

**М. І. ЛУЦЬКИЙ, Ю. І. ШЕВЧЕНКО**

*Михайло Ігорович Луцький, студент IV курсу Київського національного університету імені Тараса Шевченка;*

*Юрій Ігорович Шевченко, студент IV курсу Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

**ПРАВОВЕ ВРЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ З МЕТОЮ ЗАПОБІГАННЯ ВИВЕДЕННЮ ПРИБУТКІВ У ПОДАТКОВІ ГАВАНІ**

У вересні 2013 р. Україна зробила суттєвий крок до врегулювання трансфертного ціноутворення на законодавчому рівні, коли набрали чинності зміни до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення (далі – ТЦ). Подібні зміни законодавства спрямовано на запобігання маніпулюванню цінами в операціях з нерезидентами з податкових гаваней. У свою чергу, це має суттєвий вплив на правила здійснення господарських операцій для представників великого бізнесу в сфері металургії, хімічної та вугільної промисловості, агропромислового комплексу. Державне врегулювання ТЦ допомагає запобігти виведенню прибутку в країни податкового раю (податкові гавані). Податковими гаванями є країни або окремі території, у яких встановлено податкові преференції, зокрема низькі ставки прямого оподаткування (податок на прибуток підприємств – корпоративний податок), або відсутній такий податок, що дає змогу суттєво зменшити та мінімізувати доходи, які проходять через цю країну, територію<sup>1</sup>. Значення врегулювання ТЦ на законодавчому рівні полягає у тому, що нарешті надано можливість боротися із виведенням фінансових ресурсів за межі вітчизняної економіки та їхнього накопичення у країнах податкового раю з метою оптимізувати податкові зобов'язання.

Трансфертне ціноутворення полягає у встановленні цін в операціях між компаніями групи (пов'язаними особами). Це доволі поширене у податковій термінології словосполучення не передбачає схеми оптимізації оподаткування, як інколи вважають. Тож як ТЦ пов'язане з податковою оптимізацією? У деяких випадках пов'язані особи можуть встановлювати ціни, які, ймовірно, не склалися б за таких самих обставин між непов'язаними особами. Це може бути зумовлено різними мотивами, зокрема, й податковими. Серед податкових мотивів слід зазначити, наприклад, перенесення прибутку в більш сприятливі юрисдикції з низьким рівнем оподаткування або розподілення податкового навантаження між компаніями групи у такий спосіб, щоб більша частина прибутку припадала на збиткові компанії групи чи компанії з пільговим оподаткуванням<sup>2</sup>.

У літературі можна зустріти декілька визначень ТЦ. Однак, на нашу думку, найбільш точно відображає сутність цього явища саме це: «Трансфертне ціноутворення полягає у маніпулюванні витратами, доходами та видатками під час укладання угод між «пов'язаними» (related) особами методами, відмінними від тих, які були б використані в операціях, здійснених у нормальних ринкових умовах, з метою отримання податкової вигоди»<sup>3</sup>.

Регулювання ТЦ першочергово пов'язано з оподаткуванням прибутку транснаціональних компаній, комерційний інтерес яких представлений на території декількох податкових юрисдикцій. У результаті взаємовідносин між підрозділами таких організацій при реалізації ними товарів та послуг виникає необхідність правильного визначення податку на прибуток кожного з таких підрозділів, які діють в різних організаційно-правових формах (у вигляді самостійної юридичної особи або постійного представництва). Основною метою розподілу прибутку транснаціональних компаній є забезпечення справедливої частки податкової бази для кожної податкової юрисдикції, в рамках якої функціонує відповідний підрозділ ТНК. Це є причиною того, що податкові адміністрації заінтересованих країн жорстким чином вимагають дотримуватися порядку ціноутворення ТНК для оподаткування. У випадку порушення платниками податку встановлених правил визначення ціни діють норми, які регулюють ТЦ або застосовуються інші правові інструменти, за допомогою яких відбувається перегляд податкових зобов'язань платника порушника<sup>4</sup>.

