



О. О. Головашевич,

к.ю.н., асистент кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет імені
Ярослава Мудрого

ЗВИЧАЙНІ ЦІНИ АБО ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Статтю присвячено порівняльному аналізу механізму звичайних цін, що застосовується з метою недопущення ухилення від оподаткування шляхом заниження об'єкта оподаткування. Проаналізовано динаміку розвитку інституту трансфертного ціноутворення. Розкрито як загальні питання правового регулювання трансфертного ціноутворення, так і деякі особливості визначення статусу пов'язаних осіб.

Статья посвящена сравнительному анализу механизма обычных цен, который применяется с целью недопущения уклонения от налогообложения путем занижения объекта налогообложения. Осуществлен анализ динамики развития института трансфертного ценообразования. Рассмотрены как общие вопросы правового регулирования трансфертного ценообразования, так и некоторые особенности определения статуса связанных лиц.

The article is devoted to a comparative analysis of the normal price, which is used to prevent the avoidance of tax by lowering tax base. The analysis of the dynamics of the Institute Transfer Pricing is done. Affected both general issues of legal regulation of transfer pricing and determining the status of some features related entities.

Taxpayers in the implementation of the tax obligation can reduce the size of the required payments lawfully (minimization of taxation) or illegally (avoidance of taxation). One kind of tax avoidance is an understatement property taxes by reducing the price of the goods, services or operations. To prevent the use of this method of evasion directed construction of "normal price" or "transfer pricing".

The main methods of control is to monitor prices in controlled operations (observation and study of pricing documentation necessarily provided by the taxpayer) and inspections. However, now for the taxpayers of the obligation annually by May 1 of the year following the reporting year, provide a report to regulatory authorities for controlled operations, carried out last year, electronically.

As a result, states the following. First, the practical application of the normal price setting mechanism embedded in the original wording of Art. 39 of the Tax Code, has revealed some of its shortcomings. Second, in 2013 the legislator significantly improved mechanism for applying regular prices. Manifested is not the name change and the introduction of the concept of "transfer pricing", but mostly in the elaboration of specific procedures for establishing regular prices. Take the increase of the article, which regulates the transfer pricing, five times. Thirdly, changes in regulation of transfer pricing is also affected and terminology system, and therefore the definition of certain terms set by Art. 14 of the Tax Code, significantly expanded (normal price), while the artificial structures were excluded. In general, it can be stated development mechanism of transfer pricing and the elimination of many of its shortcomings.

Ключові слова: податок, об'єкт оподаткування, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, ціна, звичайна ціна, ринкова ціна, ухилення від оподаткування.

Відносини щодо оподаткування відрізняються від інших правовідносин складним механізмом зіставлення інтересів їх учасників. Мова йде про незбіг інтересів платників податків і зборів (зобов'язаних осіб) та уповноважених державних контролюючих органів, основним завданням яких є забезпечення надходження податків і зборів вчасно і в повному обсязі. Інтереси держави в особі уповноважених органів спрямовані на максимальні податкові та інші надходження, інтереси платника – на мінімізацію своїх видатків, зокрема розміру податків і зборів, які він сплачує до бюджетів та позабюджетних цільових фондів. Досягнення паритету в цих відносинах забезпечується переважно можливістю застосування примусу з боку держави, але це не єдиний важіль.

Платники податків при реалізації податкового обов'язку можуть зменшувати розмір обов'язкових платежів або законним шляхом, що називається мінімізацією оподаткування, або незаконним шляхом – ухиленням від оподаткування. Одним з різновидів ухилення від оподаткування є заниження об'єкта оподаткування шляхом зменшення ціни товару, послуг або операцій. На унеможливлення застосування даного способу ухилення спрямовано конструкцію звичайних цін або трансфертного ціноутворення.

Застосування звичайних цін при оподаткуванні не є новим. Цей механізм існував і до запроваджен-

ня Податкового кодексу України. Більше того, стаття Податкового кодексу України, що регулює порядок визначення звичайної ціни товару або послуги, почала застосовуватися тільки з 1 січня 2013 року [1]. До цього діяли норми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2].

Первісна редакція статті 39 Податкового кодексу встановлювала методи визначення та порядок застосування звичайної ціни. Важливо мати на увазі, що порядок визначення звичайних цін, введений з 1 січня 2013 року, проіснував лише дев'ять місяців. З вересня 2013 запроваджено новий, більш деталізований порядок визначення звичайних цін [3]. Такий порядок отримав назву трансфертного ціноутворення. У зв'язку з його введенням було змінено і визначення поняття «звичайна ціна», яке міститься в підп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Раніше звичайною ціною вважалася ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не було встановлено Податковим кодексом України. При цьому у разі, якщо не доведено зворотнє, вважалось, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Безумовно, що така проста формула не могла враховувати особливостей навіть основних груп операцій і товарів, щодо яких застосовується механізм звичайних цін.

