

УДК 336.201

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473-2019-4-224-229>

**М. О. Ларіонов**, аспірант кафедри фінансового права та фіскального адміністрування  
Національної академії внутрішніх справ

### **ДОГОВОРИ ПРО ПОПЕРЕДНЄ УЗГОДЖЕННЯ ЦІНОУТВОРЕННЯ: ПОТОЧНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ДЛЯ УКРАЇНИ**

*У статті аналізується національний та зарубіжний досвід укладення договорів про попереднє узгодження ціноутворення. Зокрема визначено, що попри складну процедуру і довгий процес укладання, платники податків в іноземних державах регулярно звертаються до механізму укладення договорів про попереднє узгодження ціноутворення. Визначено, що в Україні наразі відсутня інформація щодо успішного укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення.*

*Проаналізовано національні особливості процедури укладення договору про попереднє узгодження ціноутворення. Зокрема, визначено, хто може виступати стороною договору про попереднє узгодження ціноутворення та що може бути предметом договору про попереднє узгодження ціноутворення. Здійснено класифікацію договорів про попереднє узгодження ціноутворення.*

*Виокремлено основні етапи укладення договору про попереднє узгодження ціноутворення. Виокремлено та проаналізовано переваги та недоліки укладення договору про попереднє узгодження ціноутворення. Зокрема встановлено, що заздалегідь узгодженні умови здійснення контрольованих операцій дозволяють міжнародним компаніям мінімізувати ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворенням. Так, дотримання умов, передбачених договором про попереднє узгодження ціноутворення, унеможливує порушення з боку платника податків, а контролюючі органи не можуть приймати рішення про донарахування податкових зобов'язань, штрафів чи пені щодо контрольованих операцій, які є предметом договору про попереднє узгодження ціноутворення. Таким чином вбачається, що договір про попереднє узгодження ціноутворення є ефективним механізмом податкового планування, а тому очікується зростання практики використання платниками податків вказаного механізму.*

*Ключові слова: контрольовані операції, попереднє узгодження ціноутворення, трансфертне ціноутворення.*

#### ***M. O. Larionov. Advanced pricing agreements: current state and prospects for Ukraine***

*The article analyzes the national and foreign experience in concluding advanced pricing agreements. In particular, it was determined that despite the difficult procedure and the lengthy process of conclusion, taxpayers in foreign countries regularly apply to the mechanism of concluding advanced pricing agreements. It is determined that in Ukraine there is still no information regarding the successful conclusion of advanced pricing agreements.*

*The national features of the procedure for concluding an advanced pricing agreement were analyzed. In particular, it is determined who can be a party to the advanced pricing agreements and what may be the subject of advanced pricing agreements. Classification of advanced pricing agreements has been carried out. The main stages of concluding an advanced pricing agreement are highlighted.*

*The advantages and disadvantages of concluding an advanced pricing agreement are highlighted and analyzed. In particular, it was established that pre-agreed conditions of controlled operations allow international companies to minimize the risks associated with transfer pricing.*

*Moreover, compliance with the conditions stipulated by the advanced pricing agreement eliminates violations by the taxpayer, and the regulatory authorities, in turn, cannot make decisions on the additional charge of tax obligations, fines or penalties for controlled operations that are the subject of the advanced pricing agreement. Thus, it is obvious that the advanced pricing agreement is an effective mechanism for tax planning, and therefore, the growth of the practice of using this mechanism by taxpayers is expected.*

*Key words: controlled operations, advanced pricing agreement, transfer pricing.*

© **М. О. Ларіонов, 2019**

**Постановка проблеми.** Договір про попереднє узгодження ціноутворення – це механізм, який використовується платниками податків в розвинених державах світу вже десятки років. Наразі відсутня інформація щодо укладення таких договорів в Україні, незважаючи на те, що законодавство передбачає таку можливість вже близько 4 років. Вбачається, що договори про попереднє узгодження ціноутворення є позитивним та ефективним механізмом податкового планування, а тому їх наукове дослідження є актуальним, зокрема в контексті дослідження фінансово-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням фінансово-правового регулювання трансфертного ціноутворення приділяли увагу такі вітчизняні та зарубіжні вчені як Н.Х. Вафіна, А.В. Гарбінська-Руденко, Р.В. Джоха, Д. де Кароліз, М. Маркхема, М.О. Мішин, К.А. Непесов, П.О. Селезень, Л.В. Товкун, Дж. Озборн тощо. Водночас, питання особливостей поки не знайшли належного аналізу у вітчизняній науці.