Глобалізація економіки зумовила необхідність врегулювання ТЦ в аспекті оподаткування ТНК на міжнародному рівні. Організацією економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) в 70-ті рр. минулого століття було розроблено принципи запобігання подвійному оподаткуванню при використанні в міжнародній торгівлі трансфертних цін<sup>5</sup>. У 1979 р. комітет ОЕСР з питань оподаткування з метою встановлення рівня трансфертних цін та їх перерахунку у ринкові в інтересах податкових органів видав документ під назвою «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні підприємства», а у 1994 р. цим Комітетом було видано «Рекомендації з трансфертних цін для ТНК та їх оподаткування». Вони переглядалися у 1996 р. та 1997 р. з урахуванням глобалізації діяльності ТНК<sup>6</sup>. 22 липня 2010 р. Організацією економічного співробітництва і розвитку було прийнято «Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб» (далі – Настави ОЕСР). У ньому відображені основні підходи до вирішення суперечок, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням; рекомендації щодо ведення документації трансна-

ціональними компаніями; напрацювання у сфері застосування різних методів ТЦ податковими службами. Саме Настанови ОЕСР стали основним підґрунтям для врегулювання ТЦ у національному податковому законодавстві багатьох країн світу. Україна, у свою чергу, також стала на шлях адаптації власного податкового законодавства до вимог Настанов ОЕСР. Підтвердженням цього є вже згадане внесення змін у Податковий кодекс шляхом прийняття ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 року. В ході такого процесу обов'язковим стало регламентувати методи визначення ціни у контрольованих операціях, які можуть застосовуватися платниками податків. Власне, контрольованими операціями є господарські операції, в яких ціна між сторонами може встановлюватися не відповідно до ринкових умов, що в перспективі може призвести до отримання сторонами операції податкової вигоди у вигляді перенесення прибутку в регіони з м'якшим податковим тиском. На нашу думку, зрозуміліше буде пояснити на конкретному прикладі. Так, однією з контрольованих операцій згідно з п. 39.2.1.2 ст. 39 Податкового кодексу є господарські операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі, в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на п'ять і більше відсотків нижче, ніж в Україні. Поширеним явищем, наприклад, був продаж товару (послуг) з України не прямо в Польщу, а через країну з низькою ставкою податку на прибуток (п'ять і більше відсотків нижче, ніж в Україні), залишивши основний прибуток від здійснення такої операції на цій країні. При цьому ціна товару (послуги) в угоді між українською компанією та компанією, місцезнаходженням якої є держава з низькою ставкою податку на прибуток, буде мінімальна. Наступним етапом є укладення угоди, де ціна між компанією, місцезнаходженням якої є держава з низькою ставкою податку на прибуток, і компанією з Польщі вже буде ринковою. Як бачимо, на першій стадії присутня економічно необґрунтована ціна, що наштовхує на думку про те, що сторони такої угоди є пов'язаними. Тим не менш, з результату зрозуміло, що господарська операція між українською компанією та компанією, місцезнаходженням якої є держава з низькою ставкою податку на прибуток, була здійснена з єдиною метою – зменшити оподаткування. Законодавством і правовими доктринами багатьох країн передбачено можливість податкової перекваліфікації операцій платника, виходячи з їхньої економічної суті, а не правової форми. Така операція, якщо застосовувати законодавство Німеччини, буде розцінена як продаж товару (послуги) безпосередньо з України в Польщу з відповідним дорухуванням недоплачених податкових платежів. Податкова перекваліфікація не спричиняє визнання угод недійсними, а дій – неправомірними. Подібна податкова перекваліфікація можлива лише при використанні методів, які визначають економічно обґрунтовані ціни у контрольованих операціях. У ст. 39 Податкового кодексу міститься перелік методів, які можуть застосовуватися платниками податків при визначенні ціни у контрольованих операціях. А саме: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку<sup>7</sup>. У даній ситуації постає питання щодо суб'єктів застосування вище перелічених методів. У п. 39.3.1, ст. 39 Податкового кодексу є вказівка на те, що «платник податку використовує будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним... при визначенні ціни»<sup>8</sup>. Виходячи з цього, податкові органи можуть тільки перевіряти повноту сплати податкових зобов'язань, що виникають в результаті здійснення контрольованих операцій (де платниками податків застосовувався метод визначення трансфертної ціни). Необхідною умовою використання цих методів є проведення розрахунку ринкового діапазону цін або ринкового діапазону рентабельності. Використання ринкових діапазонів є новацією українського податкового законодавства. До 1 вересня 2013 р. ст. 39 Податкового кодексу передбачала фіксований діапазон відхилення цін від договірних на рівні не більше ніж на 20 %. За умови перебування ціни в цьому діапазоні вона вважалась звичайною<sup>9</sup>.

