

ДОКТРИНА В СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ

СФОРМУЛЬОВАНА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ ПРЕЗУМПЦІЯ РИНКОВОЇ ЦІНИ УГОДИ МОЖЕ БУТИ СПРОСТОВАНА ОСОБОЮ, ЯКА ВВАЖАЄ РІВЕНЬ ДОГОВІРНОЇ ЦІНИ НИЖЧИМ ЗА РИНКОВИЙ*

<...>

Податковий кодекс України (далі – ПК України) регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

База оподаткування є одним з елементів податку, який обов'язково визначається під час його встановлення.

Відповідно по пункту 23.1 статті 23 ПК України базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Порядок визначення бази оподаткування податку на додану вартість (далі – ПДВ) встановлений статтею 188 ПК України.

Згідно з пунктом 188.1 цієї статті базу оподаткування операцій з постачання товарів / послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів / послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів / послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів / послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості

* Витяг з постанови Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 26 березня 2024 р. у справі № 200/773/20-а <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/118402239>> (дата звернення: 30.04.2024).

за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів / послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

З огляду на те, що спірні у цих правовідносинах господарські операції стосуються постачання позивачем самостійно виготовленої металопродукції, базу оподаткування ПДВ необхідно визначати, ґрунтуючись на договірній вартості такої операції. Але база оподаткування у такому випадку не може бути нижчою за звичайні ціни.

Поняття “звичайна ціна” встановлене підпунктом 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України як ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу.

Згідно з підпунктом 14.1.219 пункту 14.1 статті 14 ПК України ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах.

Отже, ціна господарської операції, яка визначена сторонами у договорі, за загальним правилом та доки не доведено зворотнє, вважається такою, що відповідає рівню ринкових цін.

Зі свого боку, ринковою ціною може бути: 1) договірна ціна за умови, що правочин відбувся на добровільній основі та обидві сторони є взаємно незалежними; 2) ціна, яка склалася на ринку ідентичних товарів у подібних економічних умовах.

Тому особа, яка вважає, що платник податків здійснював продаж самостійно виробленої продукції за цінами, нижчими за рівень ринкових цін, має право довести цю обставину, зважаючи на рівень ціни, яка склалася на ринку ідентичних товарів у подібних економічних умовах.

У спірних правовідносинах контролюючий орган установив, що позивач систематично укладає з юридично пов'язаними особами договори про постачання продукції власного виробництва за цінами, нижчими за її

собівартість. За результатами цих операцій штучно збільшується податковий кредит позивача і, як наслідок, занижується податок на додану вартість.

При цьому відповідач наголошує на встановленні юридичної залежності / пов'язаності позивача з усіма переліченими контрагентами у контексті підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПК України. Отже, на думку контролюючого органу, застосування договірних цін як ринкових / звичайних цін у спірних операціях суперечить приписам підпунктів 14.1.71, 14.1.219 пункту 14.1 статті 14 ПК України.

<...>

Оцінюючи необхідність досліджувати економічну причину та ділову мету продажу товарів за зниженими цінами у збиток, суд касаційної інстанції зазначає про потребу насамперед встановлення у визначеному порядку невідповідності між договірними та ринковими цінами.

Так, дійсно, у *практиці Верховного Суду сформований підхід, що мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує вимозі щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності*. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку, які є формою ведення господарської діяльності, то розумна економічна причина має бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатись вчиненою в межах господарської діяльності платника та лише за таких умов платник податку має право на врахування у податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій.

<...>

Проте варто зазначити, що у справі, що розглядається, особливо важливе значення має факт доведення реалізації самостійно виготовлених товарів за цінами, які не відповідають ринковим, й цей факт має доводити особа, яка вважає, що ціна товарів, визначена сторонами договору, не відповідає ринковим.

До такого висновку суд дійшов, аналізуючи положення пункту підпункту 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України, де ключовим для правильного тлумачення та застосування є речення: "Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін".

Отже, *перед тим як досліджувати наявність чи відсутність у спірних операціях ділової мети, насамперед необхідно дослідити питання доведеності контролюючим органом того факту, що ціна реалізації платником податків самостійно виготовлених товарів не відповідає звичайним / ринковим цінам, що, своєю чергою, може бути підставою до донарахування бази оподаткування і, як наслідок, підставою висновків про заниження платником податкових зобов'язань*.

