

УДК 339.9(075.8)

А. М. Штангрет, С. Г. Мартинюк

Українська академія друкарства

А. В. Шанигін

Видавничо-поліграфічний інститут НТУУ «КПІ»

**ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ:
СВІТОВИЙ І ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ**

Розглянуто ключові законодавчі зміни в процедурі застосування трансфертних цін та окреслено напрямки вдосконалення процесу їх застосування на вітчизняних підприємствах.

Трансфертна ціна, зовнішньоекономічна операція, платник податку, ціноутворення

На початку третього тисячоліття світова економіка розвивається під впливом глобалізаційних процесів, що в найбільшій мірі вигідно для транснаціональних корпорацій (ТНК) та промислово-фінансових груп (ПФГ), які, оминаючи національні кордони, отримують надприбутки.

Один із ключових механізмів, який підтримує домінування на світових ринках ТНК і ПФГ, передбачає застосування трансфертних цін. Якщо в країнах з розвинутою ринковою економікою уже встановлено правила використання цього механізму, то в Україні робляться лише перші кроки, вмотивовані насамперед намаганням стабілізувати розвиток національної економіки та припинити вимивання капіталу до офшорних зон.

Питанню трансфертного ціноутворення приділяли увагу в своїх працях такі науковці, як К. Друрі, П. Хорвач, А. Вагенгофер, Д. Пфафа, Г. Кюппер. Серед вітчизняних науковців — С. Голова, П. Дзюба, О. Терещенко. Однак проблема використання трансфертного ціноутворення порівняно нова для української економіки, а відтак недостатньо досліджена.

Метою цієї статті є загальна характеристика практики застосування трансфертних цін, у т.ч. після набуття чинності Закону «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення».

У найзагальнішому розумінні, трансфертне ціноутворення — це викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження. Явище трансфертного ціноутворення виникло в другій половині ХХ ст. з появою великих ТНК та активізацією міжнародної торгівлі. За оцінками Світового банку, близько 2/3 операцій світової торгівлі здійснюється у середині ТНК та ПФГ, що свідчить про значні потужності каналів переміщення

фінансових ресурсів з національних економік безлічі країн. Самовільний перерозподіл оподаткованого прибутку корпораціями спровокував активний пошук окремими державами шляхів урегулювання цього питання у середині національних юрисдикцій.

В Україні проблемі законодавчого врегулювання процедури застосування трансфертних цін донедавна не приділялося належної уваги. Як наслідок, відповідно до звіту Державного комітету фінансового моніторингу України основними протиправними схемами при здійсненні експортно-імпортних операцій були [1]:

1. Використання зовнішньоекономічних операцій для виведення капіталів з України: застосування фіктивних імпортних контрактів («псевдоімпорт»); експорт за заниженими цінами; імпорт за завищеними цінами.

2. Використання зовнішньоекономічних операцій для безпідставного формування податкового кредиту, незаконного відшкодування ПДВ і ухилення від його сплати: застосування фіктивних експортних контрактів («псевдоекспорт», «нетиповий» експорт); придбання товарів, які підлягають експорту за завищеними цінами із залученням фіктивних підприємств; імпорт за заниженими цінами.

3. Використання зовнішньоекономічних операцій для отримання податкових пільг.

Фактично в усіх вище перелічених операціях задіяне трансфертне ціноутворення.

Як зазначалося вище, у країнах з розвинутою ринковою економікою сформована законодавча база, яка уможливує не лише здійснення контролю, але й регулювання процедури застосування трансфертних цін. Так, основним міжнародним правовим актом, що регламентує порядок оподаткування при застосуванні трансфертних цін, є Керівництво Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів 1995 р. Керівництво ОЕСР 1995 р. передбачає поширення його положень на міжнародні (зовнішньоекономічні) угоди, тобто регламентує податкові аспекти трансфертного ціноутворення в контексті міжнародного податкового права. Серед основних рекомендацій доцільно виділити наступні [2]:

визначення принципу «витагнутої руки» (arm length principle) як базового принципу встановлення цін для оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними особами;

визначення основних моделей трансфертного ціноутворення, які відповідають принципу «витагнутої руки» та базуються на таких методах ціноутворення, як неконтрольована порівняльна ціна, ціна перепродажу, «витрати плюс», чистий прибуток, розподілення прибутку;

створення механізмів адміністрування трансфертних цін та визначення основних вимог до документації щодо трансфертного ціноутворення.

Щодо принципу «витагнутої руки», то його суть полягає в тому, щоб оподатковувати прибуток, який би міг виникнути у разі, якщо б операції від-

бувалися не між пов'язаними особами. У даному випадку визначаються якісь усереднені ціни (можливо за галузями) й оподаткування відбувається незалежно від встановлених цін між пов'язаними особами.

