

5. Prohrama rozvytku sotsialnoho pidpriemnytstva Vinnytskoi miskoi OTH na 2020-2022. URL: <https://www.vmr.gov.ua/ContentLibrary/b5ae2f52-4d95-4717-a301-c3132844360e/1149/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BC%D0%B0%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%A1%D0%9F%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D0%B2%D1%96%D0%B4%2013.03.pdf> [in Ukrainian].

6. Punkt 1 statyi 1 proiektu Zakonu Ukrainy «Pro sotsialni pidpriemstva» № 2710 vid 23.04.2015. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54903 [in Ukrainian].

7. Social enterprises and the social economy going forward: A call for action from the Commission Expert Group on Social Entrepreneurship (GECES). URL: https://ec.europa.eu/growth/content/social-enterprises-and-social-economy-going-forward_en

8. Bila knyha rozvytku sotsialnoho pidpriemnytstva v Ukraini. URL: https://socialbusiness.in.ua/knowledge_base/rozvytok-sotsial-noho-pidpriemnytstva-v-ukraini-bila-knyha/?fbclid=IwAR1xpIseqZ56xRzWF2d9D2_DLKDkJbRNBO-vOGrmnbln7WMmrl5LyucRBP4c [in Ukrainian].

Мішин Микола Олександрович

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

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ ІЗ СИРОВИННИМИ ТОВАРАМИ: МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ТА НАЦІОНАЛЬНІ ПРАВИЛА

У науковій роботі висвітлено зміни податкового законодавства відносно трансфертного ціноутворення з сировинними товарами. Автором наведено та проаналізовано спеціальні терміни, якими були доповнені ст. 14 і ст. 39 Податкового кодексу України, у контексті їх співвідношення із понятійним апаратом, що застосовує міжнародна спільнота. Окрім цього, виокремлено найбільш суттєві особливості українських правил трансфертного ціноутво-

рення, акцентовано увагу на доцільності прийняття на національному рівні порядків ціноутворення на певні сировинні товари, наведено приклади результативного практичного використання таких порядків у Казахстані.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, сировинні товари, котирувальні ціни.

Mykola Mishyn

Junior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine

TRANSFER PRICING FOR TRANSACTIONS WITH RAW MATERIALS: INTERNATIONAL STANDARDS AND NATIONAL RULES

The research covers changes in tax legislation regarding transfer pricing with raw materials. The author gives and analyzes special terms, which were supplemented by Art. 14 and Art. 39 of the Tax Code of Ukraine, in the context of their correlation with the conceptual apparatus used by the international community. In addition, the most significant features of the Ukrainian rules of transfer pricing are highlighted, emphasis is placed on the feasibility of adopting at the national level pricing procedures for certain raw commodities, examples of effective practical use of such procedures in Kazakhstan are given.

Keywords: transfer pricing, commodities, quoted price.

Національні правила контролю за трансфертним ціноутворенням визначають спеціальний порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» для операцій із сировинними товарами.

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» з 23.05.2020 року статтю 39 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) доповнено підпунктами 39.3.3.4 – 39.3.3.8 підпункту 39.3.3 пункту 39.3.

Зазначені норми замінили правила контролю для контрольованих операцій з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезен-

ня у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування [1], які виявились неефективними та не забезпечили очікуваний результат правового регулювання.

Одночасно із запровадженням нових правил податкове законодавство отримало нові терміни – «сировинні товари» та «котирувальні ціни».

Під сировинними товарами розуміються товари, для яких непов'язані особи у якості орієнтира (еталона) для встановлення ціни неконтрольованих операцій використовують котирувальні ціни [1]. Визначення поняття «котирувальні ціни» можна знайти в пп. 14.1.94-1 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, відповідно до якого це ціни на сировинний товар у відповідний період, отримані на міжнародному ринку товарів, які включають, зокрема, результати біржових торгів, ціни, отримані з визнаних агентств із прозорою звітністю щодо цін, статистичних агентств або від урядових агентств із ціноутворення, де такі індекси використовуються в якості орієнтира (еталона) непов'язаними особами для визначення цін в операціях між ними. Котирувальна ціна визначається як ціна (середня ціна) та/або діапазон цін на певну дату або період часу.

Слід зазначити, що визначення, наведені у Кодексі, цілком відповідають термінам «commodities» та «quoted price», що згадуються у п. 2.18 Глави II Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [2] (далі – Настанови ОЕСР), які є головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у сфері регулювання трансфертного ціноутворення [3].