Саме на цьому і наголошувалося у постановах Верховного Суду від 05 січня 2021 року у справі № 200/1718/20-а, від 05 січня 2021 року у справі № 160/6018/19, від 14 вересня 2022 року у справі № 200/12446/19-а, від 28 вересня 2022 року у справі № 200/14542/19-а, у справі від 13 грудня 2022 року у

справі № 200/4957/20-а, від 25 травня 2023 року у справі № 200/465/21-а, від висновків у яких пропонувалося відступити.

Якщо узагальнити правовий висновок, сформований у зазначених поста- новках, то факт доведення реалізації самостійно виготовлених товарів / по- слуг за цінами, які не відповідають ринковим, покладається на особу, яка вважає, що ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, не відповідає ринковим. Тобто обов'язок доведення невідповідності ціни до- говору рівню звичайних цін покладається на контролюючий орган. Відсут- ність доказів звернення податкового органу до уповноваженого державного органу про отримання необхідної інформації свідчить про порушення від- повідачем визначеної процедури з'ясування рівня звичайних цін.

Отже, ключовою проблемою цього спору є питання доведення відповід- ності рівня договірних цін рівню ринкових цін та визначення суб'єкта, який несе тягар доказування факту невідповідності цін.

Звертаємо увагу, що у податковому законодавстві сформовано так звану “презумпцію ринкової ціни угоди”, відповідно до якої сформована договірними сторонами ціна буде вважатися ринковою, допоки її невідповідність не буде доведено у встановленому порядку.

Отже, сформульована у підпункті 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України презумпція ринкової ціни угоди може бути спростована особою, яка вважає рівень договірної ціни нижчим за ринковий, і саме ця особа (у спірному випадку – контролюючий орган) має довести невідповідність ціни договору рівню ринкових цін.

Єдиним винятком, що виключає правило презумпції ринкової ціни угоди, відповідно до підпункту 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України, є операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу.

Водночас згідно з критеріями контрольованих операцій (підпункт 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України) такими операціями є операції виключно з нерези- дентами, тоді як спірні у цій справі правочини відбулися між резидентами України.

При цьому з'ясування рівня звичайних цін має відбуватись відповідно до визначеної процедури, а необхідна інформація – надаватись уповноваже- ним державним органом.

Тому відсутність доказів звернення податкового органу до уповноваже- ного державного органу про отримання необхідної інформації свідчить про порушення відповідачем процедури з'ясування рівня звичайних цін.

<...>

Необхідність урахування саме офіційної інформації можна пояснити тим, що органи державної влади, які проводять статистичні дослідження та аналіз ринку, можуть надати узагальнену інформацію щодо середньої ціни продажу тих чи інших товарів усіма учасниками ринку.

Проте в межах спірних правовідносин контролюючий орган застосував порівняльний аналіз до цін продажу позивача та іншого платника податку. Порівняння цін лише двох учасників ринку не може уважатися об'єктивним способом визначення відповідності договірних цін ринковим, оскільки для

визначення рівня ринкових цін недостатньо взяти за основу ціни постачання лише якогось одного підприємства, а необхідно дослідити рівень цін на ринку в цілому.

Отже, суди попередніх інстанцій правильно зазначили, що тягар доказування невідповідності договірних цін рівню ринкових покладається саме на контролюючий орган, оскільки позивач декларує такі ціни у відповідних первинних документах, які надаються на перевірку контролюючому органу.

Зі свого боку податковий орган у разі виникнення сумнівів щодо відповідності визначених у договорі цін рівню ринкових має право звернутися до уповноважених державних органів за інформацією про рівень ринкових цін.

У разі підтвердження на підставі наданої уповноваженими органами інформації невідповідності цін, що визначені сторонами у договорі, рівню ринкових, можна буде уважати, що контролюючий орган довів належним чином те, що платник податку здійснив реалізацію самостійно вироблених товарів за цінами нижчими, ніж ринкові. До того ж, встановлення такого факту є підставою для збільшення бази оподаткування та донарахування податкових зобов'язань, якщо платник податків не доведе наявності ділової мети продажу товарів за зниженими цінами.

Тобто платник податку повинен довести причини формування цін, які не відповідають рівню ринкових, надаючи відповідні докази на підтвердження визначеної цінової політики у контексті наявності певних економічних вигод лише після того, коли податковий орган у належний спосіб встановить, що договірна ціна дійсно не відповідає ринковій.

<...>