Зміни до Податкового кодексу щодо трансфертного ціноутворення запровадили рекомендований Настановами ОЕСР розрахунковий діапазон ринкових цін. Враховуючи те, що коливання цін є цілком природним для ринкових відносин, зокрема в угодах між непов'язаними особами, ринковий діапазон значень цих цін найбільш прийнятний для оцінки відповідності ціни принципу «витагнутої руки»<sup>10</sup>. Принцип «витагнутої руки», відповідно до Керівництва ОЕСР, полягає у наступному: якщо умови здійснення комерційних або фінансових операцій між пов'язаними особами відрізняються від умов здійснення таких операцій, у разі, якщо б вони здійснювалися між непов'язаними особами, тоді прибуток, який у результаті таких операцій міг би виникнути, але не виникнув, має бути оподаткований<sup>11</sup>.

У нашій державі було прийнято ряд підзаконних нормативно-правових актів, які деталізують врегулювання ТЦ. У них розроблено механізми та інструменти, що дають змогу визначити ціну, яка має застосовуватися у контрольованих операціях.

Щодо вищезгаданого ринкового діапазону цін розроблено спеціальний алгоритм розрахунку, що допомагає зіставити максимальні та мінімальні значення цін або показників рентабельності зіставних операцій. Так, у результаті проведення регламентованих математичних розрахунків можна отримати діапазон ринкових цін та ринкової рентабельності. Якщо ціна в контрольованій операції є меншою, ніж мінімальне значення ринкового діапазону цін, для цілей оподаткування приймається ціна, яка відповідає мініальному значенню ринкового діапазону цін. Тобто, ринковим діапазоном цін визначаються межі економічної обґрунтованості ціни. Позитивним від застосування подібного методу є справедливе податкове навантаження платника податку, адже ринковий діапазон цін не дає змоги встановлювати занижені ціни у контрольованих господарських операціях, які, у свою чергу, зменшують податкові зобов'язання.

Правильне застосування методів для встановлення звичайної ціни допомагає ефективно співвідносити цінові характеристики (собівартість, рентабельність) ринковим діапазоном цін чи рентабельності.

Наприклад, метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності у зіставних операціях. Водночас важливу роль у даній ситуації відіграють джерела, на основі яких формується інформація про зіставні операції. Адже правильний розрахунок ринкового діапазону цін чи рентабельності залежить від достовірності даних про операції, які беруться до уваги при розрахунку. Цілком виправданим з боку законодавця є чітка регламентація джерел про ринкові ціни. Аналіз Переліку № 866 дає змогу визначити вісім джерел інформації. Серед них шість віднесено до основних, два – до допоміжних, які використовуються у разі, коли інформація про ринкові ціни в основних джерелах відсутня або її обсяг недостатній<sup>12</sup>. Окрім цього, у Настановах ОЕСР є рекомендації щодо врахування якомога більшої кількості факторів при виборі ринкових цін у неконтрольованих операціях, які лягають у основу ринкового розрахунку цін або рентабельності<sup>13</sup>.

