



СПОРИ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ: СТАТИСТИКА, ДОКАЗИ, НАЙЦІКАВІШІ РІШЕННЯ

28 лютого 2018 року

Для навчальних цілей

Спори, які розглянемо

1. **Спори щодо порядку та строків подання звіту про контрольовані операції: практичні кейси, доказова база**
2. **Відповідальність за неподання звіту про контрольовані операції. Дія закону в часі**
3. **Податкові спори щодо операцій з контрагентами з низькоподаткових юрисдикцій**
4. **Досвід іноземних судів по спрам з трансфертного ціноутворення: справа «Шеврон»**
5. **Спори щодо відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»**



Загальна статистика: спори з ТЦ: Україна Дослідження KPMG

Статистика розгляду спорів з ТЦ

Статистика 2013-2018 рр.



Вересень 2013 – лютий 2018

Загальна кількість спорів: 190

На користь ДФС 77 справ (38%)

На користь платника податків 113 справ (62%)

Розподіл судових справ за інстанціями

Загальна кількість справ	Кількість рішень на користь ДФС	Кількість рішень на користь платника податків
I інстанція (190 справ)	70 (37%)	120 (63%)
Апеляція (124 справи)	52 (42%)	72 (58%)
Касація (17 справ)	4 (25%)	13 (75%)

Загальні тенденції спорів: як було?

Висновки на підставі дослідження:

1. Превалюють спори «технічні» (за формою), наявні 4 справи, у яких прийнято рішення «по суті» (перевірка відповідності принципу «витягнутої руки»)
2. **Висока вартість** спору для бізнесу («ціна спору» за податковим повідомленням-рішенням, суми судового збору – 1,5% від «ціни спору»)
3. Мотиваційна частина більшості рішень містить аналіз змін до НПА в конкретний період і коментарі щодо можливості застосування того чи іншого положення до операцій платника податків
4. Рішення швидко проходять 2-3 інстанції і **не містять** глибокого аналізу економічної суті операцій (формальний підхід)
5. **Нові підходи до збору доказової бази:** нові правила Кодексу адміністративного судочинства, поява нестандартних доказів

Наші публікації:

1. ТЦУнамі справ: <https://home.kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2017/09/tsunami-sprav.html>
2. Цінні зауваження: <https://home.kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2016/08/value-comments.html>
3. Налоговые органы в спорах по ТЦО перекладывают бремя доказывания на налогоплательщика: <http://pravo.ua/news.php?id=0060813>

Загальні тенденції спорів по ТЦ: що чекати?

Що очікувати в 2018-2020 рр.?

- Поява перших рішень касаційної інстанції по ряду «технічних спорів»: (низькоподаткові юрисдикції, операції через комісiонера, правомiрнiсть застосування штрафних санкцiй i т.п.)
- Зросте кiлькiсть спорiв з доказовою базою, отриманою через «спецзапити» в зарубiжнi компетентнi органи
- Можливiсть застосувати «верхню межу» при сплатi судового збору (1,5%, але не бiльше 350 прожит.мiн.)
- Збiльшення випадкiв використання Настанов OECD з ТЦ для ТНК и податкових служб, практики ЄСПЛ, iндивiдуальних податкових консультацiй, практики iноземних судiв
- Перелiк низькоподаткових юрисдикцiй и організацiйно-правових форм – як пiдстава для нових спорiв
- Збiльшення кiлькостi рiшень у спорах «по сутi» - провадження в яких вiдкрито в 2017 р. + завершенi перевiрки
- Збiльшення кiлькостi спорiв щодо застосування штрафних санкцiй за неподачу або несвоєчасну подачу звiту або уточнюючого звiту про КО (правила, що дiють з 01.01.2017 р.)
- Залучення експертiв, спецiалiстiв у процес, пошук нових способiв доказування (з урахуванням попереднiх помилок в процесi та нових правил КАСУ)
- Перехiд в економiчну складову спору по ТЦ (вiдхiд вiд формальних тлумачень норм ПК)



Неподання звіту про КО

Неподання звіту про КО, форма звіту



Україна / справа №816/29/17 (2 інст.)

