

ПРО ЗВИЧАЙНУ ЦІНУ

Ельвіра Ткачова,
головний редактор



Звичайна ціна використовується (без урахування контрольованих операцій згідно зі ст. 39 ПКУ) **при визначенні:**

- ✓ бази оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг (пп. 188.1 ПКУ);
- ✓ розміру додаткового блага, отриманого фізичною особою у вигляді товарів (робіт, послуг), отриманих безоплатно або зі знижкою (пп. 164.2.17 ПКУ);
- ✓ доходу, наданого в будь-якій негрошовій формі (п. 164.5).

Оскільки фізичним особам-орендодавцям у рахунок орендної плати сільгосп підприємства видають власно вироблену сільгосп продукцію, органи ДПС під час документальних перевірок перевіряють на «звичайність» ціни на таку продукцію.

При цьому вони керуються вказівками ДПС України, наданими в Листі від 15.08.2016 р. № 27600/7/99-99-14-02-01-17 «Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок» (далі – лист № 27600). І хоча цей Лист спрямований на запобігання схемам мінімізації податкових зобов'язань із ПДВ через посередників, на практиці він застосовується до всіх платників податків.

ПОНЯТТЯ І ТЕРМІНИ

Перед тим, як проаналізувати цей Лист, згадаємо поняття, визначені в ПКУ.

Відповідно до пп. 4.1.71 ПКУ **звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору**, якщо інше не встановлено ПКУ. Інший порядок ПКУ встановлює для товарів (робіт, послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню, в разі проведення обов'язкової оцінки, при проведенні аукціону та коли постачання здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контрактів.

Отже, при передачі сільгосп продукції в рахунок орендної плати звичайною ціною є ціна договору. Якщо не доведено інше, вважається, що така ціна відповідає рівню ринкових цін. При цьому доводити це повинен орган ДПС (пп. 20.1.36 ПКУ).

Ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власникові 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 про ціни, які склалися на ринку

ідентичних (а за їхньої відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах (пп. 14.1.219 ПКУ).

Ринок товарів (робіт, послуг) – це сфера обігу товарів (робіт, послуг), що визначається виходячи з можливості покупця (продавця) без значних додаткових витрат придбати (реалізувати) товар (роботи, послуги) на найближчій для покупця (продавця) території (пп. 14.1.218 ПКУ).

Відповідно до пп. 14.1.80 ПКУ **ідентичними вважаються товари (роботи, послуги), що мають однакові характерні для них основні ознаки**, в тому числі такі як фізичні характеристики, якість і репутація на ринку, країна виробництва (походження), виробник.

Поняття економічних (комерційних) умов ПКУ не надає. Однак відповідно до визначення, наведеного у «старій» редакції митного кодексу, це сукупність умов, за яких здійснюється комерційна операція (умови поставки товарів, переходу ризиків, здійснення оплати товару, вплив на вартість різних чинників, таких як кількість одиниць товару в партії, репутація на ринку, партнерство, сезонність тощо).

Аби визначитися, які **особи є взаємно незалежними юридично та фактично**, звернемося до

поняття «пов'язані особи», яке надано у пп. «б» пп. 14.1.159 ПКУ. Згідно з цим підпунктом фізична особа вважається пов'язаною з підприємством (юридичною особою), якщо вона:

- безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами у розмірі 25% і більше;
- має право або повноваження призначати

(обирати) його виконавчий орган (керівника);

- сама є керівником цього підприємства;
- є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) підприємства;
- надає підприємству будь-які позики (допомоги) в сумі, що перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза.

ЩО ДОСЛІДЖУЄ ДПС

Наведемо витяг з листа № 27600.

...

Тому при проведенні документальних перевірок виробників товарів/послуг з питання дотримання ними податкового законодавства при визначенні бази оподаткування ПДВ за операціями з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг, здійснених, починаючи з 1 січня 2016 року, рекомендується:

1) з'ясувати джерела інформації про ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах (далі – ринкові ціни);

2) визначати ринкові ціни, виходячи з даних цих джерел та обов'язково враховуючи ідентичність (спорідненість, порівнянність) змісту досліджуваної операції.

