податків вважає, що договірні юрисдикції порушують правила оподаткування, встановлені угодою про уникнення подвійного оподаткування, такий платник може розпочати процедуру розгляду відповідної справи уповноваженим органом однієї з держав-учасниць угоди. Якщо одна з держав-учасниць не може вирішити питання самостійно, вона має вжити заходів щодо узгодження спірної ситуації з іншою державою. Разом з тим, для того, щоб процедура взаємного узгодження була ефективною, відповідний механізм повинен бути визначений у чинному законодавстві. Зокрема, такий механізм визначено в проекті Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних

та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві (реєстраційний № 1210 від 30 серпня 2019 р.), що був прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2020 р. і направлений на підпис Президентові України.

Також Україна погодилася застосовувати деякі опціональні положення Конвенції, зокрема: правила щодо оподаткування доходів від продажу акцій, вартість яких одержується переважно з нерухомого майна; правила щодо протидії зловживанню положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування в частині уникнення сплати податку постійними представництвами; правила щодо запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва.

Слід зазначити, що в Україні зроблено відповідні кроки у напрямку законодавчого врегулювання процедури застосування трансфертних цін, реалізація якого покликана ліквідувати шляхи відмивання коштів. Запровадження нових світових принципів оподаткування Україна здійснює у специфічних умовах, відмінних від умов, які існують в передових демократичних країнах, правові системи яких характеризуються низьким рівнем злочинності та корупції, стабільним і ефективним станом законодавства та діяльності судових систем, прозорим реєстром власності тощо. Проте, не зважаючи на негативні чинники в національній правовій системі, за результатами засідання Національної ради реформ 19 квітня 2016 р. був прийнятий Указ Президента України від 28 квітня 2016 р. № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон». У цьому ж році Україна розпочала процес підготовки до запровадження Плану ОЕСР/G20 BEPS. У подальшому були внесені відповідні зміни до податкового законодавства та з 1 січня 2017 р. стартувала імплементація Мінімального стандарту Плану дій BEPS, який передбачає 4 кроки: крок 5 — «Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями»; крок 6 — «Недопущення зловживання пільгами, що передбачені

двосторонніми угодами»; крок 13 — «Рекомендації про документації з трансфертного ціноутворення та розкритті інформації по країнах»; крок 14 — «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів». Саме приєднання України до Мінімального стандарту Плану дій BEPS стало основою для вимог з боку ОЕСР щодо підписання Україною *MLI Конвенції*. Слід зазначити, що кроки 6 та 14 зазначеного Плану стосуються саме підписання та ратифікації зазначеної *MLI Конвенції*.

Важливо звернути увагу на тому, що підвищення податкового регулювання відповідно до Плану дій BEPS вкрай важливе для забезпечення фінансової стабільності в Україні в умовах переходу до вільного руху капіталу, передбаченого Законом України «Про валюту і валютні операції». Найближчим часом Україна поступово перейме від Європейського Союзу усі нові правила оподаткування. З цією метою ще у жовтні 2018 р. Міністерством фінансів України і Національним банком України було підготовлено проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування», який покликаний підтримати фінансову стабільність в країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами. Проект Закону спрямований на втілення в Україні восьми найбільш критичних для нашої країни кроків: дія 3 — розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній; дія 4 — обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; дія 6 — запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування; дія 7 — запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва; дія 8—10 —

удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням; дія 13 — правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній. Станом на травень 2020 р. зазначений законопроект знаходиться на розгляді в комітетах Верховної Ради України (реєстраційний номер 1185 від 29 серпня 2019 р.).

