

ДО ПИТАННЯ ПРО ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТІСНОГО КРИТЕРІЮ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

*Джох Р. В.
аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
ЛНУ ім. Івана Франка*

1 січня 2015 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» від 28 грудня 2014 року (далі - ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 28.12.2014 р.), яким змінено положення Податкового кодексу України (далі – ПК України), щодо оподаткування контрольованих операцій. Зокрема шляхом зниження вартісного критерію господарських операцій, значно розширено коло підконтрольних операцій.

Згідно ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 28.12.2014 р. контрольованими є господарські операції, що одночасно відповідають наступним умовам: 1) загальний обсяг доходу платника податків та/або його пов'язаних осіб від усіх видів діяльності, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток підприємств, перевищує 20 млн. гривень за відповідний податковий (звітний) календарний рік (умовно назвемо масштаб діяльності платника податку); 2) обсяг групи таких господарських операцій платника податків та/або його пов'язаних осіб з одним контрагентом перевищує 1 млн. гривень (без урахування податку на додану вартість) або 3 відсотки доходу, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток підприємств, платника податків за відповідний податковий (звітний) рік (умовно назвемо вартість операцій) [1].

Пунктом 2 перехідних положень ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 28.12.2014 р., передбачено, що «звіт про контрольовані операції за 2014 рік подається до 1 травня 2015 року і формується з урахуванням норм статті 39 Податкового кодексу України, у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року». Тобто на сьогоднішній день в Україні виникла цікава і доволі незвична, для податкового законодавства ситуація, а саме переживаюча сила Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013

року (далі – ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 04.07.2013 р.), що, на нашу думку, є цілком доречним, та в певній мірі враховує принцип стабільності податкового законодавства.

Враховуючи вищезазначену ситуацію, доречним є аналіз вартісного критерію контрольованих операцій, що визначений ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 04.07.2013 р. Контрольованими є операції, загальна сума яких з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування ПДВ) за відповідний звітний календарний рік [1].

З огляду на особливості формулювання вартісного критерію ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 04.07.2013 р., інших норм про оподаткування контрольованих операцій, податку на прибуток підприємства, для визначення обсягу контрольованих операцій, що здійснюються між контрагентами потрібно враховувати:

- I. Вид господарських операцій, які відносяться до контрольованих;
- II. Момент здійснення господарської операції;
- III. Особливості підрахування обсягу господарських операцій.

I. Враховуючи положення ПК України та Узагальнюючої консультації до контрольованих належать операції: купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) між резидентами України та між резидентом і нерезидентом України, звичайно за умови відповідності іншим критеріям належності господарських операцій до контрольованих. Також враховуються суми операцій купівлі-продажу через комісіонера, оскільки безпосередньо право власності на товар переходить від комітента до покупця. Але за виключенням вартості комісійних послуг [2].

Відносяться бартерні операції, і при розрахунку вартісного критерію враховується загальний обсяг (сумарне значення) операцій як з продажу так і придбання товарів (робіт, послуг). Не враховуються, суми кредиту, депозиту, позики, поворотної фінансової допомоги, дивідендів, вартість інвестицій [3].

У випадку фінансових послуг мова, звичайно, йде про основні суми, а не про суми відсотків, нараховані за договорами. Нарахування відсотків є платою за послугу і вони під час розрахунку враховуються [2].

II. Звітним періодом по контрольованих операціях є рік, тому потрібно визначити належить та чи інша операція, а також грошова сума отримана внаслідок її здійснення до цього, попереднього чи наступного – звітного періоду.

У Звіті контрольовані операції відображаються за датою переходу прав власності на товари або датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг [3].

III. Обсяг контрольованих операцій обраховується за договірними (контрактними) цінами. У випадку здійснення операцій з нерезидентами, коли розрахунки проводяться в іноземній валюті враховується офіційний курс НБУ, що діяв на дату здійснення операції, а в частині раніше

отриманої (проведеної) оплати – курс, що діяв на дату її отримання (здійснення оплати).

Якщо у звітному періоді були операції як з придбання, так і з продажу товарів (робіт, послуг) з одним контрагентом, враховується загальний обсяг (сумарне значення) операцій з продажу та операцій з придбання з таким контрагентом.

Крім цього враховуються суми акцизного податку. У разі якщо платник податків здійснює операції з філіями якогось підприємства та з головним підприємством – юридичною особою, для розрахунку вартісного критерію враховується сумарне значення всіх операцій. З таким висновком, ми повністю погоджуємось оскільки юридична особа, що є стороною договору одна.

Характеризуючи вартісний критерій контрольованих операцій за **ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 28.12.2014 р.** нас в меншій мірі цікавить вид операцій, адже враховуються операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони). Щодо особливостей підрахунку вартості контрольованої операції очевидно змін не буде.

При визначенні вартісного критерію цікавість викликає суб'єктний склад проведення господарських операцій. При визначенні масштабу діяльності платника податку згідно ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 28.12.2014 р. потрібно враховувати, що 20 млн грн розраховуються сукупно із всіма пов'язаними особами як нерезидентами так і резидентами. Доходи пов'язаних фізичних осіб враховувати не потрібно, оскільки такі доходи не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства. Вважаємо сума 20 млн. грн. повинна обчислюватися без врахування ПДВ.

Наприклад: загальний дохід підприємства А 5 млн. грн., підприємство А здійснює торгівлю з підприємством Б (що не є пов'язаною особою з підприємством А, але знаходиться в державі, з якою Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією). Підприємство А має три пов'язані особи з доходом 4; 7; 4 млн. грн, які також здійснюють торгівлю з підприємством Б. У такому випадку підприємство А підпадає під дію цього критерію і здійснені ним операції (з підприємством Б) можуть бути визнані контрольованими, оскільки сумарний дохід Підприємства А та його пов'язаних осіб становить 20 млн. грн.