**Мета статті** – проаналізувати національний та іноземний досвід укладення договорів про попереднє узгодження ціноутворення, здійснити класифікацію договорів про попереднє узгодження ціноутворення, виокремити етапи укладення попереднє узгодження ціноутворення, проаналізувати переваги та недоліки вказаного механізму для платників податків.

**Виклад основного матеріалу.** Договір про попереднє узгодження ціноутворення (Advanced pricing agreement (APA) – це договір, який укладається між платником податку та контролюючим органом з метою завчасного погодження умов здійснення контрольованої операції. Відповідно до п.п. 39.6.1.1 п.п. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України предметом договору про попереднє узгодження ціноутворення можуть виступати: 1) види чи перелік товарів(послуг), які є предметом контрольованої операції; 2) метод чи комбінація кількох методів, за допомогою яких визначається відповідність операції принципу «витягнутої руки»; 3) строк, на який узгоджуються ціни; 4) перелік джерел інформації, які можуть бути використані для встановлення відповідності умов операції принципу витягнутої руки; 5) порядок подання документів та їх перелік, які підтверджують дотримання цін, які визначені договором; 6) можливі межі відхилення від визначеної ціни [1]. Фактично вказаний вище перелік не є виключним, і сторони в договорі можуть узгодити будь-які інші умови чи деталі контрольованих операцій.

Практика укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення почалась більше 30 років тому і стала досить поширеним явищем у світі. Так, можливість укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення була запроваджена в США та Японії ще на початку 90-тих років. Впродовж наступного десятиліття позитивну практику цих країн перейняли інші держав і на початок 2001 року таке регулювання було у 18 країнах світу. APA почали вводити європейські держави. Першими європейськими державами, які ввели процедуру APA, були Іспанія та Бельгія. Наразі процедура APA існує в більшості розвинених країн світу, зокрема, в Великій Британії, Франції, Німеччині, США, Нідерландах, Данії, Південній Кореї тощо [2].

Статистика свідчить про те, що попри досить складну процедуру і довгий процес укладання, платники податків в іноземних державах регулярно звертаються до механізму APA. Так, на кінець 2017 року в Бельгії діяло 569 таких договорів, в Німеччині – 16, в Італії – 49, в Іспанії – 46 [3]. Ще більш красномовною є статистика запитів щодо укладення таких процедур. Бельгія отримала 348 запитів протягом 2017 року, Італія – 78 [3], а у Великій Британії протягом 2017 року було укладено 27 APA [4].

Податковим кодексом України передбачено, що великі платники податків можуть звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, з заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованій операції [1]. Відповідно до Реєстру великих платників податків на 2020 рік, що затверджений Наказом

ДПС України від 26.09.2019 року № 98, таких платників в Україні 1660, при чому як зазначають самі податківці ця цифра виросла на 12% порівняно з 2019 роком [5]. Тобто, стороною угоди про попереднє узгодження ціноутворення може бути лише великий платник податків і контролюючий орган, а саме Державна податкова служба України.

Залежно від кількості держав, контролюючі органи яких залучені в процес переговорів, можна виокремити наступні види договорів про попереднє узгодження ціноутворення: 1) односторонні (договір підписано між платником податку і контролюючим органом однієї держави); 2) двосторонні (два контролюючих органи); 3) багатосторонні (три і більше контролюючих органи). Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб передбачають, що у випадках, коли це є можливим, варто укладати двосторонні та багатосторонні договори, а односторонні у виключних випадках [6].

Наведені вище класифікація АРА має значення також в контексті вимог плану BEPS (розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування), обов'язок щодо імплементації яких взяла на себе Україна. Зокрема, крок 14 «Механізми вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування» передбачає обов'язкове запровадження процедури укладення двосторонніх АРА та підготовку рекомендацій щодо процедури укладення таких договорів [7]. В рамках імплементації вимог кроку 13 «Розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування» Україна буде зобов'язана оприлюднювати та надавати на вимогу контролюючих органів інших держав інформацію про укладені нею односторонні договори.

Розробка порядку (процедури) попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях була покладена на Кабінет Міністрів України, який Постановою від 17.07.2015 року № 504 затвердив Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення. Вбачається, що значний вплив на вказаний Порядок справили Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, зокрема, додаток під назвою «Настанови щодо укладення договорів про (попереднє) ціноутворення за процедурою взаємного узгодження» (Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure).

Загалом можна виокремити три основні етапи в процесі укладення договору про попереднє узгодження ціноутворення: 1) підготовчий етап; 2) запит платника податків на попереднє узгодження ціноутворення; 3) переговори; 4) підписання договору.