Позиція Податкового органу

1. ПК України не містить винятків із виконання платником податків обов'язку щодо подання Звіту про КО, зокрема, щодо вилучення документів з ТЦ правоохоронними органами
2. Поданий Платником податків 30.06.2016р. Звіт про КО в паперовій формі свідчить про порушення строку подання звіту та порушення платником законодавчо визначеної форми (електронної). Звіт неподаний.

Позиція Платника податків / Суду

1. На дату винесення ППР (12.10.2016р.) Платник податків подав Звіт про КО за 2015р. (подано в паперовій формі 30.06.2016р., а 20.03.2017р. – в електронному вигляді)
2. Платник податків не мав можливості подати Звіт про КО у строк відп. до пп. 39.4.2 (до 01.05.2016р.) з об'єктивних причин, оскільки документи були вилучені 20.10.2015р. слідчими органами і повернуті лише 20.05.2016р.
3. Судом не встановлено вини у діях Платника податків у неподанні Звіту про КО за 2015 р. до 01.05.2016 р., а тому суд вважає безпідставним висновок щодо притягнення до відповідальності за поруш. пп. 39.4.2 ст. 39 ПКУ
4. Ст. 8 Конституції в Україні закріплює принцип верховенства права, складовою якого є принцип правової визначеності: ідея передбачуваності (очікуваності) суб'єктом відносин визначених правових наслідків (правового результату) своєї поведінки, яка відповідає наявним у суспільстві нормативним приписам.

Рішення ЄСПЛ «Брумареску проти Румунії», «Михайлюк та Петов проти України».



© 2018 ТОВ «КПМГ-Україна», компанія, яка зареєстрована згідно із законодавством України, член мережі незалежних фірм KPMG, що входять до асоціації KPMG International Cooperative ("KPMG International"), зареєстрованої згідно із законодавством Швейцарії. Усі права застережені.

Неподання звіту про КО, форма звіту



Україна / справа № 815/1471/17 (2 інст.)

Позиція Платника податків

1. У зв'язку зі збоєм програмного забезпечення Платник податків не мав об'єктивної можливості подати Звіт про КО, тому на виконання свого обов'язку подав Звіт про КО у паперовій формі 29.04.2016р.

Позиція Податкового органу / Суду

1. Посилання Платника податків про **виникнення збоїв у програмному забезпеченні**, які унеможливили подання Звіту про КО в електронній формі є **безпідставними**, оскільки Платник податку безперешкодно зареєстрував понад 30 податкових накладних протягом 26.04-10.05 в ЄРПН, що підтверджується роздруківкою з ІС «Податковий блок», повідомив про прийняття працівника на роботу, подавав іншу звітність
2. Платник податків міг подати Звіт про КО у період реєстрації податкових накладних, тобто коли система працювала справно
3. Законодавство не передбачає право платника Податків подати Звіт про КО в паперовій формі, такий звіт має подаватись відповідно до вимог ст. 39 ПК України, а не ст. 49 як вважає Платник податків
4. Платник податків не надав доказів, що у нього виникли збої програмного забезпечення
5. Платник податків намагався подати Звіт в електронній формі, але після отримання Квитанції № 1 про наявність помилок і неприйняття Звіту не здійснив спроб щодо їх виправлення та подачі Звіту ще раз

K3-4

Дія закону в часі
(штрафні санкції)

Дія закону в часі (штрафні санкції)



Україна / справа № 804/2802/17 (2 інст., відкрито касацію)

Позиція Податкового органу

1. Платник зобов'язаний був подати уточнюючий Звіт про КО протягом 30 к.д. з дня останнього для сплати штрафу

Позиція Платника податків / Суду

1. Штраф за неподання уточнюючого Звіту про КО протягом 30 днів **введено з 01.01.2017 р.**, а на момент здійснення правопорушення (2016 р.) **не було передбачено відповідальності** за такі дії
2. Норму п. 120.3 ст. 120 ПК України, яка почала діяти з 01.01.2017 не слід застосовувати до правовідносин, що виникли у минулих періодах, оскільки у разі, якщо попередньо відповідальність не була встановлена і не було визначено форми порушення та дії платника податків не вважались порушення, **неправомірно** після зміни редакції нормативного акту **застосовувати** до особи норми відповідальності за порушення, за яке під час триваючих правовідносин не існувало відповідальності.
3. Згідно рішення Конституційного Суду України від 09.02.1999 року № 1/99-рп, дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, **під час дії якого вони настали або мали місце.**

