

Звичайна ціна: окремого закону не буде?

Розглянувши на одному із травневих засідань проект Закону України «Про застосування звичайних цін під час здійснення податкового контролю», Комітет Верховної Ради з питань податкової та митної політики рекомендував парламенту прийняти його за основу. Але у проекті Постанови Верховної Ради України¹, яку запропонували члени Комітету і за яку, найімовірніше, голосуватимуть депутати після розгляду законопроекту у першому читанні, зазначено: «Під час доопрацювання законопроекту до другого читання викласти його у вигляді внесення змін до Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами”, а також інших законів із питань оподаткування, норми яких містять посилання на звичайні ціни». Отже, окремого закону щодо звичайних цін скоріше за все не буде. Але якщо звичайна ціна (після внесення змін до різних законів) виглядатиме так, як це передбачено законопроектом, платникам податків доведеться нелегко...

Роксолана Поцюрко, консультант Аудиторської компанії "ДК-Україна"

Сумнівність ідеї присвятити звичайній ціні окремий закон очевидна. Інститут звичайної ціни не є самостійним, він тісно пов'язаний із нормами податкового законодавства. Крім того, навряд чи доцільно створювати ще один окремий нормативний акт, додавши його до чималої кількості нормативного матеріалу, який платники податків повинні враховувати при веденні податкового обліку.

Що стосується безпосередньо законопроекту, то подив викликає навіть його назва. Можна подивитися крізь пальці на те, що термін "податковий контроль" законодавчо не визначено і припустити, що під податковим контролем слід розуміти контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), здійснення якого Законом України "Про державну податкову службу в Україні" покладено на органи податкової служби. Але і тоді із назви законопроекту випливає, що його адресовано виключно органам податкової служби. А як же платники податків? Чи зобов'язані вони використовувати звичайні ціни під час визначення податкових зобов'язань? Виходячи із назви, не зобов'язані. Водночас, зміст законопроекту, його преамбула (яка складається з однієї фрази: «Цей Закон встановлює процедуру визначення звичайної ціни та її застосування у податковому законодавстві»), а також суть та призначення звичайної ціни свідчать про протилежне.

Ще більший подив викликає ст.1, у якій наведено визначення термінів. Так, невідомо з якою метою дано визначення термінів "звичайна відсоткова ставка за депозит (вклад)" та "звичайна відсоткова ставка за кредит", які у подальшому жодного разу не використовуються. Є і зворотній приклад: у ст.2 використано словосполучення "пов'язана особа". Однак законопроект не дає його визначення, не пояснює змісту, і при цьому до інших законів з питань оподаткування не відсилає. І це при тому, що загалом законопроект зловживає бланкетними (відсилочними) нормами.

Втім, якщо зміст терміну "пов'язана особа" за допомогою діючого законодавства є можливість зрозуміти, то що таке "непов'язана особа" (ч.3 ст.2 законопроекту) залишається загадкою. Автори законопроекту пропонують платникам податків та працівникам податкових органів і надалі ламати голови над змістом поняття "товари (роботи, послуги),

¹ Текст Постанови і текст законопроекту можна знайти на офіційному сайті Верховної Ради України: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=32464 (прим. ред.).

які прилюдно пропонуються до продажу" (абзац 2 ч.3 ст.2 ПЗУ). Передбачені й нові ребуси, на зразок – "офіційні джерела інформації про ціну і біржові котирування" (ч.10 ст.2).

Суттєвою вадою законопроекту є внутрішні протиріччя. Зокрема, у ст.1 (у визначенні терміну «звичайна ціна», що його наведено далі) по суті сформульована презумпція "звичайності" договірної ціни. В той же час із останнього абзацу ч.2 ст.2 законопроекту випливає, що лише "у разі неможливості визначення звичайної ціни відповідно до положень цього пункту вважається, що звичайна ціна збігається з договірною».

Щоб уникнути цього протиріччя, на думку автора, необхідно уточнити формулювання визначення терміну «звичайна ціна»:

ст.1 законопроекту	пропонується
звичайна ціна — ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Законом. У разі коли не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін	звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), яка відповідає рівню ринкових цін, визначена відповідно до встановлених цим Законом правил для цілей оподаткування

А щоб зберегти презумпцію «звичайності» ціни, необхідно одну з норм, які регламентують "Порядок застосування звичайної ціни органом державної податкової служби" (у законопроекті це ст.3), сформулювати так: "Ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, вважається звичайною у разі, коли протилежне не встановлено судом у порядку, передбаченому цим Законом."