Так, згідно пункту С.2 Настанов ОЕСР щодо укладення договорів про (попереднє) ціноутворення за процедурою взаємного узгодження в законодавстві кожної держави можуть міститися положення щодо проведення попередніх зустрічей з метою подальшого укладення АРА [6]. В свою чергу, Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення містить положення щодо можливості проведення підготовчого етапу в процесі узгодження ціноутворення. Платник податку попередньо, для визначення доцільності проведення процедури узгодження і визначення належних матеріалів та документації, може звернутися до контролюючого органу з пропозицією стосовно проведення попереднього розгляду у процедурі узгодження ціноутворення. Контролюючий орган протягом 10 днів визначає час, дату і місце проведення зустрічі [8].

Позиція ОЕСР полягає у тому, що підготовчі переговори мають проводитися у неформальній манері і можуть навіть не передбачати проведення зустрічей. Загалом на попередньому етапі визначають сторони, які будуть учасниками процедури узгодження, рези-

дентство цих сторін та необхідність залучення до переговорів контролюючих органів інших держав; ринкові умови, в яких здійснюються контрольовані операції, факти та обставини, що пов'язані з проведенням цієї операції; методи та комбінації методів визначення відповідності умов принципу витягнутої руки, строк дії договору та процедурні моменти щодо його продовження тощо. Звернення платника податків до щодо проведення попереднього розгляду не є його обов'язком і не позбавляє його права одразу звернутись із заявою про проведення процедури узгодження ціноутворення.

Процедура узгодження ціноутворення повинна ініціюватися платником податку. В Україні для «запуску» процедури узгодження ціноутворення платник податків зобов'язаний подати до контролюючого органу заяву та пакет наступних документів: 1) копії установчих документів; 2) фінансову звітність за останній звітний рік; 3) копії договорів, за якими здійснюються контрольовані операції із зазначенням ланцюга постачання; 4) документацію з трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій; 5) опис поточних податкових спорів, які стосуються предмета узгодження; 6) опис впливу міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та іноземною державою, резидентом якої є сторона контрольованої операції, на предмет узгодження; 7) результати аналізу можливого впливу умов договору на розмір податкових зобов'язань сторін контрольованої операції; 8) проект договору; 9) копію документа, що підтверджує повноваження уповноваженої особи платника податків, яка братиме участь у процедурі узгодження ціноутворення; 10) довідку або її нотаріально засвідчену копію, якою буде підтверджено, що сторони контрольованої операції є резидентами держав, з якими в Україні укладено договір про уникнення подвійного оподаткування (за умови, якщо будуть залучатися контролюючі органи іншої держави); 11) копії документів, що підтверджують факт звернення із заявою про проведення процедури узгодження ціноутворення контрагента платника податків у контрольованих операціях до іноземного податкового органу держави, з якою в Україні укладено договір про уникнення подвійного оподаткування (також, якщо будуть проводитися переговори щодо підписання дво- чи багатостороннього договору). Вказаний перелік документів загалом відповідає Настановам ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. Водночас, як в Настановах ОЕСР, так і в вітчизняному Порядку передбачено, що перелік документів не є вичерпним і платник податків може надати разом із заявою й інші документи.

Наступним етапом укладення АРА є безпосередньо етап переговорів. Ні Настанови ОЕСР, ні Податковий кодекс України, ні Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, не встановлюють конкретних строків для ведення цих переговорів. Настанови ОЕСР містять лише загальні побажання щодо того, що контролюючий орган повинен бути готовий до співпраці, а процедура узгодження має бути максимально швидкою. Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер визначає лише два конкретних строки в процесі узгодження ціноутворення: 1) протягом 30 днів з моменту звернення платника податку почати спільні обговорення та 2) протягом 60 днів звернутися до контролюючого органу іншої держави для проведення консультації.

Відсутність чітких строків для ведення переговорів обумовлена складністю останніх. Так, за даними HM Revenue&Customs (Велика Британія) середня тривалість переговорів, які закінчилися у 2018 році, становила 37,1 місяців [4]. Подібні показники можна знайти і в статистичних звітах IRS (США) (в середньому 32–39 місяців) [9]. У податкового управління Німеччини ця цифра буде ще більшою. Так, якщо брати до уваги лише дані за 2018 рік, то для укладення АРА

було потрібно від 45 до 52 місяців [10]. Таким чином, переговори щодо погодження умов договорів про попереднє узгодження ціноутворення тривають не менше 2,5–3 років.

Фіналом переговорів між платником податків та контролюючим органом (контролюючими органами), за умови досягнення домовленостей з усіх істотних питань, є підписання договору про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях. ОЕСР в Настановах наголошує на двох факторах, які необхідно враховувати при визначенні строку дії такого договору: 1) строк має бути достатнім для досягнення цілей, заради яких укладався договір, та забезпечувати достатній рівень визначеності; 2) занадто довгий строк дії договору робить неточними прогнози щодо майбутніх умов, на яких базуються переговори в процесі укладення АРА. ОЕСР зазначає, що оптимальний строк дії договору про попереднє узгодження ціноутворення складає 3–5 років [6]. В Україні строк дії договору про попереднє узгодження не може перевищувати 5 років, але може бути продовжений за заявою платника податків.