Нині підп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України доповнено кількома абзацами, спрямованими на деталізацію поняття «звичайна ціна»



у декількох випадках, а саме при [1]:

- державному регулюванні ціноутворення;
- проведенні оцінки майна;
- проведенні аукціону;
- поставці товару за ф'ючерсним або форвардним контрактом;
- примусовому продажу товару, переданого в заставу.

Крім того, із ст. 14 були вилучені два визначення, які встановлювалися пп. 14.1.69 і 14.1.70 Податкового кодексу, а саме: звичайна відсоткова ставка за депозит (вклад); звичайна ставка відсотка за кредит (позика). Це пов'язано з більш детальним встановленням порядку визначення трансфертного ціноутворення безпосередньо у ст. 39 Податкового кодексу України.

Говорячи про трансфертне ціноутворення, або про порядок визначення звичайних цін, особливу увагу потрібно приділити термінологічному апарату. На відміну від механізму визначення звичайних цін, встановленого чинним до 2013 року Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», що визначав звичайну ціну через поняття «справедливі ринкові ціни», Податковий кодекс оперує поняттям «ринкові ціни». Під ринковою мається на увазі «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 порівняних економічних (комерційних) умовах» [2]. Даний підхід не змінився у вересні 2013 року, тобто звичайною ціною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Кодексом.

Важливою є деталізація законодавцем сфери застосування трансфертного ціноутворення. Насамперед звичайна ціна застосовується для обчислення податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі здійснення тих операцій, які визнані в Податковому кодексі контрольованими, з визначенням її за правилами ст. 39 Податкового кодексу України. У цьому вбачається принципова зміна позиції законодавця, адже до ухвалення Податкового кодексу України механізм застосування звичайних цін було закріплено в законі, що регулював порядок справляння податку на прибуток підприємств. Крім того, нині механізм звичайних цін застосовується в усіх інших випадках, встановлених у Податковому кодексі. Визначати звичайну ціну для неконтрольованих операцій або для розрахунку податків і зборів, відмінних від податку на прибуток підприємств, із застосуванням нової редакції ст. 39 не можна. У даному випадку звичайну ціну потрібно визначати, використовуючи критерії терміна «звичайна ціна», наведені в підп. 14.1.71 Податкового кодексу України [1].

Існуючий механізм трансфертного ціноутворення передбачає використання декількох методів ви-

значення звичайної ціни. До них належать такі:

- порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- розподілу прибутку;
- чистого прибутку.

Важливо відзначити, що до внесення у вересні 2013 року змін до Податкового кодексу законодавцем передбачався принцип послідовності застосування встановлених методів, що припускав використання кожного наступного у переліку методу тільки в тому випадку, якщо звичайну ціну неможливо визначити за попереднім методом. Крім того, якщо за допомогою окреслених методів визначити звичайну ціну було неможливо, то така ціна встановлювалася за результатами незалежної оцінки. І тільки в тому випадку, якщо неможливо було визначити звичайну ціну за допомогою незалежних професійних оцінювачів, звичайна ціна збігалася з ціною договору.

Чинна редакція ст. 39 Податкового кодексу України передбачає дещо інший алгоритм застосування вказаних методів визначення звичайної ціни. Перш за все, сьогодні допускається використання комбінації двох і більше методів. При цьому платник податку у змозі користуватися будь-яким методом, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним. Разом із тим у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) [1, ст. 39], тобто цей метод визнаний пріоритетним.

При регламентуванні механізму трансфертного ціноутворення законодавець оперує поняттям «контрольовані операції». Фактично, саме воно визначає коло відносин, у яких застосовується трансфертне ціноутворення. Контрольованими операціями є операції, за якими за календарний рік загальна сума дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень без урахування податку на додану вартість у розрахунку на одного контрагента. При цьому законодавець виділяє три типи контрагентів за такими операціями:

- пов'язана особа-нерезидент;
- пов'язана особа-резидент;
- нерезидент, що володіє специфічними ознаками.

З приводу другої і третьої категорії варто деталізувати деякі моменти. Так, механізм трансфертного ціноутворення з метою оподаткування застосовується до пов'язаних осіб-резидентів у декількох випадках, а саме:

- така особа задекларувала податкові збитки в декларації з податку на прибуток підприємств за минулий рік;
- на початок податкового року пов'язана особа-резидент застосовує спеціальний режим оподаткування;
- пов'язана особа-резидент сплачує податок на прибуток підприємств або податок на додану вартість не за базовою ставкою станом на початок року;



– пов'язана особа-резидент не є платником податку на прибуток підприємств або платником податку на додану вартість на початок податкового року.