Наприклад, при з'ясуванні ринкових цін на послуги з передачі в найм (оренду) нерухомого майна (будівель, споруд, приміщень) необхідно враховувати: належність будівель та споруд до однакових класифікаційних типів (з урахуванням їх функціонального призначення) згідно з ДК 018-2000: їх площу; місцезнаходження тощо;

3) встановлювати відповідність ціни постачання виробника ринковим цінам. Вочевидь, рівень ринкової ціни не може бути менший суми, розрахованої додаванням ціни постачання виробника і частини ціни постачання «посередника», виходячи з обсягу сформованого ним схемного податкового кредиту в загальній ціні постачання;

4) у разі невідповідності цих цін (заниження ціни постачання порівняно з ринковими цінами) – фіксувати в актах документальних перевірок:

– факт такої невідповідності, зазначаючи джерела інформації щодо ринкових цін, їх рівень та розрахунок невідповідності;

– висновок, що з урахуванням положень пп. 14.1.71 та 14.1.219 п. 14.1 ст. 14 Кодексу ціна постачання не є звичайною ціною, що відповідає ринковій і мала б враховуватися при визначенні бази оподаткування ПДВ;

– висновок щодо порушення норм абзацу другого п. 188.1 ст. 188 Кодексу, в результаті чого занижено базу оподаткування ПДВ та, як наслідок, занижено податкові зобов'язання (завищено бюджетне відшкодування, від'ємне значення) з ПДВ.

...

При формуванні доказів відносно заниження за наведених вище обставин бази оподаткування ПДВ в акті перевірки виробника також зазначаються факти, за їх наявності, щодо:


– взаємної юридичної та фактичної залежності сторін (пов'язаності осіб), що згідно з пп. 14.1.219 п. 14.1 ст. 14 Кодексу не відповідає умові, за якої ринкова ціна – це ціна передачі (постачання);

– нездійснення та/або неможливості здійснення «посередником» або іншим контрагентом виробника (у ланцюгу між «посередником» і виробником) господарської діяльності (у визначенні пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Кодексу та частин першої і другої ст. 3 та частини першої ст. 43 Господарського кодексу України), що свідчить про залучення такого «посередника» або іншого контрагента виробника лише для документального оформлення операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням у підсумку

необґрунтованої податкової вигоди у виробника. При цьому рекомендується використовувати положення пп. 3.1.2 п. 3.1 Методичних рекомендацій з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами (Лист ДФС від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17).

...

У Листі № 27600 також зазначено, що **інформація щодо ринкових цін є податковою інформацією**. А тому її джерелом може бути оприлюднена або одержана за запитом інформація. В Листі від 13.10.2016 р. № 22286/6/99-99-15-03-02-15 ДФС пропонує платнику податків у пошуках звичайних цін звертатися до державних органів статистики та Мінекономіки (оскільки цей орган забезпечує, зокрема, формування державної політики з контролю за цінами).



Довідково

Існують три групи методів ціноутворення:

- ➔ витратні;
- ➔ орієнтовані на попит;
- ➔ орієнтовані на ціни конкурентів.

При визначенні ціни на сільгосппродукцію, що реалізовуватиметься орендодавцям (не передаватиметься в рахунок орендної плати), доцільно використовувати саме витратний метод.

Чи правомірна така рекомендація?

Ні, з огляду на те, що ціни, якими керуються Мінекономіки та органи статистики, не можуть вважатися ринковими цінами на ідентичні товари, оскільки вони склалися в не порівняльних економічних умовах і не враховують умов реалізації продукції (фізичні характеристики, якість тощо).

Крім того, ціни, отримані від органів статистики, в тому числі і від обласних управлінь, не є податковою інформацією, а тому не можуть слугувати для підтвердження звичайності ціни.

Це підтвердив Сумський окружний адміністративний суд у справі № 818/1597/17 від 05.12.2017 р.

ЩО ПОТРІБНО ВРАХУВАТИ, АБИ ДОГОВІРНА ЦІНА ВІДПОВІДАЛА РІВНЮ РИНКОВИХ ЦІН

З огляду на вищенаведені поняття, ціна, за якою сільгоспідприємство реалізує (видає) сільгосппродукцію орендодавцеві, має вважатися ринковою за наступних умов:

- вона діє на найближчій для покупця території (наприклад, на території певного району чи сільської ради);
- сільгосппродукція одного виду та з однаковими якісними характеристиками (наприклад, для зерна пшениці – певний відсоток зернової домішки, сміттевої домішки, натури, склоподібності, вологості, клейковини тощо) пропонується усім потенційним покупцям за однією ціною;
- умови поставки сільгосппродукції однакові для всіх покупців (наприклад, самовивіз, обсяг продажу одній фізичній особі-покупцю не може перевищувати 2 т, ціна діє протягом сезону з 1 липня по 1 жовтня 2021 року тощо);
- для всіх покупців визначені однакові умови оплати товару (наприклад, здійснюється за рахунок готівкових коштів);
- сільгоспідприємство як продавець висловило своє бажання продати сільгосппродукцію за певною ціною (для цього воно має довести до відома потенційних покупців розмір цієї ціни, вид і характеристики продукції).