Водночас певною відмінністю у термінології Кодексу та Настанов ОЕСР є посилання у визначенні «котирувальні ціни» п. 2.18 Настанов ОЕСР на ціну товару, отриману на міжнародному або внутрішньому біржовому ринку, в той час як національне законодавство відсилає тільки до ціни на сировинний товар, що отримана тільки на міжнародному ринку товарів.

Це певною мірою відображає відсутність в Україні прозорого біржового ринку, та/або недовіру фахівців Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України к об'єктивності

ринкових процесів під час формування попиту-пропозицій та результатів біржових торгів на українських біржах.

Аналізуючи норми ст. 39 Кодексу щодо контролю за контрольованими операціями із сировинними товарами слід відзначити, що українські законодавці забезпечили досить якісну імплементацію рекомендацій, викладених у пп. 2.18 – 2.22 Настанов ОЕСР в національне законодавство.

Це стосується як загального підходу до методології оцінки ринковості таких операцій, так й специфічних вимог щодо зіставності та дати ціноутворення, на яку має здійснюватися порівняння ціни контрольованих операцій. Разом із цим національні податкові правила мають певні особливості та відмінності.

Загальною особливістю національних норм є більш детальне регулювання та конкретизація податкових правил. Найбільш суттєвими особливостями українських правил трансфертного ціноутворення є:

- вичерпний перелік сировинних товарів,
- рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін,
- необхідність окремого інформування контролюючого органу щодо укладання договорів із сировинними товарами, та
- додаткове розроблення та використання окремих порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «втягнутої руки».

Настанови ОЕСР не містять рекомендацій щодо необхідності або доцільності створення окремих переліків щодо «commodities». Водночас українські реалії вимагають нормативного визначення та/або закріплення будь-яких об'єктів податкового контролю, інакше виникає гарантований ризик податкових спорів через таку правову невизначеність.

Відповідний перелік сировинних товарів затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 р. № 1221 [4], яка набрала чинності з 01.01.2021 р. Він є значно ширшим, ніж перелік товарів, що мають біржове котирування [5], який використовувався відповідно до попереднього правового регулювання операцій із

commodities. Визначений Кабінетом Міністрів України перелік містить 103 товарні позиції, які переважно згруповані на рівні товарних підкатегорій (10 знаків) та підпозицій (6 знаків) за УКТ ЗЕД.

Оприлюднення рекомендованого (невиключного) переліку джерел інформації для отримання котирувальних цін здійснюється Державною податковою службою України (далі – ДПС) на своєму офіційному веб-порталі до початку звітного року [1] не пізніше початку звітного року.

Актуальний на даний час рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін був оприлюднений ДПС 30.12.2020 р. [6] До нього увійшли насамперед інформаційно-аналітичні продукти міжнародних цінових агентств та компаній (Argus Media, FastMarkets, IHS Markit, Refinitiv Holdings, S&P Global Platts). Із національних джерел у перелік включено інформаційно-аналітичні продукти ДП «Держзовнішінформ» та ДП «Укрпромзовнішекспертиза».

Хоч Кодекс й визначає статус такого переліку як рекомендований (невиключний), тобто такий що не є обов'язковим для використання платником податків, але податкова обережність вимагає від компаній обов'язкової перевірки та аналізу наявності в цих джерелах цінової інформації, якщо код або номенклатура сировинних товарів, які є предметом контрольованих операцій, збігаються із зазначеними у переліку.

Розробка та нормативне закріплення окремих порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» не є українським ноу-хау. Наприклад, в Казахстані вже давно діють Правила (методики) ціноутворення на певні сировинні товари, зокрема концентрат природного урану [7], природний газ [8], товари, вироблені з нафти [9] тощо. Водночас Настанови ОЕСР взагалі не розглядають питання необхідності або доцільності будь-яких окремих порядків та методології, окрім конкретно визначених особливостей застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни при здійсненні операцій із commodities.

Поряд з цим, досвід Казахстану свідчить, що наявні деталізовані правила (методики) ціноутворення на окремі товари пози-

тивно сприймаються бізнесом, адже державою більш детально з урахуванням специфіки конкретного ринку сировинних товарів роз'яснюються нюанси обґрунтування ціни контрольованих угод, а дотримання таких рекомендацій є гарантією прийняття податковими органами ціни угоди та відсутності податкових донарахувань.