Як видно із зазначеного, основним фактором при встановленні підстав для застосування механізму трансфертного ціноутворення є статус пов'язаної особи. У даному випадку потрібно виділяти первинні і вторинні ознаки, які використовуються для встановлення цього статусу. До перших належать: а) володіння корпоративними правами (прямо або опосередковано) у статутному фонді юридичної особи в розмірі 20 і більше відсотків; б) контроль за виконавчим органом або спостережною радою особи (наявність повноважень призначати 50 % і більше складу таких органів, перебування у статусі одноосібного представника виконавчого органу (директора).

Вторинні ознаки, або правила, що використовуються для встановлення статусу пов'язаної особи, застосовуються трохи інакше. Так, якщо фізична особа А. визнається пов'язаною з іншими особами, як юридичними, так і фізичними (наприклад, з юридичною особою В. і з юридичною особою С.), то такі особи (В. і С.) є пов'язаними одна з одною. Крім того, якщо до складу виконавчих органів або наглядових рад юридичних осіб входять 50 % і більше одних і тих самих фізичних осіб, у тому числі якщо повноваження виконавчого органу юридичних осіб здійснює одна й та сама фізична особа, то такі юридичні особи є пов'язаними.

Водночас механізм трансфертного ціноутворення застосовується і до нерезидентів, що володіють деякими ознаками. Це нерезиденти, що зареєстровані в державі, у якій ставка податку на прибуток підприємств (або корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, або якщо такий нерезидент сплачує податок на прибуток підприємств чи корпоративний податок за ставкою, яка на 5 і більше відсоткових пунктів нижче, ніж в Україні. Перелік таких держав має бути затверджений Кабінетом Міністрів України та оприлюднюватися щорічно з зазначенням ставок податку на офіційному сайті [1, ст. 39].

При визначенні звичайної ціни використовуються різні джерела інформації. При цьому потрібно зазначити, що раніше Податковий кодекс встановлював відкритий перелік офіційних джерел інформації, що використовуються для визначення звичайних цін на товари (роботи, послуги). Нині під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідний контролюючий орган використовує офіційно визнані джерела інформації про ринкові ціни, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України. Разом із тим у випадку недостатності інформації зі вказаних у переліку джерел встановлюється можливість використання додаткових джерел інформації, які передбачено безпосередньо у ст. 39 Податкового кодексу. При цьому законодавцем фактично пропонується застосовувати метод аналогії. Мова йде про використання з метою контролю за трансфертним ціноутворенням інформації про інші контрольовані

операції, здійснені платником податків. Навряд чи таку пропозицію можна вважати доцільною, адже в кожному конкретному випадку відрізняються умови проведення тієї чи іншої операції, тому чиста аналогія, без урахування критеріїв, які можна об'єктивно визначити, не має застосовуватися.

Внесення у вересні 2013 року змін до Податкового кодексу України торкнулося і питань контролю за трансфертним ціноутворенням. Основними методами контролю є здійснення моніторингу цін по контрольованих операціях (спостереження за формуванням цін і вивчення документації, що в обов'язковому порядку надається платником податків) та проведення перевірок. Разом з тим нині для платників податків встановлено обов'язок щорічно до 1 травня року, наступного за звітним, надавати в контролюючі органи в електронному вигляді звіт про контрольовані операції, здійснені у минулому році. При цьому за неподання даного звіту передбачена відповідальність у розмірі 5 % загальної суми контрольованих операцій.

Підводячи підсумки, варто відзначити декілька моментів. По-перше, застосування на практиці механізму визначення звичайної ціни, закладеного в початкову редакцію ст. 39 Податкового кодексу України, виявило певні його недоліки. По-друге, у 2013 році законодавець істотно вдосконалив механізм застосування звичайних цін. Проявилось це не у зміні назви і введенні поняття «трансфертне ціноутворення», а значною мірою в опрацюванні окремих процедур встановлення звичайних цін. Взяти хоча б до уваги збільшення обсягу статті, якою регулюється трансфертне ціноутворення, у п'ять разів. По-третє, зміна правового регулювання трансфертного ціноутворення торкнулася також і термінологічного апарату, у зв'язку з чим визначення деяких понять, встановлених ст. 14 Податкового кодексу, істотно розширено (звичайна ціна), водночас штучні конструкції були виключені. Загалом можна констатувати розвиток механізму трансфертного ціноутворення та усунення багатьох його недоліків.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Про оподаткування прибутку підприємств (у редакції Закону України № 283/97-ВР від 22.05.1997 р.) : Закон України : від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України : від 04.07.2013 р. № 408-VII // Офіційний вісник України. – 2013. – № 60. – Ст. 2137.

Стаття надійшла до редакції 20.03.2014 р.