Реалізація Плану дій BEPS дозволить уникнути визнання України як країни, що не співпрацює з питань оподаткування, та позбавить країну статусу держави, яка не бажає реально протидіяти агресивним транскордонним схемам уникнення податків, та не дозволить повернути Україну до «чорних списків» ФАТФ (Міжнародної організації з боротьби з фінансуванням тероризму та відмиванням злочинних капіталів), фігурантом яких вона була двічі в 2004 і 2010 рр., а також до списків ЄС та ОЕСР. Це, у свою чергу, розширить можливості для ведення українським бізнесом повноцінної діяльності на зовнішніх ринках, уникаючи упередженого ставлення з боку іноземних контрагентів, банків та інвесторів. Найближчим часом безумовно регулятивне поле буде змінюватись у напрямку підвищення прозорості, транспарентності. Робота за міжнародними стандартами прозорості зробить український бізнес рівноправним гравцем на міжнародних ринках, що сприятиме розширенню його присутності за кордоном, підвищенню інвестиційної привабливості України і поштовху її економічного зростання.

У боротьбі з податковими оптимізаційними схемами ЄС використовує не лише податкове законодавство, а й законодавство про заборону державної допомоги. Певним доказом цього є рішення Європейської комісії від 04.10.2017 р. у податковій справі «Amazon», в якій Європейська комісія постановила, що податкові пільги, надані Урядом Люксембургу одній із компаній Amazon, є такими, що не відповідають законодавству ЄС про заборону державної допомоги. Amazon мав сплатити близько 250 млн євро, раніше отриманих у вигляді податкових пільг. Варто зазначити, що Украї-

на, очевидно, також зіштовхнеться зі схожими справами, оскільки концепція заборони державної допомоги є неодмінною частиною Угоди про Асоціацію з ЄС та суперечить такому інструменту як розстрочка податкових зобов'язань, що передбачена Податковим кодексом України. Отже, боротьба повинна здійснюватись як з «зовнішніми», так і «внутрішніми офшорами».

З урахуванням наведеного трансфертне ціноутворення хоча і є порівняно новим, водночас виступає надзвичайно важливим інститутом податкового права, запровадженим з метою захисту податкової бази, запобігання виведення прибутку з країни, де він отримується, а також уникнення при цьому підстав для подвійного оподаткування, а також невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям і розвитку зовнішньої торгівлі. У зв'язку із складнощами реалізації правового інституту податкового контролю над трансфертним ціноутворенням Організація економічного співробітництва і розвитку з 2010 р. веде активну роботу по вдосконаленню правил (рекомендацій) у сфері трансфертного ціноутворення в операціях з матеріальними і нематеріальними активами. Отже, трансфертне ціноутворення виступає у якості важливого методу формування ціни товарів і послуг, які реалізуються, як правило, в межах однієї транснаціональної компанії та характеризуються наявністю розгалуженої структури юридичних осіб в різних державах, які контролюються безпосередньо чи опосередковано з єдиного центру, що робить цих осіб пов'язаними між собою та створює необхідні умови для здійснення вигідних для цих осіб господарських операцій всередині ТНК. Таким чином розподіляються доходи окремих юридичних осіб таких ТНК, що може бути зумовлено різними податковими режимами для окремих доходів, окремих організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, положеннями двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування та податковими системами різних держав.

В Україні плани щодо впровадження трансфертного ціноутворення почали реалізовуватися у 2013 р. — з 1 вересня 2013 р. набув чинності Закон України від 04 липня 2013 р. № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». Вважається, що зазначений Закон реалізує практику трансфертного ціноутворення Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) та прогресивних міжнародних практик. Правила трансфертного ціноутворення за Податковим кодексом України поширюються лише на контрольовані операції. Контрольованими операціям згідно з пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК визнаються господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме: а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами — нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5; б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або які є резидентами цих держав; г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Слід зазначити, що за ініціативою Міжнародного валютного фонду та Світового банку з 2015 р. правила трансфертного ціноутворення зазнали певних змін. Оскільки в більшості країн світу контролюється передусім розрахунок

корпоративного податку Україна відмовилася від контролю за внутрішніми операціями та обчислення зобов'язань з ПДВ. Крім того, важливо було перейти від математичного порівняння договірної ціни зі звичайною до комплексного та системного аналізу операцій.

