

9. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.
10. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40–42. – Ст. 492.
11. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26. – Ст. 131.
12. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.
13. Приймаченко Д. В. Суб'єкти провадження у справах про порушення митних правил: проблемні питання процесуального статусу / Д. В. Приймаченко // Митна справа. – 2006. – № 6. – С. 3–6.



УДК 336.227

Р. М. Лещенко, асистент, здобувач кафедри
фінансового права Київського національного
університету імені Тараса Шевченка

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

Визначено значення трансфертного ціноутворення, наведено порядок формування трансфертних цін і здійснено оцінку нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення; центр відповідальності; внутрішній контроль; правове регулювання.

The article defines the meaning of transfer pricing, defines the order of transfer pricing and made the evaluation of legal regulation of transfer pricing.

Key words: transfer pricing; responsibility center; internal controls; legal regulation.

Постановка проблеми. В умовах проведення в Україні податкової реформи, спрямованої на виведення країни з економічної кризи і зміцнення за нею статусу фінансово незалежної держави, вагоме значення має дослідження питання сутності трансфертного ціноутворення. Неналежне регулювання на законодавчому рівні даного інституту, правова неграмотність суб'єктів господарювання дає підстави стверджувати, що цьому багатогранному явищу приділяється незаслужено мало уваги з боку як учених, так і законодавця. Все це дозволяє говорити про своєчасність постановки теми даної статті та про її актуальність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання трансфертного ціноутворення знайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених: К. Друрі, Е. А. Аткинсона, Р. С. Каплана, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, П. Й. Атамася, С. Ф. Голова, Т. П. Карпової, Г. Г. Кірейцева, В. С. Лень, Л. В. Нападовської та ін. Але, незважаючи на значний обсяг наукових праць на тему трансфертних цін, практичне застосування й адаптація рекомендацій щодо впровадження та функціонування трансфертного ціноутворення для вітчизняних суб'єктів господарювання залишаються актуальними.

Мета статті – дослідити значення трансфертного ціноутворення, порядок формування трансфертних цін і здійснення оцінки нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення.

© Р. М. Лещенко, 2014

Виклад основного матеріалу. Ключовим інструментом у боротьбі відпливу капіталів і ухилення від оподаткування є наявність трансфертного ціноутворення [1, 44]. З установленням нульової або мінімальної ставки оподаткування, яку можна назвати податковим демпінгом, переманюється мобільний капітал з інших країн, порушуючи обсяги податкової бази цих країн. Таким чином, відбувається заохочення до ухилення від оподаткування, а тягар оподаткування лягає на менш мобільну податкову базу (працю, споживання, нерухомість). Відповідно, погіршується структура економічних стимулів. Другим стимулом є низький рівень державного регулювання, оскільки офшорний бізнес недосяжний для фінансових розвідок і правоохоронних органів як провідних держав, так і держав-донорів. Це вигідно для банків та інших фінансових інституцій, особливо з тих пір, коли офшори стали пропонувати низький рівень капіталізації та резервних вимог, які, у свою чергу, збільшують доходи від капіталу [2, 45].

Трансфертне ціноутворення у світовій практиці – це формування цін в операціях пов'язаних між собою осіб. Цей механізм контролю став предметом вивчення і впливу з боку держав у всіх країнах світу з того моменту, коли платники податків почали мінімізувати свої податкові зобов'язання.

У контексті зазначеного слід звернути увагу на те, що 31 липня 2013 р. було підписано Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” [3]. Цей Закон вніс до Податкового кодексу України численні зміни щодо трансфертного ціноутворення, які набрали чинності з 1 вересня 2013 р.

Зауважимо, що питання трансфертного ціноутворення актуальне не лише для України. На законодавчому рівні багатьох країн, зокрема США, Канади, Великобританії, Франції, Німеччини, питання трансфертного ціноутворення вже врегульовані. У рамках Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) розроблено ряд документів (рекомендацій) у сфері трансфертного ціноутворення, якими керується більшість розвинених держав.

Відтак, метою прийняття зазначеного вище Закону була протидія прихованому відпливу коштів з національної економіки через практику штучного створення фінансових потоків між підприємствами, які входять до складу однієї транснаціональної корпорації або промислово-фінансової групи, розташованих у різних країнах. Законотворці визнали, що просте використання прописаного Податковим кодексом України поняття “звичайна ціна” під час зовнішньоекономічних операцій вплинуло на недоотримання бюджетом України значних фінансів і звузило фінансовий потенціал національної економіки, а також не в змозі було забезпечити належну реалізацію принципу “втягнутої руки”.

Принцип “втягнутої руки” (Arm's length principle) є принципом міжнародного стандарту, погодженого державами – членами ОЕСР як рекомендованого до використання країнами світу в установленні трансфертних цін для податкових потреб. Його суть полягає у збільшенні податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій.

