

Н.Р. ОЛІЙНИК*(ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», м. Львів, Україна)*

Проблеми та напрями вдосконалення організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні

Метою статті є вивчення основних проблем організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні та обґрунтування засад та практичних рекомендацій щодо їх вирішення.

У роботі розглянуто особливості організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання діяльності великих платників податків у сфері трансфертного ціноутворення. Проаналізовані умови та особливості узгодження цін у контрольованих операціях між великими платниками податків і податковими органами лягли в основу формування SWOT-аналізу угод про узгодження цін у контрольованих операціях між зазначеними суб'єктами.

У процесі дослідження використовувались такі методи: системний і діалектичний; логічного узагальнення, системного аналізу, порівняння і синтезу; графічний; стратегічного аналізу.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти з питань оподаткування і фіскального регулювання Державної фіскальної служби України; оперативна статистична інформація Державної фіскальної служби України; видання міжнародних фінансових і фіскальних організацій.

Ключові слова: *регулювання, фіскальне регулювання, платник податків, трансферне ціноутворення, контрольовані операції, податковий менеджмент.*

Н.Р. ОЛЕЙНИК*(ГУ «Институт региональных исследований им. М.И. Долишнего НАН Украины», г. Львов, Украина)*

Проблемы на направления совершенствования организационно-институционального обеспечения фискального регулирования трансфертного ценообразования в Украине

Целью статьи является изучение основных проблем организационно-институционального обеспечения фискального регулирования трансфертного ценообразования в Украине и обоснование принципов и практических рекомендаций по их решению.

В работе рассмотрены особенности организационно-институционального обеспечения фискального регулирования деятельности крупных налогоплательщиков в сфере трансфертного ценообразования. Проанализированы условия и особенности согласования цен в контролируемых операциях между крупными налогоплательщиками и налоговыми органами легли в основу формирования SWOT-анализа соглашений о согласовании цен в контролируемых операциях между указанными субъектами.

В процессе исследования использовались следующие методы: системный и диалектический; логического обобщения, системного анализа, сравнения и синтеза; графический; стратегического анализа.

Информационной базой исследования являются законодательные и нормативные акты Верховной Рады Украины, Кабинета Министров Украины, нормативно-правовые акты по вопросам налогообложения и фискального регулирования Государственной фискальной службы Украины; оперативная статистическая информация Государственной фискальной службы Украины; издание международных финансовых и фискальных организаций.

Ключевые слова: *регулирование, фискальное регулирование, налогоплательщик, трансфертное ценообразование, контролируемые операции, налоговый менеджмент.*

Problems of Improvement in Organizational and Institutional Provision of Transfer Pricing Fiscal Regulation in Ukraine

Purpose of the article is to study the main problems in organizational and institutional provision of transfer pricing fiscal regulation in Ukraine and to substantiate the principles and practical recommendations for their solution.

The article considers the features of organizational and institutional provision for fiscal regulation of big taxpayer activities in the sphere of transfer pricing. Price harmonization conditions and features are analyzed in the controlled operations between big taxpayers and tax authorities which formed the basis for SWOT-analysis of price harmonization agreements in the controlled operations between above-mentioned entities.

The following methods were used in the course of investigation: systemic and dialectic method; logical generalization method, systemic analysis method, comparison and synthesis method; graphical method; strategic analysis method.

Information base for investigation includes laws and regulations of Supreme Rada of Ukraine, Cabinet of Ministers of Ukraine, regulations of the State Fiscal Department of Ukraine on taxation and fiscal regulation; operative statistical information of the State Fiscal Department of Ukraine; publication of international financial and fiscal organizations.