Важливою позицією ТЦ є узгодження цін між платником податків та податковим органом. Як вже зазначалось, платник податків самостійно визначає ціну в контрольованих операціях, користуючись інструментами, передбаченими законодавством. Однак з метою узгодження самостійно визначеної ціни законодавцем запроваджено практику попередніх угод про ціноутворення – Advanced Pricing Agreement (APA). Такий механізм дає змогу уникнути податкової перекваліфікації в разі виявлення податковими органами порушень законодавства у сфері трансфертного законодавства вже після здійснення контрольованої операції. Так, Податковий кодекс України надає право великому платнику податків провести процедуру узгодження цін у контрольованих операціях з податковим органом. Якщо предметом узгодження є порядок визначення ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції, платник податків або податковий орган має право залучати до процедури узгодження цін податковий орган держави, резидентом якої є іноземний контрагент (за умови наявності міжнародного договору) про уникнення подвійного оподаткування<sup>14</sup>.

Таким чином, трансфертне ціноутворення, яке за своєю суттю оптимізує податкові зобов'язання платника податків, призводить до відтоку величезної маси фінансових ресурсів у податкові гавані. У результаті кожного року бюджет недоотримував сотні мільйонів гривень через використання трансфертних цін під час господарських операцій з нерезидентами. Тому новації законодавства, які стосуються ТЦ, можна вважати революційними, зважаючи на ті економічні дивіденди, які вони повинні принести державі у вигляді надходжень у бюджет.

<sup>1</sup> *Центнарук О., Мішин М.* Імплементация норм трансфертного ціноутворення в українське податкове законодавство: огляд і практичний коментар актів Кабінету Міністрів України з питань трансфертного ціноутворення // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 6. – С. 12–24.

<sup>2</sup> *Трифонов О., Кадькаленко О.* Трансфертне ціноутворення й оптимізація оподаткування // Податкова правда. – 2013. – № 7. – С. 56–57.

<sup>3</sup> *Ненесов К. А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 233 с.

<sup>4</sup> Там само.

<sup>5</sup> *Вафина Н. Х.* Трансфертное ценообразование: зарубежный опыт // Финансы и кредит. – 2003. – № 9. – С. 30–36.

<sup>6</sup> *Макаренко М., Савченко Т.* Трансфертне ціноутворення: концептуальні засади та значення для банківських установ // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 4. – С. 44–51.

<sup>7</sup> Податковий кодекс. – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

<sup>8</sup> Там само.

<sup>9</sup> *Центнарук О., Мішин М.* Імплементация норм трансфертного ціноутворення в українське податкове законодавство: огляд і практичний коментар актів Кабінету Міністрів України з питань трансфертного ціноутворення // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 6. – С. 12–24.

<sup>10</sup> Там само.

<sup>11</sup> «Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу». Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/739/>

<sup>12</sup> Розпорядження/Перелік № 866 – розпорядження КМУ від 23.10.2013 р. № 866-р «Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення».

<sup>13</sup> Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22 липня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://auditconsult.biz/tzo/0.pdf>

<sup>14</sup> *Центнарук О., Мішин М.* Імплементация норм трансфертного ціноутворення в українське податкове законодавство: огляд і практичний коментар актів Кабінету Міністрів України з питань трансфертного ціноутворення // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 6. – С. 12–24.

## Резюме

**Луцький М. І., Шевченко Ю. І.** Правове врегулювання трансфертного ціноутворення з метою запобігання виведенню прибутків у податкові гавані.

У статті розкрито поняття трансфертного ціноутворення, а також те, як це явище пов'язано з податковою оптимізацією. Проведено аналіз міжнародних нормативно-правових актів, які слід використовувати в процесі врегулювання трансфертного ціноутворення на законодавчому рівні. Водночас звертається увага на те, які кроки наша держава вже зробила на шляху до адаптації вітчизняного законодавства до міжнародних стандартів. У статті зацентовано увагу й на тому, який вплив на платників податків будуть мати зміни податкового законодавства, пов'язані з трансфертним ціноутворенням.

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, транснаціональні корпорації, законодавче врегулювання, ринковий діапазон цін, ринковий діапазон рентабельності, методи трансфертного ціноутворення.

Резюме

*Луцкий М. И., Шевченко Ю. И.* Правовое регулирование трансфертного ценообразования с целью предотвращения вывода доходов в налоговые гавани.