Вартість операцій. А) Як бачимо, і тут обсяг господарських операцій із конкретним контрагентом потрібно брати сукупно з усіма пов'язаними особами. Тому, якщо в конкретного платника податків обсяг операції з відповідним контрагентом становить, наприклад, 300 тис. грн, але загальний обсяг операцій усіх його пов'язаних осіб із цим контрагентом перевищить вартісний критерій в 1 млн. грн., господарська операція або декілька операцій на суму 300 тис. грн. стають контрольованими.

Б) При визначенні обсягу контрольованої операції, що дорівнює 3 відсотки доходу, який враховується під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, платника податків за відповідний податковий (звітний) рік. Обсяг в 3% доходу обчислюється від доходу конкретного платника, а не загального доходу разом із пов'язаними особами. Тому якщо річний дохід платника налічує 5 млн грн (критерій масштабу діяльності дотримано), вартісна межа для нього з 1 млн грн перетворюється на 150 тис. грн.

При аналізі норм як ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 04.07.2013 р. так і ЗУ «Про трансфертне ціноутворення» від 28.12.2014 р. Головне наукове управління висловило застереження що такий незначний обсяг операцій може спричинити надходження достатньо великого потоку інформації до контролюючих органів та сумніви щодо можливості цих органів перевірити такий обсяг інформації. Внаслідок чого пропонувалося змінити вартісний критерій контрольованих операцій в бік його збільшення [4].

Вважаємо, при встановленні обсягу контрольованих операцій потрібно виходити з економічної доцільності такого встановлення, тобто врахувати:

1. Економічну можливість підконтрольними суб'єктами здійснювати процедуру дотримання трансфертних цін.
2. Наскільки перевищує дохід отриманий від здійснення контролю за операцією, над витратами контролюючих органів на забезпечення дотримання процедури трансфертних цін.

Тобто, потрібно визначити який обсяг операції відповідає принципам соціальної справедливості, економічності та нейтральності оподаткування.

Вважаємо доречним буде звернення до досвіду наших сусідів. Наприклад в Німеччині щодо малих та середніх підприємств: якщо сума за укладеними ними угодами становить менше ніж 500 тис. євро (згідно офіційного курсу гривні щодо іноземних валют, станом на 19.03.2015 р. це становить 12,35 млн. грн., надалі цифри наводитимуться в гривнях), їм не потрібно готувати якусь особливу документацію, як це роблять великі компанії. Але якщо на підприємство приходить аудитор, то за своїм бажанням він може ставити уточнюючі запитання щодо угоди, і на підприємстві до цього мають бути готові. Якогось чіткого критерію немає [5].

В Росії вартісний критерій віднесення господарських операцій до контрольованих диференційованих в залежності від сфери їх здійснення (зовнішні чи внутрішні), видів операцій та суб'єктів. Так зовнішні операції вважаються контрольованими, якщо їх загальна сума перевищує 23, 4 млн. грн. У внутрішніх операціях диференціацію здійснено по різновидах операцій та суб'єктах здійснення, в угодах передбачених підпунктом 2, 4-7 ст. пункту 2 ст. 105.14 Податкового кодексу Росії – 23, 4 млн. грн., підпунктом 3 пункту 2 ст. 105.14 ПК Росії - 39 мл. грн., крім цього,

контрольованими вважаються всі внутрішні операції між пов'язаними особами незалежно від інших критеріїв, якщо сума перевищує 390 млн. грн [6].

В Польщі контрольованими вважаються, операції, що перевищують 2,47 млн. грн. – якщо, операція не перевищує 20 % статутного капіталу однієї із сторін операції, 741 тис. грн.- у випадку реалізації послуг, чи поставки нематеріальних активів, 1,235 млн. грн. – в інших випадках [7].

З огляду на складність визначення обсягу господарських операцій які визнаються контрольованими, багато малих підприємств (що не завжди можуть собі дозволити спеціальний відділ «моніторингу за трансфертними цінами») можуть не подати звіт по контрольованих операціях. Причини такого неподання (наприклад не знання про необхідність подання) звіту по контрольованих операціях не мають значення для накладення штрафних санкцій.

Збільшення фінансового порогу зможе істотно зменшити адміністративне навантаження на обидві сторони процесу – платників податків і контролюючі органи. Закріпивши таку процедуру визначення вартісного критерію контрольованих операцій, законодавець, на наш погляд, чинить додатковий тиск на розвиток малого та середнього бізнесу.

Щоб вивести із зони контролю малий та значну частину середнього бізнесу досить підняти поріг загального річного доходу групи пов'язаних осіб.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 23.12.10 № 2755-VI [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>;
2. Романчук Я. Вартісний критерій по новому - Нова редакція роз'яснень від Міністерства доходів і зборів щодо трансфертного ціноутворення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eucon.ua/efforts2627>;
3. Узагальнююча податкова консультація з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/62935>;
4. Висновок Головного експертного управління на проекті Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511pf35401=254469>;
5. Кричун П. У питаннях трансфертного ціноутворення в Німеччині прислуховуються до промисловців / П. Кричун //Вісник Міністерства Доходів і зборів України.-2013.-№ 46.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://base.garant.ru/10900200/>;

-
7. [Tomasz Król](#) Ceny transferowe - jak określać limity transakcji między podmiotami powiązanymi [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/najczestsze-problemy/252176>.

Науковий керівник: к. ю. н., доцент кафедри адміністративного та фінансового права ЛНУ ім. І. Франка Мостовий Андрій Стефанович