Згідно з пп. 39.4.4 п. 39.4 ст. 39 Кодексу окремі порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» має визначити і затвердити Міністерство фінансів України до 1 липня поточного року, а набрати чинності відповідні порядки повинні не раніше ніж з 1 січня року, наступного за роком їх затвердження. У разі затвердження таких порядків, аналіз трансфертного ціноутворення для контрольованих операцій з сировинними товарами обов'язково має здійснюватися платниками податків і контролюючими органами з їх урахуванням. Станом на сьогодні відповідні порядки ще не затверджені.

Як визначає п. 2.22 Настанов ОЕСР особливо важливим фактором для угод із commodities, які визначаються шляхом посилання на котирувальну ціну, є дата ціноутворення. В залежності від умов контракту, фактичної поведінки сторін угоди та наданих платником підтверджень фактичної дати ціноутворення, податкові органи або приймають таку дату для проведення оцінки, або здійснюють порівняння ціни контрольованої операції на дату переходу права власності на товар.

Зазначені норми досить автентично знайшли відображення у пп. пп. 39.3.3.5 – 39.3.3.6 пп. 39.3 ст. 39 Кодексу. Разом із цим на відміну від міжнародних рекомендацій (якими не регламентуються процедура та вимоги до підтвердження дати ціноутворення), українським законодавством визначається чітка форма та процедура повідомлення платником податків контролюючий орган про укладення договору (контракту) із сировинними товарами.

Форма та Порядок подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарам затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 840.

Повідомлення має бути направлено компанією протягом 10 робочих днів з дня його укладення. Своєчасне направлення платником такого повідомлення є підтвердженням того, що узгодження суттєвих умов договору (контракту), зокрема характеристик та ціни товарів, обсягу, умов постачання, оплати та відповідальності, здійснювалося сторонами контрольованої операції на момент укладення такої угоди.

Якщо інформація, зазначена у повідомленні, узгоджується із фактичною поведінкою сторін або з іншими фактами контрольованої операції, порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами проводиться на найближчу дату до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції [1].

Якщо платник податків не направить повідомлення або у повідомлення буде надана недостовірна інформація, в подальшому будуть внесені суттєві зміни до умов договору, або умови такого договору (контракту) не будуть узгоджуватись з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення, податковий орган має право провести порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або дату відвантаження товару відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції.

На думку фахівців у сфері трансфертного ціноутворення, таке додаткове регулювання, незважаючи на додаткове адміністративне навантаження на платників податків щодо складання та направлення повідомлення, є позитивним для компаній, адже усуває значну суб'єктивність при визначенні контролюючим органом фактичної дати ціноутворення. Це, в свою чергу, усуває бізнес та податкову невизначеність щодо вибору дати або періоду, на яку буде здійснюватися порівняння ціни контрольованої операції із котирувальними цінами.

Таким чином, аналіз оновлених національних правил трансфертного ціноутворення за операціями із сировинними товарами свідчить, що вони є відображенням сучасних тенденцій міжнародного оподаткування, які базуються на оновлених рекомендаціях Настанов

ОЕСР, що є головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у сфері регулювання трансфертного ціноутворення та визнаються як орієнтир та еталон податковими адміністраціями в більшості країн.

Водночас, українське законодавство має власні специфічні норми трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій із сировинними товарами, які враховують національні особливості, та передбачають більш детальне регулювання та конкретизацію міжнародних рекомендацій. Такі особливості мають на меті передусім усунути елементи суб'єктивізму під час проведення заходів податкового контролю та забезпечити правову визначеність платників податків під час застосування правил трансфертного ціноутворення.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (у ред. Закону України від 17.12.2020 р. № 1115-IX). *Голос України*. 2021. № 35.

2. OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (Last accessed: 23.03.2021).

3. Щодо випадків використання Настанов ОЕСР при формуванні документів з трансфертного ціноутворення: Лист ДФС від 15.08.2017 р. № 1615/6/99-99-15-02-02-15/ПК. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/72424.html> (дата звернення: 23.03.2021).

4. Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 р. № 1221. *Урядовий кур'єр*. 2020. № 243.

5. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.09.2016 р. № 616 (втрата чинності на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 р. № 1221). *Урядовий кур'єр*. 2020. № 243.

6. Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін: повідомлення Державної податкової служби

України від 30.12.2020 р. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/rekomendovaniy--neviklyuchniy--perelik-djerel-informatsii/> (дата звернення: 23.03.2021).