З 1 січня 2017 р. Законом України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» змінено критерії віднесення господарських операцій до контрольованих та внесено низку важливих методологічних доповнень щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки». Принцип «витагнутої руки» закріплено у пункті 39.1 статті 39 Податкового кодексу України, де, зокрема, зазначається: «Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначити обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витагнутої руки». Принцип «витагнутої руки» застосовується для визначення, чи відповідають умови контрольованої операції тим умовам, які були б встановлені у випадку здійснення аналогічних операцій між незалежними суб'єктами на ринку. Визначення, чи відповідають умови контрольованих операцій принципу витегнутої руки, відбувається шляхом застосування методів трансфертного ціноутворення, передбачених пунктом 39.3 статті 39 ПК України, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств. Отже, принцип «витагнутої руки» відповідно до чинної редакції ПК застосовується лише для коригування бази податку на прибуток.

Принцип «витагнутої руки» є найбільш поширеним способом визначення умов контрольованих операцій; зазначений принцип визнаний пріоритетним перш за все такими міжнародними організаціями, як ООН та ОЕСР, за правилом якого слід ураховувати не тільки ціну, а й умови договору. Зокрема, зазначений принцип знайшов відображення у пункті 1 статті 9 Типової податкової конвен-

ції ОЕСР, яка застосовується у випадку укладання двосторонніх податкових угод між країнами-членами ОЕСР та іншими державами. При цьому, слід мати на увазі, що принцип витягнутої руки не є універсальним, оскільки не завжди враховує ефект масштабу взаємозв'язки між різними видами діяльності, що існують в інтегрованих господарських структурах. Зазначений принцип складно застосовувати до операцій з виробництва вузькоспеціалізованих товарів або надання вузькоспеціалізованих послуг, операцій з унікальними нематеріальними активами або таких, які зазвичай не здійснюються між незалежними суб'єктами. У всіх цих випадках складність пояснюється як відсутністю порівнюваних операцій, так і витратами для пошуку інформації щодо порівнюваних операцій. Проте, не зважаючи на певні недоліки, країни-члени ОЕСР надають перевагу принципу «витягнутої руки» оскільки не вдається створити більш ефективної альтернативи зазначеному принципу. *Принцип розподілу загального прибутку за формулою інколи згадується як можлива альтернатива, однак вважається неприйнятним як з теоретичної, так і практичної точок зору.*

Відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими є господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України. Операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включеній до зазначеного переліку, визнаються контрольованими з дати включення держави (території) до такого переліку. Наприклад, протягом 2015 р. діяло декілька затверджених розпорядженнями Кабінету Міністрів України відповідних переліків, у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів були нижчі,

ніж в Україні. З урахуванням вимог статті 39 ПК України з 1 січня 2018 р. набула чинності постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1045, якою затверджено новий Перелік держав (територій), операції з резидентами яких визнаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення, загальна кількість юрисдикцій у якому збільшилась з 65 до 85.

З урахуванням положень підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, для визнання господарських операцій платника податків з контрагентами-нерезидентами контрольованими застосовується затверджений Кабінетом Міністрів України перелік держав (територій), чинний на час здійснення таких господарських операцій, за умови дотримання вартісного критерію, встановленого підпунктом 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України. З 01.01.2018 р. господарські операції між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні вважаються контрольованими операціями за умови, що річний обсяг таких операцій перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. У зв'язку з цим господарські операції резидентів України з постійними представництвами нерезидентів не визнаються контрольованими. Для цього виду контрольованих операцій не вимагається виконання критерію річного доходу, тобто немає жодних критеріїв щодо обсягу доходу постійного представництва. Для інших контрольованих операцій, що підпадають під правила ТЦУ, як і раніше, річний дохід резидента має становити 150 млн грн та більше, а річний обсяг операцій між резидентом та нерезидентом має дорівнювати або перевищувати 10 млн грн.