Keywords: *regulation, fiscal regulation, taxpayer, transfer pricing, controlled operations, tax management.*

Постановка проблеми. За даними Державної фіскальної служби України з-під оподаткування через механізм трансфертного ціноутворення щороку виводиться приблизно 100 млрд. грн., у результаті чого Державний бюджет України недотримує майже 20-25 млрд. грн. Ці оцінки узгоджуються з даними Світового фінансового співтовариства, згідно з якими щорічний відтік капіталу з України становить близько 9,15 млрд. дол. (за цим показником Україна займає 17 місце у світі) [4]. Загалом, механізми трансфертного ціноутворення для зниження податкового навантаження використовують понад половину (54 %) вітчизняних підприємств-експортерів товарів (робіт, послуг).

Втрати світової економіки від застосування механізмів трансфертного ціноутворення при імпорті товарів щорічно становлять більше 21 трлн. дол. США, які виводяться в офшорні зони [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Численні аспекти вивчення проблем фіскального регулювання трансфертного ціноутворення знайшли своє відображення в низці праць вітчизняних дослідників, зокрема П. Дзюби, К. Непесова, Т. Савченко, К. Швабія, О. Чумакової та інших.

В Україні законодавство щодо фіскального регулювання трансфертного ціноутворення було прийняте у 2013 р., однак на сьогодні як бізнес, так і податкові органи не готові до застосування прийнятих законодавчих нововведень ані методологічно, ані організаційно та практично. Вказане свідчить про беззаперечну актуальність подальшого дослідження процедурних питань фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні задля пошуку шляхів вдосконалення, зокрема, його організаційно-інституційного забезпечення.

Метою статті є дослідження організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, обґрунтування засад та практичних рекомендацій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток у другій половині ХХ ст. великих транснаціональних корпорацій, активізація міжнародної торгівлі та підвищення складності ведення бізнесу загалом спровокували активний пошук європейськими державами шляхів регулювання та контролю за перерозподілом оподаткованого прибутку корпорацій. Таким чином, особливому регулюванню, спрямованому на унеможливлення заниження оподаткування, піддавалося трансфертне ціноутворення.

01 вересня 2013 р. набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [7] від 04.07.2013 р. № 408-VII, нормами якого регламентовано поняття «трансфертне ціноутворення» та «контрольовані операції». Так, відповідно до вказаного законодавчого акта трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни¹ товарів та/або результатів робіт (послуг) в контрольованих операціях.

Таким чином, здійснення регулювання трансфертного ціноутворення вітчизняними податковими органами сьогодні регламентується, насамперед:

¹ **Звичайна ціна** – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом України. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін [6].

1) Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доп.) [6].

2) Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення» від 23.10.2013 р. № 866-р [8].

3) Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають двосторонній або багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» від 17.10.2013 р. № 764 [9].

4) Наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» від 11.11.2013 р. № 669 [10].

5) Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні» від 25.12.2013 р. № 1042-р [11].

Сучасне вітчизняне податкове законодавство, загалом, створює передумови для наближення українських правил трансфертного ціноутворення до світових стандартів, однак проведене нами дослідження організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні дозволило виявити наступні основні його проблеми:

1) недосконалість законодавчого регламентування процедури підготовки та подання платниками податків Звіту про контрольовані операції, зокрема незрозуміло, які штрафні санкції застосовуватимуться якщо у Звіт включено не всі операції; чи застосовуватиметься штраф у розмірі 1 грн., якщо заниження податкового зобов'язання виявлено платником самостійно;

2) відсутність нормативного регламентування поняття «політика трансфертного ціноутворення» (світовий досвід свідчить, що наявність спеціального внутрішнього документа – Політики трансфертного ціноутворення (як складова маркетингової політики або окремих внутрішній регуляторний документ) є одним з найефективніших інструментів щодо мінімізації податкових ризиків діяльності великими платниками податків, особливо експортоорієнтованих);

3) широкий перелік контрольованих операцій з метою трансфертного ціноутворення, що не відповідає ані Рекомендаціям ОЕСР, ані передовій європейській практиці. Зокрема, в Україні контрольованими, крім операцій із пов'язаними особами, є також бартерні операції та операції з суб'єктами бізнесу, що не є платниками податку на прибуток на загальних умовах. Такий перелік включає всіх нерезидентів, суб'єктів із пільговим оподаткуванням, незалежно від того, чи є вони пов'язаними, а отже, й чи є передумови для існування «неринкових» відносин між ними. Враховуючи сказане вище, постає питання про ефективність