Іноді, посилаючись на вимоги працівників ДФС, сільгоспідприємства запитують: **чи обов'язково укладати письмовий договір з орендодавцем-покупцем?**

Письмова форма необов'язкова. Оскільки згідно з нормами ст.ст. 626–627, 638, 639, 655, 657 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) договір купівлі-продажу може бути укладений сторонами в усній формі.

У разі коли сільгоспідприємство пропонує фізичним особам придбати певну сільгосппродукцію, а фізичні особи її купують, то між ними укладається усний публічний договір.

За таким договором сільгоспідприємство зобов'язане здійснювати продаж продукції кожному, хто до нього звернеться (ч. 1 ст. 633 ЦКУ). Відповідно до ч. 2 цієї статті умови публічного договору встановлюються однаковими для всіх споживачів, крім тих, кому за законом надані відповідні пільги.

ТОЖ СФОРМУЛЮЄМО ДЕЯКІ РЕКОМЕНДАЦІЇ:

1. Оскільки договір публічний, то сільгоспідприємство має довести до відома потенційних покупців-фізичних осіб (у тому числі орендодавців), що воно планує реалізувати певну сільгосппродукцію на певних умовах. Це можна зробити через оголошення, розміщене на дошці оголошень при сільраді, або в місцевих засобах масової інформації (наприклад, газеті). Таке оголошення коштуватиме недорого, але воно може бути використане як джерело інформації про ринкові ціни.

2. Оскільки ринок відповідно до пп. 14.1.218 ПКУ – це сфера обігу товарів на найближчій для покупця території, то, за можливості, можна узгодити з іншими сільгоспвиробниками села (району) ціни на певні види сільгосппродукції. Наприклад, що всі господарства району реалізовуватимуть фізичним особам зерно пшениці III класу (з певними характеристиками) на рівних умовах. Якщо хтось подасть оголошення в газеті, то для інших це цілком може бути джерелом інформації про ринкові ціни.

3. Для документального оформлення доцільно зробити калькуляцію ціни (за якою сільгосппродукція реалізовуватиметься фізичним особам) та видати відповідний наказ по підприємству. У наказі слід обумовити види сільгосппродукції, які реалізовуватимуться (видаватимуться) фізичним особам (у тому числі орендодавцям), їхні характеристики, ціни, період, протягом якого діють такі ціни, умови поставки.

4. Якщо сільгоспідприємство не в змозі скористатися зазначеними рекомендаціями, воно може письмово звернутися до найближчого ринку (до ринкового комітету) з проханням повідомити, які ціни встановилися в певному періоді на кожен вид сільгосппродукції. Отримана довідка буде підтвердженням ринкової ціни.

5. Якщо орендодавець звик отримувати (придбавати) в рахунок орендної плати певну кількість сільгосппродукції, але за визначеною ціною її вартість більша за розмір орендної плати, то не слід зменшувати договірну ціну. Можна частину такої продукції видати у вигляді матеріальної нецільової благодійної допомоги або подарунка.

Наприклад, орендодавець звик отримувати 3 т зерна пшениці (певної якості). Підприємство визначило, що воно реалізовуватиме фізичним особам таку пшеницю за ціною 3600 грн. Орендна плата, нарахована такому орендодавцю, становить 9 000 грн (з урахуванням утриманих податків). Отже, за ціною 3 600 грн в рахунок орендної плати сільгоспідприємство може передати орендодавцеві 2,5 т пшениці на суму 9 000 грн (2,5 т x 3 600 грн). А 0,5 т на суму 1 800 грн може видати йому у вигляді нецільової благодійної допомоги (сільгоспідприємство ще заощадить на податках).

ЗАСТЕРЕЖЕННЯ:

Засновник і керівник сільгоспідприємства відповідно до пп. «б» пп. 14.1.159 ПКУ є фізичними особами, пов'язаними з цим підприємством. Тому органи ДПС можуть визнавати ціни, за якими цим особам реалізується продукція, такими, що не відповідають поняттю ринкових. Тож таким особам, аби перестраховатися, доцільно оформлювати продаж сільгосппродукції на іншу довірену особу.

Якщо в одному районі сільгоспідприємства на однакових умовах поставки реалізовуватимуть однакову продукцію за різними цінами, то неабияка ймовірність того, що сільгоспідприємство, яке застосовує найменші ціни, буде визнано порушником (орган ДПС може визнати, що його ціна не відповідає ринковим цінам).