У підпункті 39.2.1.1 пункту 39.2 статті 39 ПК зазначається, що контрольованими є «господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами — нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 цього підпункту; б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав; г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України. Зокрема, 27.07.2017 р. набула чинності постанова Кабінетом Міністрів України від 04.07.2017 р. № 480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» (із змінами, внесеними згідно з постановою КМУ № 1100 від 24 грудня 2019 р.). Зазначений Перелік прийнято на виконання вимог пп. «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК з опорою на дані звіту ОЕСР та інформаційну базу Міжнародного бюро фіскальної документації. Відповідно до цього Переліку, такі відомі юрисдикції, як Великобританія, Сінгапур, США (штати Делавер, Каліфорнія, Невада, Нью-Джерсі, Нью-Йорк, Техас, Флорида) та Швейцарія представлені трьома, а ОАЕ, Франція, Японія — шістьма організаційно-правовими формами підприємств. Наприклад, у Пере-

ліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи, від Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії, Кабінет Міністрів України затвердив такі організаційно-правові форми: Partnership (Ordinary Partnership) — партнерство (звичайне партнерство); Limited Partnership (LP) — обмежене партнерство; Limited Liability (LLP) Partnership — партнерство з обмеженою відповідальністю. У Листі-роз'ясненні ДФС України від 14.08.2017 р. № 21674/7/99-99-14-01-02-17 щодо застосування постанови КМУ від 04.07.2017 р. № 480 повідомлялося, що для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням згідно з пп. 39.4.1 пункту 39.4 статті 39 ПК України звітним періодом є календарний рік. Враховуючи положення пункту 41 підрозділу 10 розділу XX ПК, господарські операції, визначені підпунктом «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України, визнаються контрольованими з дати набуття чинності вищезазначеним Переліком.

Отже, операції з нерезидентами можуть бути контрольованими не тільки за країною походження контрагента, а й за його організаційно-правовою формою. Зокрема, на це зверталася увага в Індивідуальній консультації ДФС України від 17.04.2018 р. № 1680/6/99-99-15-02-02-15/ПК.

Слід звернути увагу на тому, що певні зміни у законодавчому забезпеченні трансфертного ціноутворення відбулися з набранням чинності з 01 січня 2018 р. Закону України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деякі законодавчі акти України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень в 2018 р.

Суттєві зміни щодо трансфертного ціноутворення передбачені проектом Закону України від 16 січня 2020 р. № 1210 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», який прийнято парламентом, та який направлено на підпис Президентові України. Зокрема, зміни стосуються визначення поняття «пов'язаних осіб», оскільки передбачено збільшення частки володіння корпоративними правами з 20% до 25%. Визначення поняття «постійне представництво» приведено у відповідність до вимог Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал. Суттєві зміни торкнуться резидентів — юридичних осіб, що діють виключно за рахунок, в інтересах та/або на користь одного нерезидента та/або пов'язаних з ним осіб — нерезидентів (наприклад, агенти) та не здійснюють іншої діяльності тощо.

З урахуванням наведеного застосування податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення є важливим показником реалізації Україною міжнародних зобов'язань у сфері реалізації її європейських прагнень, у сфері захисту прав та інтересів платників податків.

Платники податків, що здійснюють контрольовані операції, повинні складати та зберігати документацію з трансфертного ціноутворення за кожний звітний період. За офіційним повідомленням Офісу великих платників податків Державної податкової служби платники податків, що перебувають на обліку в цьому Офісі, подали 902 звіти про контрольовані операції (здійснені у 2018 р.) на загальну суму 2 166 млрд грн, що на 802 млрд грн більше ніж у 2017 р. 12% великих платників податків здійснили самостійне коригування об'єкта оподаткування на суму 5,5 млрд грн. Неподання платником податків документації з трансфертного ціноутворення тягне за собою накладання штрафу у розмірі 3% суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, ви-

значена пп. 39.4.6 та 39.4.8 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленому законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році (п. 120.3 ст. 120 Кодексу). Наказом Міністерства фінансів України від 10 червня 2019 р. № 242 визначено зміни до форми і Порядку складання Звіту про контрольовані операції (зарєєстровано в Міністерстві юстиції України за № 726/33697).