Дія закону в часі (штрафні санкції)



Україна / справа № 805/2961/17-а (1 інст., повернуто апеляційну скаргу)

Позиція Податкового органу

1. Платник мав подати Звіт про КО протягом 30 днів з дня останнього для сплати штрафу
2. До спірних правовідносин застосовується норма закону, що діє на момент притягнення платника податків до відповідальності (суд погодився з цим твердженням у рішенні)

Позиція Платника податків / Суду

1. Платник подав Звіт про КО до моменту проведення перевірки
2. Відповідальність за несвоєчасну подачу Звіту про КО передбачено з 01.01.2017 р.
3. Відповідальність за неподачу Звіту про КО (п.120.3 ст.120 ПК України) застосовується у випадку встановлення перевіркою факту неподачі Звіту про КО. У свою чергу, п. 120.4 ст.120 ПК України застосовується, якщо до проведення перевірки платником подано Звіт про КО, але з порушенням строків, передбачених ПК України
4. Застосування санкції за п. 120.3 ст. 120 ПК України є неправомірним

K5-8

Контрагент з НИЗЬКОПОДАТКОВОЇ ЮРИСДИКЦІЇ

Операція з контрагентом з ОАЕ



Україна / справа 816/1589/17 (1 інст., відкрито апеляцію)



Операції з контрагентом з ОАЕ



Україна / справа №816/1589/17 (1 інстанція, відкрито апеляцію)

Позиція Платника податків

1. Ставка податку на прибуток в еміраті Дубаї досягає 50 %

Позиція Податкового органу / Суду

Платник податків **зобов'язаний** був подавати звіт про КО з огляду на наступне:

1. Обсяг операцій Платника податків з контрагентом (компанія з ОАЕ) перевищує 5 млн.грн. у 2015 р.
2. Річний дохід Платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за 2015 звітний рік
3. До 16.09.2015 р. **ОАЕ перебувала у Переліку** держав (територій) № 1042-р від 25.12.2013р. та № 449-р від 14.05.2015 р.
4. Жодних доказів того, що дані Розпорядження КМУ **оскаржені** в судовому порядку та **скасовані** позивачем не подано, а їх відповідність нормативно-правовим актам вищої сили не є предметом цього адміністративного спору
5. Операції з контрагентом визнаються КО з дати включення держави (території) до Розпорядження КМУ

Операції з контрагентами зі Швейцарії



Україна / справа №810/868/17 (1 нст.)

Позиція Податкового органу

1. Платник податків зобов'язаний був подавати звіт про КО з огляду на досягнення ним **вартісних критеріїв, передбачених пп.39.2.1.7 п.39.2 ст.39 ПК України**
2. Швейцарська Конфедерація (юрисдикція контрагента) була включена до переліку держав, що були затверджені **Розпорядженнями КМУ №1042-р від 25.12.2013р., №449-р від 14.05.2015р.**

Позиція Платника податків / Суду

Застосування до Платника податків штрафу за неподання Звіту про КО є **неправомірним**, з огляду на наступне:

1. Контрагент Платника податків зареєстрований у кантоні Цюрих, Швейцарська Конфедерація, де загальна **сума податків, для юридичної особи становить 26.8 %, що на 8,8 відсоткових пунктів більше, ніж в Україні, а не на 5 відсоткових пунктів менше**
2. На підтвердження даного факту **Платником податків надано суду: довідку Кантонального податкового управління про статус податкового резидента (з нотаріально посвідченим перекладом) та витяг з офіційного сайту Управління економіки та праці кантону Цюрих Швейцарської Конфедерації (з перекладом)**
3. Суд апеляційної інстанції встановив, що для цілей податкового контролю за ТЦ є календарний рік, отже зміни в законодавстві протягом 2015 р., зокрема в частині віднесення операцій до контрольованих, не можуть покладати на позивача відповідальність за неподачу Звіту.