Національне законодавство багатьох країн так чи інакше дотримується положень цього документа. Окрім правових актів ОЕСР, питання трансфертного ціноутворення регулюється документами інших міжнародних організацій, зокрема, ООН і Комісією ЄС.

Необхідність запровадження таких правил та контролю за їх дотриманням пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між підприємствами, які входять до складу однієї ТНК і ПФГ та розміщені в різних країнах. Існуючі до цього часу інструменти трансфертного ціноутворення в нашій країні дозволяли ТНК та ПФГ виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки й нагромаджувати їх в економіках інших країн відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та оптимізувати їх податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужувало фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливало на обсяги надходжень до бюджету України.

Негативний вплив зазначених явищ став мотивом для удосконалення вітчизняного законодавства. Як результат, 7 серпня 2013 року був опублікований Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», прийнятий 7 липня 2013 року Верховною Радою України (далі – закон). Прийнятий закон вводить поняття трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій до Податкового кодексу України. Найважливішими категоріями закону є трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, пов'язані особи, а також зіставні операції.

Відповідно до нововведень під трансфертним ціноутворенням розуміється система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних згідно зі статтею 39 ПКУ контрольованими. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами.

Закон суттєво змінив обсяг операцій, щодо яких застосовуються правила трансфертного ціноутворення, і вніс певні зміни у визначення пов'язаних осіб та контролю відповідно до Податкового кодексу України. Операція може вважатися контрольованою (тобто такою, що підпадає під умови трансфертного ціноутворення) лише якщо (і) загальна сума здійснених операцій з одним контрагентом протягом року дорівнює або перевищує 50 000 000,00 гривень та (ii) операція підпадає під одну з наступних умов [3]:

операції з пов'язаними резидентами, у випадку, якщо такий резидент на початку податкового року:

- а) задекларував податкові збитки за попередній податковий (звітний) рік;
- б) застосовує спеціальний режим оподаткування;

в) сплачує податок на прибуток та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), визначена Податковим кодексом України;
г) не є платником податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість;

операції з пов'язаними нерезидентами;

операції з непов'язаними нерезидентами, які зареєстровані в державі з встановленою ставкою податку на прибуток підприємств нижчою на п'ять і більше відсотків, ніж в Україні. Перелік таких держав буде затверджений Кабінетом Міністрів України та опублікований на офіційному веб-сайті Міністерства доходів і зборів України.

Згідно із законом, за загальним правилом можуть бути застосовані такі методи трансфертного ціноутворення:

порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). Згідно з ним, трансфертні ціни ґрунтуються на цінах на подібні/зіставні товари при схожих обставинах;

перепродажу, згідно з яким трансфертні ціни ґрунтуються на ціні перепродажу товарів непов'язаним особам з вирахуванням витрат платника податку на такий перепродаж. Цей метод прийнятний у разі продажу товарів без їх значної зміни;

«витрати плюс». Даний метод передбачає, що ціна в операції має бути визначена як сукупність відповідних витрат (прямих і непрямих) та ринкової націнки. Застосовується для послуг, що надаються у межах групи, та інших операцій між пов'язаними особами;

чистого прибутку. Відповідно до цього методу ціна ґрунтується на порівнянні чистого прибутку в контрольованій операції з чистим прибутком в неконтрольованій. Застосовується, якщо інформація стосовно зіставних операцій є недостатньою;

розподілення прибутку. Метод надає можливість ринкового розподілу прибутку між контрагентами в операції. Застосовується у випадку, коли існує ланцюг тісно пов'язаних операцій, та у разі значного впливу нематеріальних активів на трансфертне ціноутворення.

Платники податків мають право використовувати комбінації вищезазначених методів. Вони повинні обрати найприйнятніший метод трансфертного ціноутворення для отримання найбільш точної інформації щодо ринкової ціни в операції. Однак метод порівняльної неконтрольованої ціни слід застосовувати переважно перед іншими методами, якщо його використання можливе (при наявності достатньої інформації). Використання методів, не встановлених законом (окремо чи в комбінації з встановленими) забороняється.