7. Правила (методика) ценообразования на концентрат природного урана: Постановление Правительства Республики Казахстан от 03.02.2011 г. № 74 (в ред. Постановления Правительства Республики Казахстан от 03.05.18 г. № 234). URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30930056&doc_id2=30930057#activate_doc=2&pos=3;-98&pos2=0;34 (дата обращения: 23.03.2021).

8. Правила (методика) ценообразования на природный газ: Постановление Правительства Республики Казахстан от 12.11.2015 г. № 892. URL: <https://cdb.kz/sistema/pravovaya-baza/ob-utverzhenii-pravil-metodiki-tsenoobrazovaniya-na-prirodnyu-gaz/> (дата обращения: 23.03.2021).

9. Правила (методика) ценообразования на товары, выработанные из нефти: Постановление Правительства Республики Казахстан от 14.05.2020 г. № 299. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35472390 (дата обращения: 23.03.2021).

REFERENCES

1. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (u red. Zakonu Ukrainy vid 17.12.2020 r. № 1115-IX). (2021). *Holos Ukrainy – Voice of Ukraine*, 35 [in Ukrainian].

2. OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

3. Shchodo vypadkiv vykorystannia Nastanov OESR pry formuvanni dokumentiv z transfertnoho tsinoutvorennia: Lyst DFS vid 15.08.2017 r. № 1615/6/99-99-15-02-02-15/IPK. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/72424.html> [in Ukrainian].

4. Pro zatverdzhennia pereliku syrovynnykh tovariv ta vyznannia takoiu, shcho vtratyla chynnist, postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 8 veresnia 2016 r. № 616: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 09.12.2020 r. № 1221. (2020). *Uriadovi Kurier - Government courier*, 243 [in Ukrainian].

5. Pro zatverdzhennia pereliku tovariv, shcho maiut birzhove kotyruvannia, ta svitovykh tovarnykh birzh dlia vstanovlennia vidpovidnosti umov kontrolovanykh operatsii pryntsyu «vytiahnutoi ruky»: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 08.09.2016 r. № 616 (vtrata chynnosti na pidstavi Postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 09.12.2020 r. № 1221). (2020). *Uriadovi Kurier - Government courier*, 243 [in Ukrainian].

6. Rekomendovanyi (nevykliuchnyi) perelik dzherel informatsii dlia otrymannia kotyruvalnykh tsin: povidomlennia Derzhavnoi Podatkovoï Sluzhby Ukrainy vid 30.12.2020 r. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/rekomendovaniy--neviklyuchniy--perelik-djerel-informatsii/> [in Ukrainian].

7. Pravila (metodika) tsenoobrazovaniya na kontsentrat prirodnogo urana: Postanovlenie Pravitelstva Respubliki Kazahstan ot 03.02.2011 g. № 74 (v red. Postanovleniya Pravitelstva Respubliki Kazahstan ot 30.12.2020 g. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/rekomendovaniy--neviklyuchniy--perelik-djerel-informatsii/> [in Russian].

8. Pravila (metodika) tsenoobrazovaniya na prirodnyiy gaz: Postanovlenie Pravitelstva Respubliki Kazahstan ot 12.11.2015 g. № 892. URL: <https://cdb.kz/sistema/pravovaya-baza/ob-utverzhenii-pravil-metodiki-tsenoobrazovaniya-na-prirodnyy-gaz/> [in Russian].

9. Pravila (metodika) tsenoobrazovaniya na tovaryi, vyirabotannyye iz nefti: Postanovlenie Pravitelstva Respubliki Kazahstan ot 14.05.2020 g. № 299. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35472390 [in Russian].

Наливайко Вікторія Віталіївна

*студентка Інституту підготовки кадрів для органів юстиції
України Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

ЧЕТВЕРТЕ ПОКОЛІННЯ ПРАВ ЛЮДИНИ: ПРАВО НА ЕВТАНАЗІЮ ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Наукова робота присвячена дослідженню актуальних проблем щодо права людини на евтаназію, також проаналізовано нормативно-правові акти, що законодавчо закріплюють це феноменальне право людини. Зроблено ґрунтовне дослідження та висвітлені переваги врегулювання в нормативно-правових актах права на евтаназію.

Ключові слова: евтаназія, Advancement of Learning, активна етаназія, пасивна евтаназія.