вітчизняного податкового контролю за трансфертним ціноутворенням;

4) прив'язка суми штрафних санкцій до розміру мінімальної заробітної плати при чималих розмірах ухилення від оподаткування під час здійснення багатомільярдних контрольованих операцій;

5) обмежений офіційно затверджений Кабінетом Міністрів України перелік видань (інформаційних джерел) про ринкові ціни для цілей оподаткування операцій, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. При цьому всі джерела вихідної інформації перебувають під повним контролем державних органів, а окремі з них лише з великим перебільшенням можна назвати комерційними або спеціалізованими. Викликає сумнів і якість ринкової інформація, поданої у вищезазначених джерелах, адже у переважній більшості із них відсутні дані щодо номенклатури товарів, що поставляються, виробника та якості продукції, умов поставки та оплати, об'єму поставки, умов виконання зобов'язань, а також іншої інформації, без якої процес проведення об'єктивного порівняння цін практично унеможлиблюється. Проблемою є також недостатня репрезентативність товарних позицій, так зокрема:

– основні галузі та товари, які представлені це – агропромисловий комплекс, енергетичні ресурси, продукція металургії, хімічна та лісова промисловість, будівельні матеріали;

– відсутня інформація про ціни на товари легкої промисловості, побутову техніку, обладнання, меблі та інші;

– відсутня інформація про вартість послуг та робіт.

Як наслідок, ускладнюється процедура зіставлення комерційних та/або фінансових умов зіставних операцій з умовами здійснення контрольованої операції. Разом з тим, використання інформації про вартість товарів (робіт, послуг), яка міститься у внутрішніх базах даних митних органів – не передбачено, хоча лівова частка контрольованих операцій – це експортно-імпорتنі.

Крім того, контроль за трансфертними цінами покладено на інспекторів територіальних податкових органів, а не на спеціально підготовлений центральний апарат або спеціалізовані структури, які діяли б у складі територіальних податкових органів (враховуючи іноземний досвід [12, 13]). Відтак, сумніви викликає належний рівень фахової підготовки податкових інспекторів у сфері трансфертного ціноутворення в усіх регіонах України, тим паче враховуючи короткий проміжок часу між прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» та входженням його у дію (два місяці).

Недосконалим є законодавче регламентування процедури укладання договорів про ціноутворення

Фінанси та оподаткування

між великими платниками податків² і податковими органами. Зокрема, нормами Податкового кодексу України передбачено право великого платника податків звернутися до центрального податкового органу із заявою про узгодження цін у контрольованих операціях.

Узгодження цін у контрольованих операціях – це процедура між великим платником податків та центральним податковим органом під час якої узгоджується порядок визначення цін у контрольованих операціях на обмежений строк на підставі договору [6]. Такий договір укладається та підписується керівником великого платника податків або його уповноваженою особою та керівником (заступником керівника) центрального податкового органу та, що цікаво, носить односторонній характер.

Предметом узгодження можуть бути:

- види та/або перелік товарів (робіт, послуг), що є предметом контрольованих операцій;
- ціни 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;
- порядок, строки подання та перелік документів, які підтверджують дотримання узгоджених цін у контрольованих операціях.

При цьому, у разі якщо предметом узгодження є порядок визначення ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції, великий платник податків чи центральний податковий орган мають право залучати до процедури узгодження цін один або декілька державних органів, уповноважених справляти податки і збори в державі (державах), яка (які) є стороною контрольованої зовнішньоекономічної операції (за умови наявності міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такою державою (такими державами³)). Договір, укладений за результатами такого взаємного узгодження, носить

² Великий платник податків – це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує 12 млн грн [6]. Проте, погоджуємося із автором [2], що механізм віднесення суб'єкта бізнесу до категорії «великий платник податків» з врахуванням лише двох критеріїв є поверхневим та не досконалим, оскільки не враховує як показники фінансово-господарської діяльності підприємства, так і структуру господарського комплексу та виробництва підприємства.