В статье раскрыто понятие трансфертного ценообразования и как это явление связано с налоговой оптимизацией. Также проведен анализ международных нормативно-правовых актов, которые следует использовать в процессе урегулирования трансфертного ценообразования на законодательном уровне. Одновременно обращается внимание на шаги, которые наше государство уже сделало на пути к адаптации отечественного законодательства к международным стандартам. В статье также обращается внимание на то, какое влияние на налогоплательщиков будут иметь изменения налогового законодательства, связанные с трансфертным ценообразованием.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, транснациональные корпорации, законодательное урегулирование, рыночный диапазон цен, рыночный диапазон рентабельности, методы трансфертного ценообразования.

Summary

*Lutskyi M., Shevchenko Y.* Legal regulation of transfer pricing to prevent the removal of profits in tax havens.

In this article the concept of transfer pricing has been disclosed. Also the connection between transfer pricing and tax optimization has been described. There is analysis of international legal documents which have positive influence on regulation of transfer pricing to prevent the removal of profits in tax havens. There are described steps of our country that are have been done to adapt national legislation according to international requirements. The authors paid attention to impact on taxpayers after changing tax legislation connected with transfer pricing.

**Key words:** transfer pricing, multinational corporations, the legislative regulation, market diapason prices, market range profitability, transfer pricing methods.

*Отримано 10.04.2014*

УДК 368.02

**О. І. ЛЯТИНА**

*Ольга Ігорівна Лятіна, студентка III курсу Інституту післядипломної освіти Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

**ЕВОЛЮЦІЯ НАДАННЯ СТРАХОВИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ НЕРЕЗИДЕНТАМИ**

Сьогодні страховий ринок займає провідне місце серед інших систем відносин, оскільки його продуктом є специфічна послуга – страховий захист, що має неабияке значення для забезпечення розвитку економіки в країні. Існуюча в Україні модель страхового ринку зазнає впливу потужної глобалізації, розвиваючись в умовах інтеграції у світове економічне господарство. Розвиток ринку страхових послуг є важливою складовою національної економіки та безпеки, оскільки являє собою найбільш раціональний, економічний та доступний механізм захисту інтересів суспільства. Відомий німецький теоретик А. Манес у своїй праці зазначав: «Страхуванню у народному господарстві відведено видатне місце, оскільки воно у всіх своїх видах зручним і надзвичайно доцільним способом служить забезпеченню матеріального добробуту людини»<sup>1</sup>.

Надання страхових послуг є важливим елементом успішного розвитку України. Сьогодні вітчизняний страховий ринок, перебуваючи під тиском міжнародної інтеграції, потребує нагального вдосконалення економічного та правового регулювання, а також впровадження нових інструментів та засобів їх реалізації. Надання страхових послуг нерезидентами належить до найважливіших чинників активізації соціально-економічних процесів та поліпшення інвестиційного клімату. У контексті впровадження суттєвих змін до українського законодавства проблема вивчення еволюції страхового ринку страхових України набуває актуального значення, оскільки з нею безпосередньо пов'язаний стан економіки країни та безпеки громадян.

Метою даної статті є дослідження еволюції надання страхових послуг в Україні нерезидентами, а також пошук шляхів підвищення ефективності діяльності вітчизняного страхового ринку.

Аналіз сучасного страхового ринку України та розвитку системи страхових послуг знайшов відображення у багатьох працях зарубіжних і вітчизняних вчених. Правові аспекти еволюції та функціонування страхування вивчали Дж. Садлер, Р. Стефенсон, В. Д. Базилевич, Т. А. Федорова, Т. В. Яворська, С. С. Осадець, В. В. Ковальова, М. М. Александрова, Н. М. Внукова, О. О. Терещенко, В. А. Сухова, М. А. Зайцева, Л. М. Горбач, О. Д. Заруба та інші. Однак у рамках вищезазначених робіт не розглядається належним чином питання надання страхових послуг нерезидентами як важливий сегмент страхового ринку України.

Варто наголосити, що в науковій літературі існує декілька підходів до розуміння сутності страхової послуги. Т. В. Яворська вважає, що страхові послуги – це послуги вторинного попиту, які значною мірою залежать від політичної і економічної стабільності, а також від рівня добробуту громадян країни<sup>2</sup>. На думку