Операція з контрагентом з Грузії



Україна / справа № 810/1023/17 (1 та 2 інстанції)



Операції з контрагентом з Грузії



Україна / справа № 810/1023/17 (1 та 2 інстанції)

Позиція Податкового органу/Суду

Платник податків зобов'язаний був подавати **Звіт про КО** з огляду на наступне:

1. Обсяг операцій Платника податків з контрагентом (компанія з Грузії) перевищує 5 млн. грн. у 2015 р.
2. Річний дохід платника податків від будь-якої підприємницької діяльності за 2015 звітний рік перевищує 50 млн грн (за вирахуванням непрямих податків)
3. **Грузія** перебувала у затвердженому **переліку країн**, в яких ставка податку на прибуток **на 5 або більше відсотків нижча, ніж в Україні** (Розпорядження КМУ №1042-р від 25.12.2013р. та №449-р від 14.05.2015р.) з 01.01.2015 по 16.09.2015 р.
4. Платник податків не навів жодних **доказів** того, що вказані Розпорядження КМУ **оскаржені в судовому порядку та скасовані**
5. Платник податків **не надав жодних доказів** того, що ставка з податку на прибуток в Грузії не нижча на 5 або більше відсоткових пунктів, ніж в Україні

Позиція Платника податків

1. **Ставка податку на прибуток** в Грузії лише на 3 відсоткових пункти нижче, ніж в Україні. Платник податків не був зобов'язаний подавати **Звіт про КО**

Операції з контрагентом з Грузії



Україна / справа № 823/2039/16 (1 та 2 інстанції)

Позиція Податкового органу:

1. Позивач зобов'язаний подати **Звіт про КО** за 2015 р., оскільки досягнув обсяг річного доходу (50 млн. грн.) та обсяг операцій з контрагентом (за даними митних декларацій – 7 млн. грн.). **Грузія** у період із 01.01.2015 по 16.09.2015 рр. перебувала у затвердженому Розпорядженнями КМУ **переліку країн**, в яких ставка податку на прибуток на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні (КМУ №1042-р від 25.12.2013р. та №449-р від 14.05.2015 р.).

Позиція Платника податків / Суду:

Податкове повідомлення-рішення було визнане протиправним, оскільки:

1. Ставка податку на прибуток, який сплачує контрагент (ЮО з Грузії) відрізняється від ставки податку на прибуток в Україні на **3 %**, що не відповідає вимогам пп. 39.2.1.2 ст. 39 ПКУ. Дана інформація підтверджується **листом Посольства Грузії, листом Служби доходів Грузії**.
2. Розпорядження КМУ щодо включення Грузії в перелік країн, які відповідають критеріям пп. 39.2.1.2 **суперечить** цим нормам відповідно до цілей їх застосування
3. КМУ Розпорядженням від 16.09.2015р. №977-р затвердив новий перелік держав (територій), що відповідають критеріям пп.39.2.1.2 ПКУ

Справи «по суті»

Справа
№ 816/515/17
№ 826/19192/16
№ 804/2025/17
№ 815/3424/17

Цікаві справи з «ТЕХНІЧНИХ» ПИТАНЬ

Категорія	Справа	Результат
Неподання Звіту про контрольовані операції:		
1) Невідповідність форми	№ 816/29/17	На користь платника
2) Низькоподаткова юрисдикція	№ 826/4205/16	На користь податкового органу
3) Низькоподаткова юрисдикція	№ 821/2091/16	На користь платника
4) Питання строків	№ 815/3080/16	На користь платника
5) Питання посередництва	№ 826/4205/16 № 816/1528/17	На користь платника



Приклади з практики зарубіжних судів

A solid pink circle containing the text 'K9' in a white, sans-serif font.