Побудова нової та сучасної системи державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні передбачає запровадження правил визначення цін для цілей оподаткування у зовнішньоекономічних операціях з пов'язаними особами. Відтак, Закон України про трансфертне ціноутворення став імплементацією рекомендації ОЕСР щодо контролю за визначенням цін в операціях між пов'язаними особами та впровадженням в Україні світових механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням, зокрема за операціями з контрагентами, зареєстрованими в офшорних юрисдикціях. Його дія спрямована на побудову дійової системи державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.

Законом внесено зміни до Податкового кодексу України, якими надано визначення трансфертного ціноутворення, встановлено механізми податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, визначено операції, що підлягатимуть контролю, методи визначення ціни у контрольованих операціях, а також надано право великим платникам податків на попереднє взаємне узгодження цін на певний строк у контрольованих операціях з контрольними органами.

Зокрема, відповідно до положень Податкового кодексу України трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних цим Кодексом контрольованими. Метою трансфертного ціноутворення є контроль за правильністю і повнотою нарахування/сплати податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість [4].

Необхідність запровадження такої системи пов'язана із протидією відпливу капіталу з України. Адже старий механізм ціноутворення дозволяв підприємствам виводити фінансові ресурси за межі національної економіки та зосереджувати їх в економіках інших країн згідно з правилами транснаціональних корпорацій і бізнес-груп, що давало змогу оптимізувати їх податкові зобов'язання. За такого відпливу капіталу з країни найкраще часткове повернення цих коштів у вигляді інвестицій та кредитів. Водночас у такому випадку бюджет країни ніс додаткові витрати на забезпечення боргових зобов'язань як зовнішніх запозичень, сплату за ними відповідних відсотків, а також витрати на обслуговування боргу та дивідендів, що, зрозуміло, не могло забезпечувати відновлення фінансового потенціалу країни.

Як зазначає І. Д. Шеламова, широке використання трансфертних цін в Україні сприяє утвердженню міжнародно визнаних стандартів ціноутворення. Такий механізм ціноутворення використовується вже зараз у більшості спільних підприємств, банків й аудиторських фірм. Застосування трансфертних цін потребує значного вдосконалення бухгалтерського обліку, який поки що не повністю відповідає міжнародним нормам і не завжди відображає реальний економічний стан українських підприємств [5, 170].

Зокрема, на шляху до застосування належним чином урегульованого механізму трансфертного ціноутворення постало питання із додатковими витратами контрольних органів, пов'язаними із запровадженням контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності з метою уникнення відпливу фінансових потоків з країни, та додатковим тягарем для самих платників податків у вигляді ретельних перевірок, ведення додаткової документації та дотримання чітких правил ведення бізнесу.

Водночас такі витрати стали виправданими. Про це свідчить досвід застосування трансфертного ціноутворення в Китаї та Індії, що демонструють їх тенденції до економічного зростання, збільшення обсягів зовнішньої торгівлі та темпів нагромадження капіталу. Із цього можна зробити висновок, що існування чітких правил у сфері контролю не призвело до гальмування розвитку країни та не стало перешкодою для її зовнішньоторговельних відносин.

Відповідно до Податкового кодексу України контроль за трансфертним ціноутворенням здійснюється під час таких операцій:

- з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами;
- з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-резидентами, які:
 - задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;
 - застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;
 - сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до цього Кодексу, станом на початок податкового (звітного) року;
 - не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року;
 - операцій, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижче, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні.

Вищезазначені господарські операції визнаються контрольованими за умови, що загальна сума таких операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 млн грн (без урахування податку на додану вартість) за відповідний звітний календарний рік.

Водночас Податковим кодексом України не вирішено питання щодо визначення суми контрольованих операцій під час виконання посередницьких договорів. Тобто відповідно до положень Кодексу стосовно застосування критерію “дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень”, до якого має входити лише отримана посередником (агентом) комісія або ж уся отримана ним сума коштів, які по суті транзитні.

З огляду на зазначене, на наш погляд, до Податкового кодексу України слід внести уточнення, відповідно до якого у визначенні, які саме господарські операції контрольовані, має братися критерій отриманих платником податків доходів або прибутків із кожним контрагентом, а не вся сума операції.

Податковим кодексом України запроваджено зіставлення контрольованих цін з іншими операціями, сторони яких не є пов'язаними особами, яке проводиться контрольними органами для визначення обсягу отриманих доходів та/або понесених витрат під час здійснення контрольованої операції платниками податків.

Таке зіставлення контрольованих цін здійснюється в однакових комерційних та/або фінансових умовах із контрольованою операцією.

