

відною особою; 14) будь-яким чином взаємодіяти з приводу укладеного споживачем договору про споживчий кредит з особами (крім споживача, його представника, спадкоємця, поручителя, майнового поручителя), які не надали згоди на таку взаємодію. Окрім того, не допускається з ініціативи колекторської компанії або третьої особи, яка діє від їхнього імені та/або в їхніх інтересах, спрямована на повернення простроченої заборгованості безпосередня взаємодія, Особами, з якими може взаємодіяти колекторська компанія, з моменту отримання документів, які свідчать, що така особа: 1) є недієздатною особою або особою, обмеженою в дієздатності; 2) перебуває на стаціонарному лікуванні в закладі охорони здоров'я; 3) є особою з інвалідністю I групи; 4) є неповнолітньою особою.

В цілому системний аналіз Закону № 1349-IX дозволяє зробити висновок, що його норми містять інноваційні положення щодо правового регулювання підприємницької діяльності колекторських компаній.

Тверезовська Крістіна Сергіївна

*молодший науковий співробітник НДІ правового забезпечення
інноваційного розвитку НАПрН України*

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: АНАЛІЗ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

У науковій роботі розглядається застосування методів трансферного ціноутворення в контексті аналізу судової практики.

Ключові слова: оподаткування, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції.

Tverezovska Kristina

*Research Assistant of Scientific and Research Institute
of Providing Legal Framework for the Innovative Development
of NALS of Ukraine*

APPLICATION OF TRANSFER PRICING METHODS: ANALYSIS OF JUDICIAL PRACTICE

The research considers the application of transfer pricing methods in the context of the analysis of judicial practice.

Key words: taxation, transfer pricing, controlled transactions.

Відповідно до Податкового кодексу України, трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях. Вперше дане визначення було офіційно закріплено в Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» який поєднує в собі багато позитивних моментів, проте він потребує ефективної практичної реалізації. Аналізуючи систему положень українського законодавства, метою трансфертного ціноутворення є перевірка законності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств. Таким чином лише ті операції, що позначаються на об'єкті оподаткування податком на прибуток підприємств конкретного платника і, як наслідок, спричиняють зміну розміру податкового зобов'язання такого платника до сплати в бюджет, вважаються контрольованими. Операції, що не мають такого впливу і не приводять до зміни розміру податкового зобов'язання до сплати в бюджет, не є контрольованими. Трансфертне ціноутворення наразі є важливим інструментом, за допомогою якого здійснюється переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями.

Наведена вище позиція підтверджується також судовою практикою. Зокрема, Верховний Суд у постанові по справі № П/811/3371/15 від 31 березня 2021 року зазначив, що господарські операції сільськогосподарського товаровиробника, який є платником фіксованого сільськогосподарського податку, із реалізації сільськогосподарської продукції на експорт не впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, так як такий суб'єкт звільнений від обов'язку нарахування та сплати цього податку, й, як наслідок, не визнаються контрольованими для цілей оподаткування податком на прибуток згідно зі статтею 39 Податкового кодексу України.

Щодо неконтрольованих операцій, також варто зазначити, що практика Верховного суду України говорить про відсутність підстав для поєднання критеріїв визнання операцій неконтрольованими. Таким чином зазначається, що дані підстави є окремими, а не взаємопов'язаними. Цей висновок було викладено в постанові Верховного Суду від 05 лютого 2020 року у справі №200/5682/19-а. Суди попередніх інстанцій не перевірили, чи відповідає суть взаємозв'язків між ПАТ «Великоанадольський вогнетривкий комбінат» та «ГІР Європа» (Польща) ознакам пов'язаності, які визначені підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, що входить до предмета доказування для цілей вирішення спору.

Також, показовою справою щодо методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) є постанова Верховного Суду від 21 січня 2021 року у справі № 826/17841/17. Природа використання методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) заключається в порівнянні цін на товари у контрольованих операціях з цінами на ті самі товари в неконтрольованих операціях. Для того щоб застосовувати даний метод вкрай важливо, щоб між товарами були відсутні вагомні відмінності, а умови проведення операцій були схожими. Розрахунок показника рентабельності реалізується в двох випадках: або в одній контрольованій операції; або в комплексі контрольованих операцій. При використанні методу чистого прибутку, у разі коли рентабельність контрольованої операції перевищує максимальне значення ринкового діапазону рентабельності, то для цілей оподаткування застосовується ціна, що відповідає максимальному значенню ринкового діапазону рентабельності. Зважаючи на відсутність можливості використання пріоритетного методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), вірним є встановлення діапазону цін і їх порівняння з цінами спірних контрольованих операцій. Методу порівняння неконтрольованої ціни заперечує зіставлення ціни в контрольованій операції реалізації нерезидентом природного газу за ціною на ті самі товари також у контрольованій операції.