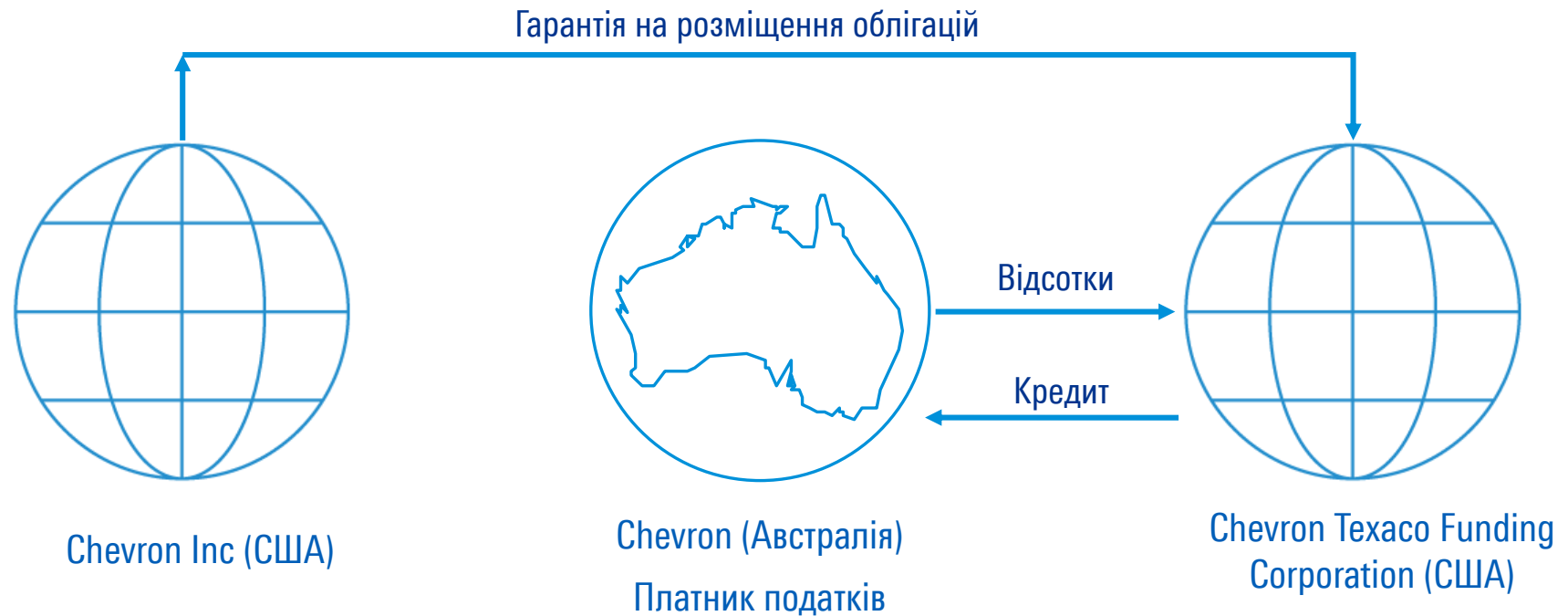
K9

Відсотки за кредитним договором

Відсотки за кредитним договором



Австралія Chevron Australia Holdings Pty Ltd, 1 та 2 інст.



Відсотки за кредитним договором



Австралія Chevron Australia Holdings Pty Ltd, 1 та 2 інст.

Позиція Податкового органу/суду

1. Дві непов'язані компанії не уклали б Кредитний договір за таких умов і з такою процентною ставкою, як це відбулося щодо залученого кредиту між Платником податків і афілійованою особою
2. За ринкових умов, позичальник повинен надати позикодавцю гарантію повернення кредитних коштів
3. Різниця між ставкою за облігаціями та ставкою по кредиту була значною, що може свідчити про направленість такого кредиту на виведення капіталу з-під оподаткування в Австралії.
4. Платник податків, окрім зазначеного Кредитного договору, уклав ще декілька кредитних договорів на подібних сумнівних умовах
5. Платник податків мав достатньо власних фінансових ресурсів

