

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 15.08.2016 р. N 27600/7/99-99-14-02-01-17

Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок

Одним із різновидів схем мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ, що використовуються платниками податків, є штучне перенесення бази оподаткування ПДВ (значної частини податкових зобов'язань) від підприємств реального сектору економіки - виробників товарів/послуг безпосередньо або через кілька ланок (суб'єктів господарювання) до учасників схем ухилення від оподаткування - "посередників".

В основі цього різновиду схем, який застосовується, зокрема, при реалізації природного газу власного видобутку (не для потреб населення), здачі в оренду приміщень торговельно-розважальних центрів тощо, є первинний продаж товарів і послуг їх виробниками за цінами, які значно нижчі діючих на ринку і державою не регулюються. Відповідно до норм законодавства з питань ціноутворення суб'єкти господарювання використовують у своїй діяльності вільні ціни, що визначаються на всі види продукції (робіт, послуг), за винятком тих, на які встановлено державні регульовані ціни; вільні ціни визначаються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін. Законодавчим обмеженням з питання оподаткування виробників у цьому випадку, чинним до 1 січня 2016 року, було те, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не могла бути нижче їх собівартості.

Натомість задіяні "посередники" здійснюють реалізацію цих товарів і послуг вже за ринковими цінами, перекидають суми власних податкових зобов'язань неправомірно сформованим податковим кредитом, джерелом якого є "податкові ями" і зустрічні транзити. Зазначені "посередники" хоча й відповідають категорії вигодонабувачів згідно з положеннями п. 1.3 Рекомендованого порядку взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість, затвердженого [наказом ДФС від 28.07.2015 р. N 543](#), проте переважно не мають власних необоротних і фінансових активів, періодично замінюються та часто відсутні за місцезнаходженням. Таким чином, навіть здійснені донарахування сум грошових зобов'язань цим суб'єктам господарювання безперспективні на предмет їх сплати до бюджету.

Водночас з 1 січня 2016 року набрали чинності зміни до [Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс) у частині визначення бази обкладення ПДВ, виходячи із звичайної ціни.

А саме: згідно з внесеними змінами до абзацу другого [п. 188.1 ст. 188 Кодексу](#) база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін (за винятком товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню, та газу, який постачається для потреб населення).

При цьому абзацом першим [пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#) визначено, що звичайна ціна - ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до [статті 39 цього Кодексу](#). Крім того, цей підпункт визначає

певні особливості визначення звичайної ціни для окремих (специфічних) видів операцій (при проведенні обов'язкової оцінки, аукціону (публічних торгів) (обов'язковість проведення якого передбачено законом), постачанні на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту, продажу у примусовому порядку).

Відповідно до [пп. 14.1.219 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу 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.

Таким чином, [Кодекс](#) у чинній редакції (не враховуючи положення для окремих (специфічних) видів операцій):

- визначає, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін;
- прирівнює звичайну ціну до ціни договору, а ринкову ціну до ціни передачі (постачання), тобто теж до ціни договору (при відповідності ціни постачання ціні договору), тим самим встановлює зв'язок між договірною, звичайною та ринковою цінами;
- встановлює ряд обов'язкових умов відповідності ціни поставки (договірної ціни) ринковій ціні, однією з яких є володіння сторонами достатньою інформацією про ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах;
- передбачає можливість доведення невідповідності рівню ринкових цін звичайної ціни, що відповідає договірній.

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 менше 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.

Довідково:

- інформація щодо ринкових цін відповідно до [п. 71.1 ст. 71 Кодексу](#) та [ст. 16 Закону України "Про інформацію"](#) є податковою інформацією;

- джерела податкової інформації визначено у [п. 72.1 ст. 72 Кодексу](#), у тому числі у [пп. 72.1.6 цього пункту](#), який передбачає використання іншої оприлюдненої або одержаної за запитом інформації;

- право на використання податкової інформації щодо ринкових цін та результатів її опрацювання (порівняння із ціною постачання, застосованою платником податків), у тому числі у висновках за результатами перевірок, закріплено у [п. 71.1 ст. 71](#), [п. 74.2 ст. 74](#) та [пп. 83.1.2 п. 83.1 ст. 83 Кодексу](#).

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 \(лист ДФС від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17\)](#).

Необхідно наголосити на особливості формування та документування доказової бази при проведенні перевірок, призначених відповідно до кримінального процесуального закону, яка має враховувати надані слідчим докази, отримані під час досудового розслідування, наприклад, зафіксовані у:

- висновку експерта (про невідповідність ціни постачання виробника ринковим цінам);

- показанні посадової особи виробника (про досконале володіння інформацією про ринкові ціни на товари/послуги та свідоме документальне оформлення їх продажу за істотно заниженими цінами фіктивному "посереднику" з метою ухилення від сплати податків та заволодіння грошовими коштами) тощо.

Доручається довести зазначений лист до відома та врахування в роботі кожного працівника підрозділів аудиту територіальних органів ДФС, що відповідає за організацію та здійснення документальних перевірок платників податків.

Голова

Р. Насіров