Реалізація судового захисту прав та інтересів платників податків, забезпечення сталості та єдності судової практики у цій сфері правовідносин є основним у діяльності суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. Про актуальність судочинства у цій сфері правовідносин свідчать статистичні дані КП «ДСС» — лише у 2018 р. (станом на 24.09.2019) на розгляді Судової палати для розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, до складу якої входить 9 суддів, перебувало 28 388 справ, з яких було розглянуто 12 266 справ. Ці показники є свідченням того, що судді цієї палати працюють з великим навантаженням. Оскільки трансфертне ціноутворення є порівняно новим інститутом податкового права, кількість справ, які надійшли та були розглянуті Верховним Судом як найвищим судом у системі судоустрою України та єдиним судом касаційної інстанції є незначною. З початку процесуальної діяльності, а саме з 15 грудня 2017 р. до цього часу по суті було розглянуто декілька справ щодо спорів у сфері трансфертного ціноутворення. При цьому, у 2019 р. адміністративні справи зі спорів у сфері трансфертного ціноутворення до Верховного Суду фактично не надходили. Проте, враховуючи наявність справ цієї категорії в місцевих та апеляційних судах, вважаємо, що у подальшому надходження справ цієї категорії до Касаційного адміністративного суду буде

значним. Підставою так вважати є, зокрема, і те, що податкове законодавство у цій сфері правовідносин характеризується значною динамічністю. Зокрема, потребує запровадила трьохрівневу структури звітності з ТЦУ, яку запропоновано ОЕСР у межах Плану BEPS, а також на законодавчому рівні країна продовжує приймати рішення, що не відповідають її міжнародним зобов'язанням (наприклад, в черговий раз в Законі України про бюджет на 2020 р. передбачені державні дотації для окремих галузей та підприємств, що не відповідає зобов'язанням країни у рамках асоціації з ЄС).

Судова практика у сфері трансфертного ціноутворення є свідченням того, що національні адміністративні суди зробили важливі кроки у напрямку ефективного та якісного розгляду справ у цій сфері правовідносин. Зокрема, на доводи органів Державної фіскальної служби, що засновниками британських LLP (Limited Liability Partnership) виступають юридичні особи з Белізу або Британських Віргінських Островів, Київський окружний адміністративний суд зазначив, що партнерство зареєстровано в країні, де немає статусу офшору (постанова Київського окружного адміністративного суду від 01.06.2016 р. у справі № 810/1322/16). У зв'язку з цим виникає питання щодо відповідності такої правової позиції новим принципам контролю за трансфертним ціноутворенням. Також, різні правові позиції адміністративних судів у 2016 р. стосувались того, чи вважати сплатою корпоративного податку за ставкою 0% британськими LLP (Limited Liability Partnership). Зокрема, у справі № 815/207/16 за позовом Приватного підприємства «Бессарабія-В» до Арцизької об'єднаної ДПП ГУ ДФС в Одеській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення суд першої інстанції став на сторону ДФС України, але це рішення у подальшому було скасовано судом апеляційної інстанції (постанова Одеського апеляційного адміністративного суду від 01.06.2016 р.). Суд апеля-

ційної інстанції при цьому зазначив, що зазначена операція не є контрольованою, оскільки Великобританія була відсутня у списку низькоподаткових юрисдикцій. Зараз ця справа знаходиться на розгляді у Верховному Суді (касаційне провадження № К/9901/26699/18).

Верховний Суд здійснює забезпечення єдності судової практики у сфері трансфертного ціноутворення. Зокрема, відповідно до ч. 1 ст. 349 КАС України суд касаційної інстанції за наслідками розгляду касаційної скарги має право, зокрема: залишити судові рішення судів першої та (або) апеляційної інстанції без змін, а скаргу без задоволення; скасувати судові рішення судів першої та (або) апеляційної інстанції повністю або частково і ухвалити нове рішення у відповідній частині або змінити рішення, не передаючи справу на новий розгляд. З урахуванням цього, у постанові від 20 лютого 2018 р. у справі № 820/1752/17 (адміністративне провадження № К/9901/3359/17) за позовом ПАТ «Електромашина» до ГУ ДФС у Харківській області про скасування податкового повідомлення-рішення Верховний суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду зазначив, що для платника податків, річний дохід якого від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, в цілому за 2015 р. перевищує 50 млн грн (за вирахуванням непрямих податків), контрольованими операціями, згідно з п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України, будуть визнаватись виключно господарські операції, здійснені з нерезидентом в період, коли відповідна держава (територія) була включена до вищезазначених переліків, за умови, що обсяг таких операцій перевищує 5 млн грн (за вирахуванням непрямих податків). Інформація про ці контрольовані операції має бути відображена у звіті про контрольовані операції. Верховний Суд підтвердив правильність висновків судів першої та апеляційної інстанції щодо необхідності врахування розміру річного доходу суб'єкта господарювання від будь-якої діяльності, визна-