Продовжуючи важливість правильного розуміння в якій ситуації операція визнається «контрольованою» Верховний суд Украї-

ни в справі №813/3748/16 від 5 січня 2021 року ухвалив постанову, у головному викладі якого наголошено на впливі такої операції на об'єкт оподаткування податком на прибуток, який відображається в декларації. При цьому, Верховний суд зазначив, що навіть коли витримані вартісні критерії, але не виконується умова щодо впливу контрольованої операції на податок на прибуток, відповідно, здійснена операція не буде вважатись контрольованою для цілей трансфертного ціноутворення. Для початку необхідно встановити, що дійсно операції є господарськими в межах мети трансферного ціноутворення. Це можна проаналізувати за тим, як вони відзначаються на об'єкті оподаткування прибутку, зазначеного в декларації з податку на прибуток кореляційно до законів. Для цілей трансфертного ціноутворення беруться до відома окремі господарські операції, які відбуваються чи можуть відбутись у вигляді прибутку платника, а також ті види доходів, що оподатковуються окремо від прибутку для нерезидентів і платників. Не може лишатись поза межами дослідження фактичний вплив операції зі сплати відсотків за користування кредитом на об'єкт оподаткування прибутку, відображеного в декларації.

Велика кількість спорів з питань трансфертного ціноутворення стосуються проблем використання операцій, що жодним чином не впливають на збільшення або зменшення об'єкта оподаткування. Це зумовлено тим, що контролюючі органи висувують свої претензії, при виявленні операцій в яких платник податків не отримав зазначений в первинних документах товар чи послугу від певного контрагента. У такому разі, контролюючий орган має звернути увагу по перше, на неотримання задекларованого активу, по друге – на зменшення коштів на рахунку платника податків, сплачених псевдопостачальнику відповідного активу. В такому випадку, відсутність необхідності зв'язку між витратами та результатами господарської діяльності дається взнаки.

Саме щодо таких активів постановою Верховного Суду від 16 вересня 2020 року у справі у справі № 0740/860/18 визначила, що дохід від операційної та неопераційної курсової не враховується для обчислення господарських операцій платника податків із кожним

контрагентом для цілей застосування трансфертного ціноутворення. У Звіті про контрольовані операції не потрібно показувати повернення нематеріальних активів, оскільки такі операції жодним чином не впливають на збільшення або зменшення об'єкта оподаткування. Таким чином ми бачимо відсутність впливу на об'єкт оподаткування операції з повернення нематеріальних активів контрагенту. Дохід від операційної та неопераційної курсової різниці враховується для обчислення річного доходу платника податків від будь-якої діяльності для цілей трансфертного ціноутворення та не враховується для обчислення господарських операцій платника податків з кожним контрагентом для цілей застосування трансфертного ціноутворення. Платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн грн (без урахування податку на додану вартість), зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції (у разі впливу таких операцій 26 Огляд судової практики КАС ВС на оподатковуваний дохід платника податків), центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, до 1 травня післязвітного року. Повернення активів не впливає на збільшення або зменшення об'єкта оподаткування в разі укладення між контрагентами угоди про розірвання договорів, (підписаних раніше щодо здійснення господарських операцій між контрагентами при поверненні активів), з подальшим відображенням в бухгалтерському обліку таких даних, як-от:

- доходи відповідного контрагента від позитивної операційної курсової різниці (які відображаються в рядку 2120 «Інші операційні доходи»);
- витрати у вигляді негативних операційних курсових різниць, (які відображаються в рядку 2180 «Інші операційні витрати»);
- амортизаційні відрахування, нараховані на нематеріальні активи у звіті про фінансові результати на поточний рік.

Також, щодо проблем про оподаткування на всі різниці, то при відсутності декларування прийнятого рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці з податку на прибуток підприємств, відповідна фізична / юридична особа необмежена в прийнятті рішення про незастосування коригу

така позиція висвітлена в постанові Верховного Суду від 30 вересня 2020 року у справі № 826/2198/18.

Окремо варто приділити увагу, що у вирішення справ з трансфертного ціноутворення судді велику увагу приділяють відповідальності за неподання / несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції. При цьому, 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.

Доказом цього є три наступні справи, що були розглянуті Верховним судом України. Висновки були наступні:

1) доведення відповідності обсягу господарських операцій вартісному критерію визнання операцій контрольованими має встановлюватися судами на підставі первинних документів, які супроводжували поставку товару за контрактом, що дає можливість встановити дійсну кількість такого товару, ідентифікувати постачальників та, відповідно, встановити момент переходу права власності на товар (постанова верховного суду 11 березня 2020 року у справі № 640/21019/18)

2) у платника податків не виникає обов'язку щодо подання до контролюючого органу довідки, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок), якщо країна відповідного контрагента не включена до переліку держав (територій), які відповідають установленим законом критеріям (постанова верховного суду 06 липня 2020 року у справі № 815/207/16)

3) оскільки відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена лише з 01 січня 2017 року, то особа не може нести відповідальності за таке діяння, вчинене в попередні роки. (постанова Верховного Суду 03 вересня 2020 року у справі № 809/818/17).