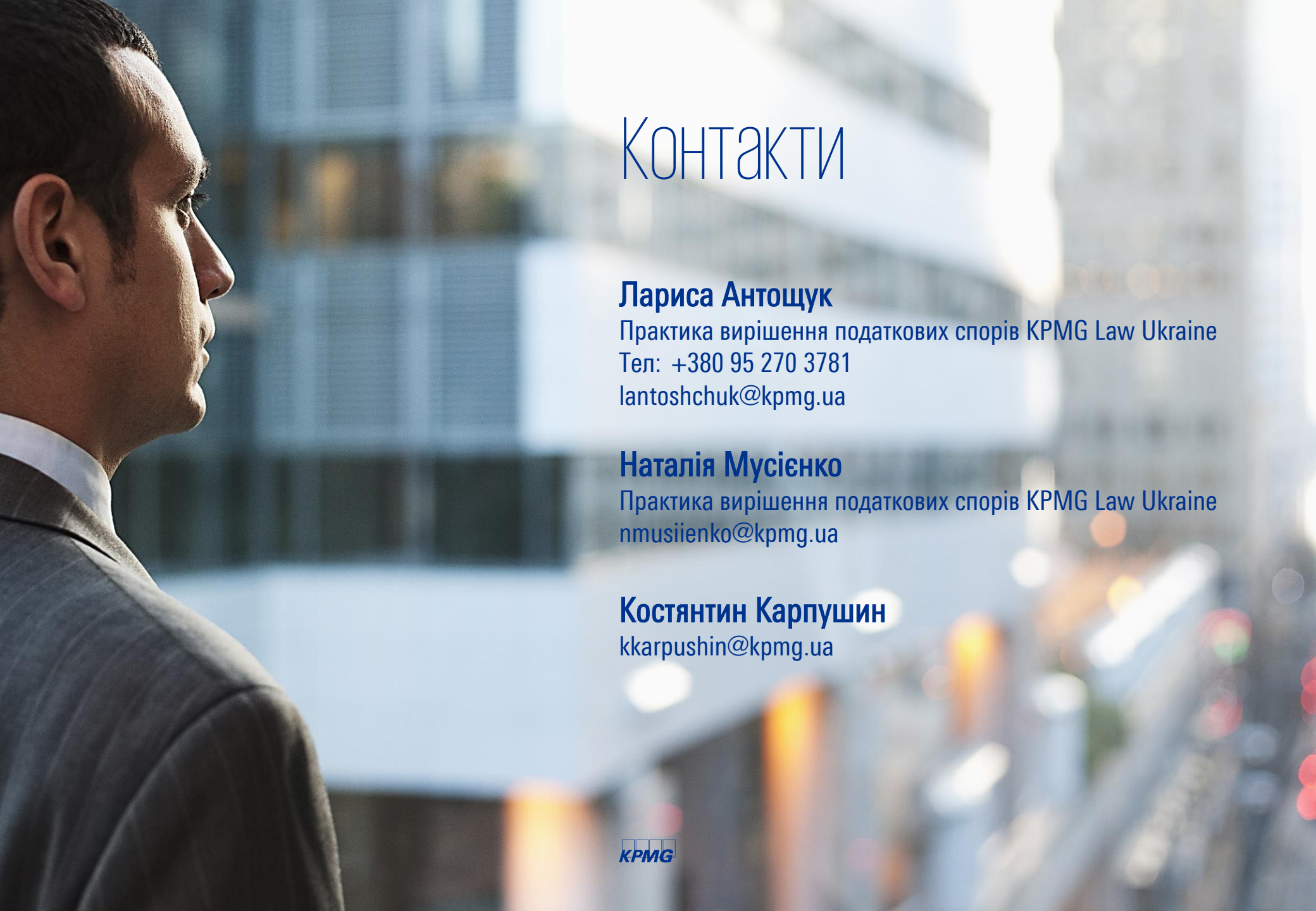
Відсотки за кредитним договором



Австралія Chevron Australia Holdings Pty Ltd, 1 та 2 інст.

Позиція Chevron Australia

- 1.Податковий орган не надав для зіставлення подібних операцій внутрішньогрупового кредитування
- 2.Процентна ставка відповідає ринковим реаліям та є стандартною для внутрішньогрупового кредитування
- 3.Надання Кредиту без гарантій / застави- стандарт для внутрішньогрупового кредитування
- 4.Платник податків залучив експертів на підтвердження своїх доводів



Контакти

Лариса Антощук

Практика вирішення податкових спорів KPMG Law Ukraine

Тел: +380 95 270 3781

lantoshchuk@kpmg.ua

Наталія Мусієнко

Практика вирішення податкових спорів KPMG Law Ukraine

nmusiienko@kpmg.ua

Костянтин Карпушин

kkarpushin@kpmg.ua