ченого за правилами бухгалтерського обліку в цілому за 2015 р., обсягу господарських операцій з кожним контрагентом і включення контрагента до Переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів, з метою оцінки обставин, які є підставою для подання Звіту по контрольованим операціям. У постанові від 20 лютого 2018 р. у справі № 820/ 6318/16 (адміністративне провадження № К/9901/4600/17) за позовом ТОВ «Українська тентована компанія» до ГУ ДФС у Харківській області про скасування податкового повідомлення-рішення Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду зазначив, що для подання Звіту про контрольовані операції встановлена спеціальна процедура — Звіт подається виключно засобами електронного зв'язку в електронній формі. Надіслання Звіту про контрольовані операції засобами поштового зв'язку на оптичному носіїві згідно з приписами Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг», Закону України «Про електронний цифровий підпис», не виключає передбаченого податковим законодавством обов'язкового порядку направлення вказаної звітності саме засобами електронного зв'язку. Верховний Суд визнав, що судами попередніх інстанцій не допущено неправильного застосування норм матеріального права чи порушень норм процесуального права при ухваленні судового рішення, правильно констатована наявність у позивача обов'язку подання Звіту про контрольовані операції за 2015 р. засобами електронного зв'язку в електронній формі. У постанові від 4 травня 2018 р. у справі № 810/2375/17 (адміністративне провадження № К/9901/33654/18) за позовом ТОВ «Хімтрейд-ресурс» до Броварської об'єднаної ДПП ГУ ДФС у Київській області про скасування податкового повідомлення-рішення Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду зазначив, що «для платника податків, річний дохід якого від будь-якої діяльності,

визначений за правилами бухгалтерського обліку, в цілому за 2015 р. перевищує 50 млн грн (за вирахуванням непрямих податків), контрольованими операціями згідно з п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України будуть визнаватись виключно господарські операції, здійснені з нерезидентом в період, коли відповідна держава (територія) була включена до вищезазначених переліків за умови, що обсяг таких операцій перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) інформація про ці контрольовані операції має бути відображена у звіті про контрольовані операції. Судами попередніх інстанцій встановлено, що позивач всупереч вимогам податкового законодавства подав звіт про контрольовані операції з порушенням строку для подання такого та не зазначенням господарських операцій, які в силу положень податкового законодавства є контрольованими, що свідчить про правомірність застосування до позивача штрафу спірним податковим повідомленням-рішенням». У постанові від 24 травня 2019 р. у справі № 826/3191/13-а (адміністративне провадження № К/9901/4500/18) за позовом Фармацевтичного заводу «Полфарма» С.А. в особі представництва ЗФ «Полфарма» С.А. до ДПП у Голосіївському районі м. Києва ДПС про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду зазначив: «Керуючись пунктом 160.8 статті 160 Податкового кодексу України, відповідач визначив об'єкт оподаткування на підставі обсягу фінансування. Такий підхід суперечить вимогам Конвенції (між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень, що набула чинності з 11 березня 1994 р. — В. Б.), адже зазначені кошти були перераховані позивачу не в межах господарських відносин, тому за своїм змістом вони залишаються коштами материнської компанії, які вже були