Варто зазначити, що ОЕСР чітко розділяє проведення перевірок (контрольних заходів) та проведення процедури узгодження ціноутворення. ОЕСР наголошує, що проведення будь-яких перевірок не позбавляє можливості платника податків звернутися до контролюючого органу для проведення попереднього узгодження ціноутворення. В той же час, за згодою всіх сторін під час проведення переговорів може бути проведено перевірку для з'ясування певних додаткових обставин [6]. Перевагою підписання договорів про попереднє узгодження ціноутворення в Україні є безоплатність такої процедури. На противагу цьому можна привести приклад Німеччини, де за укладення АРА потрібно буде заплатити 20 і більше тисяч євро, в РФ – близько 30 тис. євро, в Польщі близько 50 тис. євро [11].

На думку автора, договори про попереднє узгодження ціноутворення є позитивним інститутом в законодавстві України. Так, заздалегідь узгоджені умови здійснення контрольованих операцій дозволяють міжнародним компаніям з присутністю в Україні мінімізувати ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворенням. Дотримання умов, передбачених договором про попереднє узгодження ціноутворення унеможливує порушення з боку платника податків. Як передбачено п.п. 39.6.2.5 п.п. 39.6.2 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України, контролюючі органи не можуть приймати рішення про донарахування податкових зобов'язань, штрафів чи пені щодо контрольованих операцій, які є предметом АРА [1]. Окремо варто зазначити, що у випадках укладення двосторонніх та багатосторонніх АРА, останні стають інструментом для уникнення подвійного оподаткування [12]. Додатковим підтвердженням позитивного значення договорів про попереднє узгодження ціноутворення є їх значне поширення в розвинених іноземних державах.

**Висновки.** Мають місце певні недоліки, які впливають з укладення договорів про попереднє узгодження ціноутворення. Перш за все, такий договір встановлює досить жорсткі рамки для платника податків і це позбавляє його гнучкості щодо зміни умов контрольованих операцій, що може мати значний вплив на господарську діяльність в цілому. Крім того, існують ризики зміни позиції контролюючого органу з того чи іншого питання вже після укладення АРА. Можуть мати місце й проблеми зі збереженням конфіденційності змісту переговорів в процесі укладення АРА.

Разом з тим вбачається, що переваги, які отримує платник податку за наслідками укладення договору про попереднє узгодження ціноутворення, переважають над недоліками, які можуть виникати в процесі або за наслідками його укладення. Крім того, процедура укладення АРА в Україні загалом відповідає міжнародним стандартам та навіть містить певні переваги. У зв'язку з цим, в майбутньому очікується зростання кількості запитів від платників податків до контролюючих органів та кількості укладених договорів про попереднє узгодження ціноутворення.

**Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1329730624868809>.
2. Договор о предварительном согласовании ценообразования (АРА). Украинские реалии, юридические аспекты и международная практика. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/webinar/07\\_12\\_17\\_webinar\\_agreement\\_on\\_preliminary\\_approval\\_pricing.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/webinar/07_12_17_webinar_agreement_on_preliminary_approval_pricing.pdf).
3. EU joint transfer pricing forum. Statistics on APAs in the EU at the end of 2017. Meeting of 24 October 2018. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-4.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-4.pdf).
4. Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/729876/Transfer\\_Pricing\\_and\\_Diverted\\_Profits\\_Tax\\_statistics.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/729876/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf).
5. Затверджено реєстр ВПП на 2020 рік. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100014441-zatverdzheno-reyestr-vpp-na-2020-rik>.
6. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (у ред. 2010 року). [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy\\_OESR.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf).
7. BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer review documents. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>.
8. Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення. Постанова Кабінету Міністрів України від 17.07.2015 року № 504. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/504-2015-%D0%BF>.
9. Announcement and report concerning advance pricing agreements. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-14-14.pdf>.
10. EU joint transfer pricing forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2018. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf).
11. Договір про попереднє узгодження ціноутворення як механізм мінімізації ризиків трансфертного ціноутворення. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://evris.law/uk/podija-lekcija-dogovir-pro-poperednju-ugodu-cinoutvorennja/>.
12. Договір про попереднє узгодження ціноутворення: умови, переваги, складнощі. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/tlalerts/Договір%20про%20попереднє%20узгодження%20ціноутворення.pdf>