Попри суттєвий поступ у сфері реалізації державного контролю над діяльністю ТНК, ставлення підприємців до нових правил є далеко неоднозначним. Одні вважають, що українська податкова система застосовуватиме цей закон для тиску на бізнес, інші — що урядова ініціатива спрямована на боротьбу з офшорами. Для окресленого є реальні підстави, адже сьогодні Україна далека

від європейських стандартів трансфертного ціноутворення, становлення законодавства розглядається в сукупності з політикою боротьби з витоком прибутку в офшори і впровадженням податку на багатство. Отже, переважає акцент на внутрішню наболілу правозастосовну практику з певним запозиченням міжнародних напрацювань. При цьому боротьба спрямована на наслідки проблеми, а не на її причини, адже причиною відтоку капіталу в офшори є перш за все фіскальне навантаження, корупція, непередбачуваність політики держави.

Незважаючи на певне невдоволення підприємців змінами в практиці застосування трансфертних цін, для адаптації до нових правил та уникнення можливих втрат доцільним є здійснення наступних кроків:

аналіз та перегляд існуючих бізнес-моделей або структури договірних відносин у середині груп компаній з метою ліквідації ознак пов'язаності з усіма контрагентами, загальна сума здійснених операцій з кожним з яких, ймовірно, дорівнюватиме або перевищуватиме 50 млн грн (без урахування ПДВ) за календарний рік, а також зміна умов співпраці з контрагентами-нерезидентами;

звернення великих платників податків до центрального податкового органу для укладання договору про узгодження цін у контрольованих операціях; проведення внутрішнього моніторингу на предмет ризику віднесення операцій до контрольованих;

здійснення функціонального аналізу для вибору методів ціноутворення; проведення статистичних досліджень для удосконалення процесу управління податковими ризиками;

підготовка звітної документації з контрольованих операцій;

розроблення та введення внутрішніх положень щодо здійснення процедур з трансфертного ціноутворення.

Таким чином, у світовій практиці зменшення податкового тягаря за допомогою законних методів є податковим плануванням, застосування якого є виправданим задля збільшення ефективності управління підприємством. Водночас кожна держава по-своєму обмежує застосування таких фінансових інструментів, встановлюючи рамки, за межами яких податкове планування визнається ухиленням від сплати податків. Метою встановлення обмежень державою є збільшення надходжень від платників податків за допомогою негативного стимулювання.

В Україні зроблено лише перший крок у напрямку законодавчого регулювання процедури застосування трансфертних цін, реалізація якого покликана ліквідувати шляхи вимивання коштів з державного бюджету.

1. Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму [Електронний ресурс] — Режим доступу : http://sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2012/20121228/2012_27_12_2012.pdf. 2. Іванов О. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії впливу капіталу [Електронний ресурс] / О. Іванов, Т. Тишук. — Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/739/>. 3. Трансфертне ціноутворення [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://alls.in.ua/59006-transfertne-cinoutvorennya.html>

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: МИРОВОЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ

Рассмотрены ключевые законодательные изменения в процедуре применения трансфертных цен и намечены направления усовершенствования процесса их применения на отечественных предприятиях.

TRANSFER PRICING: INTERNATIONAL AND DOMESTIC EXPERIENCE OF

In the article the key legislative changes in the procedure of transfer pricing and outlines areas for improvement of the process of their application to domestic enterprises

Стаття надійшла 11.11.2013

УДК 336.225:33.012.23

І.Г. Благун, М-Х. І. Козут, Л.А. Склярська

Львівський державний університет внутрішніх справ

ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ І ТЕНДЕНЦІЇ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

В історичній ретроспективі висвітлюються основні етапи становлення та розвитку податкових фінансів. Окреслюються місце і роль податкової форми одержавлення ВВП у системі фінансових важелів та інструментів регулювання соціально-економічного розвитку суспільства. Визначаються закономірності й тенденції здійснення державної податкової політики в умовах розвитку економіки суспільного вибору.

Податки, податкові фінанси, теорії оподаткування, державні доходи, податкостроможність, кейнсіанська теорія оподаткування, неокласична теорія оподаткування

Податки, як найдавніша форма фінансових відносин, виникли одночасно з появою держави для забезпечення виконання низки суспільних функцій і завдань. З розвитком та удосконаленням державотворчих цивілізаційних процесів з притаманними їм формами державного управління перелік таких функцій і завдань істотно розширювався, що вимагало відповідних змін у системі організації фінансових відносин. Закономірно, що еволюція податкових фінансів, як провідної форми одержавлення ВВП, безпосередньо пов'язана з соціально-економічним розвитком суспільства і держави. В умовах економіки суспільного вибору дедалі зростає роль носіїв фіскальної суті як фінансових важелів. Динамічність суспільних явищ і процесів потребує адекватних змін у системі оподаткування, що визначає актуальність наукових досліджень з проблематики функціонування податкового механізму ринкової економіки з подальшим розширенням їх предмета.