оподатковані за межами України. Відповідно, при їх повторному включенні до складу оподатковуваних доходів позивача виникає подвійне оподаткування». У постанові від 9 жовтня 2019 р. у справі № 817/1737/17 (адміністративне провадження № К/9901/15678/19) за адміністративним позовом *Приватного акціонерного товариства «Рівнеазот» до Офісу великих платників податків ДФС* про визнання протиправним та скасування податкових повідомлень-рішень Верховний суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду вважає, що «суд апеляційної інстанції на підставі встановлених обставин у справі дійшов правильного висновку про правомірне збільшення ПАТ «Рівнеазот» податкових зобов'язань з податку на прибуток та зменшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток внаслідок неправильного визначення ним ціни контрольованих операцій із «Osthem Holding Limited» та «NF Trading AQ». Водночас заслуговує на увагу те, що колегія суддів погодилася «з доводами скаржника щодо помилкового віднесення вимоги про скасування

податкового повідомлення-рішення № 00005831403 (яким позивачу зменшено на 1619180352,00 грн від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за 2014 р.) до майнової та стягнення у зв'язку з цим з ПАТ «Рівнеазот» судових витрат у розмірі більшому, ніж це передбачено Законом».

Висновки.

В сучасних умовах глобалізації та інтеграційних процесів міжнародна спільнота намагається запровадити сучасну та стійку податкову систему, яка забезпечить юридичну визначеність, а також сприятливі для економічного росту стимули та рівні умови для всього бізнесу.

Трансфертне ціноутворення хоча і є порівняно новим, водночас виступає надзвичайно важливим інститутом міжнародного податкового права, запровадженим з метою захисту національної податкової бази, запобігання виведення прибутку з країни, де він отримується, а також уникнення при цьому підстав для подвійного оподаткування, а також невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям і розвитку зовнішньої торгівлі.

Список використаної літератури

1. Конституція України (зі змінами) // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141.
2. Віденська конвенція про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118.
3. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16.
5. Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування» // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 12, ст. 64.

References

1. The Constitution of Ukraine (as amended) // Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine (VVR), 1996, № 30, Art. 141.
2. Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May 1969. URL: http://law.work.gov.ua/laws/show/995_118.
3. Tax Code of Ukraine. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Multilateral Convention on the Implementation of Measures Relating to Tax Agreements, in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16.

5. Law of Ukraine «On Ratification of the Multilateral Convention on the Implementation of Measures Relating to Tax Agreements, in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation» // Bulletin of the Verkhovna Rada (VVR), 2019, № 12, Art. 64.

Базов В. П. Трансфертне цінообразование: міжнародно-правовая доктрина и практика.

В статье исследованы актуальные вопросы международно-правовой доктрины трансфертного ценообразования и судебная практика рассмотрения и разрешения споров в данной сфере правоотношений.

Ключевые слова: международный договор, трансфертное ценообразование, контролируемые операции, судебная защита.

Bazov V. P. Transfer pricing: international legal doctrine and practice.

The article explores relevant issues of the international legal doctrine of transfer pricing and the judicial practice of the consideration and resolution of disputes in this area of legal relations. In the context of globalization of trade markets, corporate strategies of multinational corporations are focused on minimizing taxes by transferring the relevant assets to companies.

These companies are registered in jurisdictions with preferential taxation, with the construction of appropriate corporate structures, which created the necessary prerequisites for the formation of common international standards in the field of transfer pricing.

There is a process of harmonization of their tax regulation with ensuring the stability and unity of judicial practice and the appropriate resolution of disputes in this area of legal relations. The urgency of judicial control in this area of legal relations is indicated by the conclusions of authoritative international expert organizations. In particular, according to the Financial Secrecy Index — 2018 study, the global volume of illegal cross-border financial flows is estimated at 1—1.6 trillion. dollars USA per year.

At the same time, the size of assets located in offshore jurisdictions and tax havens reaches 32 trillion. dollars USA.

Organization for Economic Cooperation and Development estimates that the losses of the budgets of the world from aggressive tax planning annually reach 100—240 billion dollars. US or 4—10% of total corporate income tax revenues.

Given the above application of tax legislation in the field of transfer pricing is an important indicator of Ukraine's implementation of international obligations in the field of implementation of its European aspirations, in the field of protection of the rights and interests of taxpayers.

Key words: international agreement, transfer pricing, controlled transactions, judicial protection.