Окремої уваги потребує постанова Верховного Суду від 16 червня 2021 року, справа №520/4404/19 . Головним акцентом у цій справі було поставлено вимогу, щодо обов'язкової мотивації ненадання відповіді на запит про надання інформації. При цьому, було виявлено, що ані Податковим кодексом України, ані пунктом 3 розділу III Порядку № 344 не визначено, ким саме повинен бути підписаний запит про надання документів, надісланий платнику податків в ході перевірки з питань трансфертного ціноутворення. Аналізуючи вищезазначене, важливо відмітити, що наведена позиція Верховного Суду ризніється тим, що платник податків посів досить докорінну позицію стосовно ненадання документів, але, відверто «не розрахував» власні сили та не дослідив норми, якими опосередковані правовідносини стосовно адресування запиту контролерами під час перевірки, яка вже розпочалась. Така тактика призвела до позитивного рішення для самого платника податків.

Повертаючись до проблем пов'язаних з нерезидентами, слушною є постанова Верховного Суду від 17 липня 2020 року у справі № 815/6134/16. Там описуються умови зовнішньоекономічних господарських операцій з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів. Господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів – нерезидентів підпадають під критерії контрольованих, оскільки, за договором комісії, право власності на переданий товар не переходить до комісіонера, товар обліковується на балансовому рахунку комітента, а контрагенти, які реалізували товар, є пов'язаними особами. Однією з визначальних ознак договірних взаємовідносин комісії є те, що комісіонер, виконуючи доручення комітента, укладає обумовлений договором комісії правочин в інтересах та коштом комітента. Комісіонер є стороною цього правочину, у якому виступає від свого імені. Право власності на товар належить комітенту, операції у межах договору комісії між комітентом та комісіонером не є продажом, тоді як операції платника податку – комітента з продажу товарів нерезиденту через комісіонера є продажом, оскільки право власності на товар переходить від комітента до нерезидента. Господарські операції з передачі товарів від комітента до комісі-

онера та від комісiонера до покупця такого комісiйного товару є контрольованими для комітента, який був зобов'язаний подати звіт про такі операції.

Щодо методу «витрати плюс» судова практика Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 5 липня 2021 року у справі № 620/1767/19 закріпила наступне: метод «витрати плюс» пов'язаний з порівнянням валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником у зіставній (неконтрольованій) операції. Саме цей метод застосовується в разі реалізації товарів між пов'язаними особами. У спорах, в яких йде мова про те, чи прийнятний саме цей метод визначення ціни в контрольованих операціях, податковий орган зобов'язаний довести некоректність застосування такого методу. При цьому платник має обґрунтувати за допомогою документації з трансфертного ціноутворення чому саме цей метод був ним обраний. Зважаючи на особливості реалізованої сторонами контрольованої операції діяльності та договірні умови, до спірних правовідносин виникає варіант застосування методу «розподілення прибутку». На цьому етапі важливою є умова подання інформації про наявність істотного зв'язку між контрольованими операціями або перебування у власності (користуванні) обох сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності. Судам у справах про неправомірне застосування методу «витрати плюс» для правильного вирішення спору в цій частині необхідно, в першу чергу, ґрунтуючись на належних і допустимих доказах, встановити який саме метод визначення ціни в контрольованих операціях підлягав застосуванню та чи платник податків / контролюючий орган дотримувався вимог чинного законодавства, застосовуючи цей метод.

Продовжуючи досліджувати методи варто згадати й про метод «чистого прибутку». Судова практика показує, що даний метод є найбільш доцільним для встановлення відповідності цін контрольованих операцій у разі відсутності інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій імпорту природного газу в офіційних джерелах інформації. Аналізуючи різні мети та принципи трансфертного ціно-

утворення ми можемо зробити висновок що, роз'яснюючи положень статті 39 Податкового кодексу України в чинній редакції зіставними операціями визнаються неконтрольовані операції сторін, які не є пов'язаними особами. Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) є пріоритетним (порівняно з іншими основними методами) у разі можливості його застосування.

При аналізі останньої судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення, яскраво виражаються основні напрями щодо правил оподаткування наступних операцій:

- 1) визнання господарських операцій контрольованими;
- 2) реалізація принципу «витягнутої руки»;
- 3) особливості податкової звітності;
- 4) застосування штрафних санкцій тощо.