³ За даними Міністерства закордонних справ України у 2014 р. в Україні діяли міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з 71 країною світу, зокрема з: Австрією (з 1999 р.), Білоруссю (з 1995 р.), Болгарією (з 1997 р.), Великобританією (з 1993 р.), Грузією (з 1999 р.), Ізраїлем (з 2006 р.), Кіпром (з 2013 р.), Польщею (з 1994 р.), Росією (з 1999 р.), Чехією (з 1999 р.) та ін.

двосторонній (багатосторонній) характер, а порядок і процедура узгодження цін у контрольованих операціях, за результатами яких укладаються договори, що мають двосторонній та багатосторонній характер, затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Сильні та слабкі сторони, а також можливості та загрози укладання договорів про узгодження цін у контрольованих операціях між великим платником податків і податковими органами наведено на рис. 1.

Враховуючи наведені у роботі основні проблеми організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, з метою формування сприятливого податкового середовища для ведення бізнесу в Україні, реалізації підприємницького потенціалу як важливого рушія економічних реформ та вирішення основних організаційно-інституційних проблем вітчизняного фіскального регулювання трансфертного ціноутворення, на наш погляд, доцільно:

- розширити офіційно затверджений Кабінетом Міністрів України перелік видань (інформаційних джерел) про ринкові ціни для цілей оподаткування операцій, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням, зокрема, шляхом включення до нього міжнародних видань чи баз даних (наприклад, цінова інформація агентств Platts, Argus, 3000Xtra, Cotlook Cotton Quotes, CRU, Bloomberg, Reuters, FMB, FERTECON; міжнародні та національні бази даних Amadeus, Isis, Orbis, Aida, Aurelia, Dafne, Dash, Diane, Icarus, Markus, MintGlobal, Odin, Reach, Ruslana, Sabi, Sabina, Saffron, СПАРК-Россия та ін.);

– центральному податковому органу розробити електронну базу даних, яка містила б інформацію (з оперативним її оновленням) про ціни реальних договорів, укладених та виконаних українськими підприємствами з резидентами і нерезидентами. Така інформація могла б бути використана для оперативного визначення ринкового діапазону цін товарів (робіт, послуг) та при використанні методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) трансфертного ціноутворення, враховуючи дані аналогічних зіставних операцій, які здійснювалися в однакових комерційних та/або фінансових умовах з контрольованою операцією;

– законодавчого узгодити періодичність та терміни проведення податкових перевірок контрольованих операцій та інших видів податкових перевірок (камеральних, документальних чи фактичних) з метою зниження навантаження податковим контролем на бізнес;

– законодавчо врахувати особливості ведення експортоорієнтованого агробізнесу та бізнесу, пов'язаного з експортом/імпортом сировини за форвардними контрактами;

– прив'язати розмір штрафних санкцій за порушення законодавства щодо трансфертного ціноутворення до суми несплачених податків, виявленої під час здійснення податкового контролю контрольованих операцій. Таким шляхом пішли, зокрема, Росія та США. Так, до прикладу, Податковим кодексом США передбачено наступні види штрафних санкцій за порушення законодавства щодо трансфертного ціноутворення [14]:

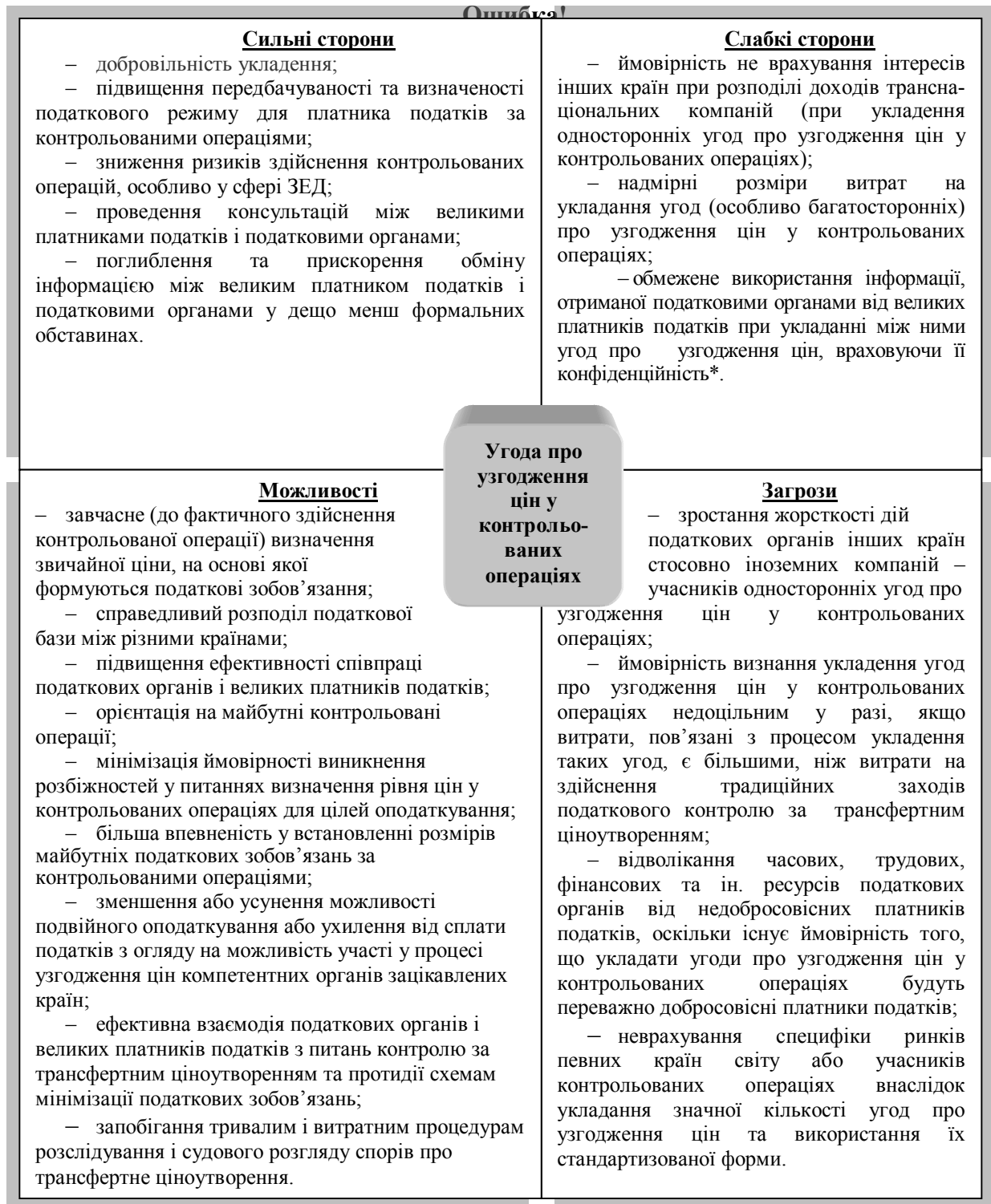


Рис. 1. SWOT-аналіз угод про узгодження цін у контрольованих операціях між великим платником податків і податковими органами

Джерело: складено автором за [6, 9].

*Законодавством низки країн передбачено можливість використання в окремих випадках інформації, отриманої податковими органами від великих платників податків при укладанні між ними угод про узгодження цін. Так, наприклад, у Литві внутрішня інформація Державної податкової інспекції може бути використана для цілей коригування податкових зобов'язань платника податків у випадку, якщо буде встановлено, що останній надав податковому органу недостовірну інформацію [5].

1) штраф у розмірі 20 % від суми виявленої недоплати з податку, якщо ціна операції складає менше 50 % або більше 200 % ринкової ціни;

2) штраф у розмірі 40 % від суми виявленої недоплати з податку, якщо ціна операції становить менше 25 % або понад 400 % ринкової ціни.