Для контролю за трансфертним ціноутворенням використовуються 5 методів з такою пріоритетністю їх застосування:

- порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), який базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги) у зіставних операціях;

- ціни перепродажу, який є методом визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції звичайній ціні, котрий полягає у зіставленні валової рентабельності контрольованої операції, отриманої під час подальшої реалізації (перепродажу) товарів (робіт, послуг), що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності;

- “витрати плюс” є методом визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції звичайній ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності собівартості контрольованої операції з ринковим діапазоном валової рентабельності собівартості у зіставних операціях;

- чистого прибутку, який ґрунтується на порівнянні рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності у зіставних операціях;

- розподілення прибутку, який полягає у зіставленні фактичного розподілення отриманого сукупного прибутку між сторонами контрольованої операції з розподіленням прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами.

Законодавець зобов'язав платників податків, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, подавати звіт про контрольовані операції контрольному органу до 1 травня року, наступного за звітним.

Водночас, на наш погляд, не зовсім доцільний передбачений термін проведення перевірок платників податків, господарські операції яких контрольовані. Так, Податковим кодексом України передбачено термін проведення такої перевірки у строк 6 місяців, із можливим його продовженням ще на 6 місяців, урахуваючи наявність планових і позапланових перевірок платників податків, а особливо великих платників. Однак таке затягування з перевіркою може потребувати значних зусиль та не спрощує адміністрування податків.

Загроза такого великого терміну проведення перевірок для платників податків – це можливе блокування їх діяльності з боку контрольних органів.

Для великих платників податків Податковий кодекс України дав змогу на обмежений строк на підставі договору узгоджувати з контрольним органом ціни у контрольованих операціях, предметом якого можуть бути види та/або перелік товарів (робіт, послуг), що є предметом контрольованих операцій, ціна товарів (робіт, послуг) у контрольованих операціях та/або перелік методів визначення ціни у контрольованих операціях, перелік джерел інформації, які передбачається використати для визначення цін у контрольованих операціях, строк, на який узгоджуються ціни у контрольованих операціях, допустиме відхилення від встановленого рівня економічних умов здійснення контрольованих операцій та порядок, строки подання і перелік документів, які підтверджують дотримання узгоджених цін у контрольованих операціях.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. На наш погляд, запровадження трансфертного ціноутворення в Україні стало великим кроком до подолання відпливу фінансових капіталів з країни. Водночас слід зазначити, що досі залишається нерозв'язаною проблема відсутності в Україні обліку іноземних філій українських підприємств, що значно ускладнює процес регулювання трансфертного ціноутворення та повернення відпливу капіталу.

З огляду на те, що Україна займає одне з провідних місць серед країн світу, в яких поширена корупція в органах влади, це також не сприяє прозорому вирішенню питання ухилення від оподаткування, адже ті, “кому треба”, завжди можуть домовитися з владою. Втім, слід зазначити, що з подібними проблемами стикаються і більш розвинені країни, які досі не знайшли універсального способу розв'язання цієї проблеми.

Також, на нашу думку, доцільно було б визнавати контрольованими не лише ті господарські операції, що пов'язані із придбанням товарів (робіт, послуг), але й операції з виплати кредитів, дивідендів, внесків до статутних фондів, з метою уникнення появи нових схем оптимізації податкових зобов'язань з використанням офшорних зон.

Неврегульованим залишається також питання визначення господарської операції контрольованою, якщо в ній одним з учасників виступає приватна особа. Для прикладу правового регулювання трансфертного ціноутворення з пов'язаних питань можна подивитися на норми тих країн, де контрольованими операціями визнаються також ті, в яких беруть участь треті особи, котрі фактично не виконують реальних функцій і не мають суттєвих активів або комерційних ризиків.

Зазначимо, що проблеми впливу регулювання трансфертного ціноутворення на інвестиційний клімат країни та узгодження міжнародних принципів “витагнутої руки” із чинним податковим законодавством недостатньо висвітлені у науковій літературі та потребують подальшого дослідження.

У будь-якому разі запровадження в Україні трансфертного ціноутворення, метою якого є перерозподіл податкового навантаження з юрисдикцій з високими податками до юрисдикцій з низькими, стало важливим кроком до посилення контролю над зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання. Водночас, урахувавши неврегульованість деяких питань трансфертного ціноутворення, для підбиття підсумків доцільності його використання контрольними органами має пройти певний проміжок часу з метою адаптації його правового регулювання до його застосування та вдосконалення.

Підлаштування під трансфертне ціноутворення потребує також діяльності платників податків, що полягатиме у значному вдосконаленні бухгалтерського обліку, його спрямованості та відповідності міжнародним нормам.

Список використаних джерел:

1. Ворнавіський Н. В. Характерні риси офшорних зон / Н. В. Ворнавіський // Економіка і бізнес. – 2009. – № 4. – С. 43–45.
2. Волкова Ю. О. Розвиток офшорних центрів у системі міжнародного бізнесу / Ю. О. Волкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. – № 1. – С. 43–48.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 4 липня 2013 р. № 408-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 20–21. – Ст. 714.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – С. 3248.
5. Шеламова І. Д. Міжнародний досвід формування трансфертних цін / І. Д. Шеламова, В. Р. Костюк // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 6 (96). – С. 170–176.