Науковці зазначаються, що наразі головним завданням для законодавства у сфері трансфертного ціноутворення є захист існуючих та потенційних іноземних інвесторів, прогнозованість і стабільність господарської діяльності з нерезидентами. Такі напрями дозволять покращити клімат у вже наявному бізнес-ландшафті України.

На прикладі цих справ можна зробити висновок, що платники податків мають ретельно аналізувати можливість застосування різних методів трансфертного ціноутворення відповідно до ситуації, що виникає. Варто звернути увагу на те, що Верховний Суд сформував новий «революційний підхід» до визначення суті контрольованих операцій. Він підтвердив, що основним критерієм віднесення операції до контрольованих є її вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Актуальна судова практика свідчить, що платникам податків та контролюючим органам необхідно більш ретельно працювати з доказовою базою. Але ми впевнені, що із часом всі суб'єкти судового процесу напрацюють досвід та судові рішення будуть завжди справедливими, об'єктивними та обґрунтованими.

ЛІТЕРАТУРА

1. Постанова Верховного Суду по справі № П/811/3371/15 від 31 березня 2021. URL: <https://cutt.ly/0TuKuKp> (дата звернення: 30.10.2021).

2. Постанова Верховного Суду у справі №200/5682/19-а від 05 лютого 2020 року. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/87559769> (дата звернення: 30.10.2021).
3. Постанова Верховного Суду у справі № 826/17841/17 від 21 січня 2021 року. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94328301> (дата звернення: 30.10.2021).
4. Постанова Верховного Суду в справі №813/3748/16 від 5 січня 2021 року. URL: <https://vkursi.pro/vsudi/decision/94003982> (дата звернення: 30.10.2021).
5. Постанова Верховного Суду у справі № 0740/860/18 від 16 вересня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91818225> (дата звернення: 30.10.2021).
6. Постанова Верховного Суду у справі № 826/2198/18 від 30 вересня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/91919369> (дата звернення: 30.10.2021).
7. Постанова Верховного Суду у справі № 640/21019/18 11 березня 2020 року. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88150143> (дата звернення: 30.10.2021).
8. Постанова Верховного Суду у справі № 815/207/16 06 липня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90299965> (дата звернення: 30.10.2021).
9. Постанова Верховного Суду у справі № 809/818/17 03 вересня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/91337392> (дата звернення: 30.10.2021).
10. Постанова Верховного Суду справа №520/4404/19 від 16 червня 2021 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97735580> (дата звернення: 30.10.2021).
11. Постанова Верховного Суду у справі № 815/6134/16 від 17 липня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/90497867> (дата звернення: 30.10.2021).
12. Постанова Верховного Суду у справі № 620/1767/19 від 5 липня 2021 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98220291> (дата звернення: 30.10.2021).

REFERENCES

1. Postanova Verkhovnoho Sudu po spravi № P/811/3371/15 vid 31 bereznia 2021. URL: <https://cutt.ly/0TuKuKp>. [in Ukrainian]
2. Postanova Verkhovnoho Sudu u spravi № 200/5682/19-a vid 05 liutoho 2020 roku. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/87559769> [in Ukrainian]

3. Постанова Верховного Суду у справі № 826/17841/17 від 21 січня 2021 року. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94328301> [in Ukrainian]
4. Постанова Верховного Суду в справі № 813/3748/16 від 5 січня 2021 року. URL: <https://vkursi.pro/vsudi/decision/94003982> [in Ukrainian]
5. Постанова Верховного Суду у справі № 0740/860/18 від 16 вересня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91818225> [in Ukrainian]
6. Постанова Верховного Суду у справі № 826/2198/18 від 30 вересня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/91919369> [in Ukrainian]
7. Постанова Верховного Суду у справі № 640/21019/18 11 березня 2020 року. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88150143> [in Ukrainian]
8. Постанова Верховного Суду у справі № 815/207/16 06 липня 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90299965> [in Ukrainian]
9. Постанова Верховного Суду у справі № 809/818/17 03 вересня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/91337392> [in Ukrainian]
10. Постанова Верховного Суду справа № 520/4404/19 від 16 червня 2021 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97735580> [in Ukrainian]
11. Постанова Верховного Суду у справі № 815/6134/16 від 17 липня 2020 року. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/90497867> [in Ukrainian]
12. Постанова Верховного Суду у справі № 620/1767/19 від 5 липня 2021 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98220291> [in Ukrainian]

Трикоза Карина Сергіївна

студентка економічного факультету

Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна

ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДУ ПАТТЕРН ДЛЯ ДОСЛІДЖЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СТРАТЕГІЇ ОМНІКАНАЛЬНОГО МАРКЕТИНГУ В ТОРГОВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМНИЦТВІ

У роботі було досліджено особливості використання стратегії омніканального маркетингу в діяльності торговельного підприємства, її вплив на зростання обсягів реалізації продукції та на купівельну поведінку спо-