Фінанси та оподаткування

У певних випадках застосовуються штрафні санкції до сукупності неправомірних угод, укладених ВПП або групою платників податків за податковий період, зокрема [14]:

а) штраф у розмірі 20 % від суми виявленої недоплати з податку, якщо сукупний дохід від таких операцій перевищив 5 млн. дол. США або 10 % валового доходу підприємства;

б) штраф у розмірі 40 % від суми виявленої недоплати з податку, якщо сукупний дохід від таких операцій перевищив 20 млн. дол. США або 20 % валового доходу підприємства.

– забезпечити підготовку та постійне підвищення кваліфікації податкових інспекторів та аналітиків податкових органів з питань трансфертного ціноутворення, що дозволить вказаним суб'єктам отримати навички оцінювання податкових ризиків від здійснення контрольованих операцій, а також прогнозувати їх наслідки як для держави, так і для діяльності бізнесу; оперативно реагувати на виявлені ризики; приймати управлінські рішення щодо вдосконалення організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення;

– посилити оперативне інформаційне забезпечення платників податків щодо процедурних питань, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням (до прикладу, у Польщі існує окремий спеціалізований on-line-ресурсу з питань трансфертного ціноутворення [5], який містить повну базу знань у даній сфері: понятійно-категоріальний апарат польського і зарубіжного законодавства щодо трансфертного ціноутворення; умови здійснення та особливості фіскального регулювання та контролю за контрольованими операціями; інші правові, фінансово-економічні, бухгалтерські та управлінські аспекти трансфертного ціноутворення).

Аналізуючи вимоги чинного податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення, варто також відзначити, що платникам податків (особливо великим платникам податків з відповідним офіційним статусом) доцільно самостійно вести облік операцій, які можна буде кваліфікувати в майбутньому як контрольовані, заздалегідь збирати інформацію стосовно таких операцій та готувати документацію, за допомогою якої вони зможуть обґрунтувати (при проведенні податкових перевірок) відповідність договірних цін контрольованої операції рівню ринкових цін.

Висновок. Попри загрозливі масштаби прихованого відпливу фінансових ресурсів із вітчизняної економіки і поширення процедури фіскального регулювання трансфертного ціноутворення у світі, в Україні аналогічна практика на сьогодні не ефективна. Відсутність чітко визначених правил трансфертного ціноутворення, інструментів його регулювання та контролю за їх застосуванням дозволяє великим платникам податків майже без перешкод виводити додану вартість, яка створюється у вітчизняній економіці, до інших країн для ухилення від оподаткування та нагромадження активів поза

межами України. Тому, завданням вітчизняного фіскального регулювання трансфертного ціноутворення є, насамперед, захист податкової бази при одночасному уникненні підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати залученню іноземних інвестицій у вітчизняну економіку, розвитку зовнішньої торгівлі та формуванню сприятливого середовища для ведення бізнесу в Україні загалом.

4 Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

2. Лещух І.В. Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика / І. В. Лещух // Облік і фінанси. – 2014. – № 1 (63). – С. 82-88.

3. Офіційний сайт Всесвітнього економічного форуму [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.weforum.org.

4. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

5. Офіційний сайт польського спеціалізованого on-line-ресурсу з питань трансфертного ціноутворення <http://www.cenytransferowe.org/>.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.

8. Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 р. № 1042-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1042-2013-%D1%80>.

9. Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 866-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/866-2013-%D1%80>.

10. Про затвердження Порядку узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають двосторонній або багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 764 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/764-2013-%D0%BF>.

11. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 11.11.2013 р. № 669 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2190-13>.

12. Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Tax Group / Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries. – 2009. – 76 p.

13. Large Taxpayer Units: Functions, Structure and Procedure / National Website of Income Tax Department of India // URL: <http://www.incometaxindia.gov.in/archive/largetaxpayerunitexcise.doc>.

14. Price water house Coopers. International transfer Pricing 2013/14. URL: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml>.