Деякі поняття, зокрема, такі, як «іdentичні товари (роботи, послуги)», «однорідні товари (роботи, послуги)», «ринок товарів (робіт, послуг)»², автори законопроекту «запозичили» із п.1.20 ст.1 діючої редакції Закону про прибуток³. Отже, ці поняття знайомі і платникам податків, і податківцям. Але знайомі не означає зрозумілі. Не зрозуміло, зокрема, що таке «найближча стосовно покупця (продавця) територія». Це місто, район, область чи щось інше? Для операції з купівлі-продажу за одним і тим самим договором слід брати територію покупця чи продавця? Фактично виходить, що за однією і тією ж операцією звичайна ціна для покупця, наприклад, у Донецьку може бути іншою, ніж для продавця з Ужгорода. Зазначені терміни і сьогодні викликають численні конфлікти між платниками податків і податківцями, тож може не варто залишати їх саме у такому вигляді?

Центральною у законопроекті є стаття 2, у якій перелічено випадки застосування звичайної ціни, а також методи її визначення.

Відповідно до ч.1 ст.2 ПЗУ, звичайна ціна визначається у разі здійснення платником податків:

- ♦ **будь-яких операцій** за зовнішньоекономічними договорами (контрактами);
- ♦ бартерних операцій;
- ♦ операцій з пов'язаними особами (очевидно, що **будь-яких операцій**);
- ♦ операцій з платниками податків, що застосовують інші правила або ставки оподаткування, ніж такий платник податків (знову ж таки, очевидно, що **будь-яких**).

Пригадаємо, що відповідно до діючого законодавства звичайна ціна застосовується виключно до операцій із продажу (поставки) або до операцій, які прирівняні до продажу з метою оподаткування. Таке очевидне розширення сфери застосування звичайної ціни – це свідомий підхід чи просто недбалість формулювань? Непряму, але досить переконливу відповідь на це запитання знаходимо у прикінцевих положеннях законопроекту. Один з пунктів прикінцевих положень пропонує доповнити п.4.1 ст.4 Закону про прибуток новим абзацом такого змісту: "Дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (робіт,

² Детальному аналізу саме цих понять присвячено один з розділів статті І. Голошевич «Звичайна ціна і митна вартість: методів – багато, результат – один». Опубліковано: Бухгалтерія. – 2007. – № 37. – С.44–48 (прим. ред.).

³ Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" (в редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР)(прим. ред.).

послуг) визначається виходячи із договірних цін, які не повинні бути меншими ніж звичайні ціни на такі товари (роботи, послуги), що діяли на дату такого продажу".

Прочитання наведеного наводить на думку, що сторони вже при укладенні договору мають подумати про звичайну ціну і саме з врахуванням останньої визначити одну із істотних умов договору. Проте, навряд чи цю норму слід розуміти саме так, оскільки зазначене не є сферою регулювання податкового законодавства, а така норма суперечила б принципу свободи договору, сформульованого у ст.627 Цивільного Кодексу України. Тож неважко здогадатися, що за цим формулюванням проглядається погано приховане бажання авторів законопроекту застосовувати звичайну ціну завжди і всюди.

Наявність у законопроекті конкретних методів визначення звичайної ціни могло б бути охарактеризоване як певне досягнення, але, на жаль, лише могло б... Судіть самі. Названо чотири методи:

- ◆ порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ◆ ціни перепродажу;
- ◆ «витрати плюс»;
- ◆ балансової вартості.

При цьому перший метод є основним. У разі неможливості його застосування використовують інші методи «в порядку черговості». Далі йде начебто характеристика кожного метода. Але навіщо вона потрібна, м'яко кажучи, незрозуміло. Адже безпосередньо за нею (п.7 ст.2) слідує норма, яка, безумовно, є перлиною законопроекту: **«порядок застосування методів порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу та "витрати плюс" для визначення звичайної ціни встановлюється Кабінетом Міністрів України».**

З огляду на цю норму, пропонуємо авторам розглянути варіант Закону, який би складався з одного-єдиного речення: **"Зобов'язання платників податків за податками, зборами (обов'язковими платежами) визначаються виходячи зі звичайних цін, порядок застосування яких встановлюється Кабінетом Міністрів України".**

Тоді кожен новий уряд буде визначати свій порядок, виходячи зі сподівань свого електорату та потреб у наповненні бюджету.