

7. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских права / В. П. Грибанов. – М.: Статут, 2000. – 411 с. (В серии «Классика российской цивилистики»).
8. Гусаков А. Г. Деликты и договоры, как источники обязательств в системе гражданского права Древнего Рима / А. Гусаков. – М.: Унив. тип. 1896. – 246 с.
9. Дигесты Юстиниана: [в 8-м т.] / [пер. с латинского Рудоквас А. Д., Смышляев А. Л., Щеголев А. В., Марей А. В. и др.]; [отв. ред. Л. Л. Кофанов]. – М.: Статут, 2005. – Т. VII. Полутом 2. – 564 с.
10. Капустин М. Институції римського права / М. Капустин. – М.: Типографія М. Н. Лаврова и К⁰, 1880. – 392 с.
11. Волков О. А. Про існування інституту крайньої необхідності в римському праві / О. А. Волков // Актуальні проблеми держави і права: збірник наукових праць, 2007. – Вип. 31. – С. 158–162.
12. Шемонаєв В. Ю. Римський генезис інституту загальної аварії / В. Ю. Шемонаєв // Актуальні проблеми держави і права: зб. наук. праць. – Одеса: Юрид. літ. – 2002. – Вип. 13. – С. 63–67.

Article is devoted to determination of features of formation of the concept of lawful behavior of the causer of harm in obligations of Ancient Rome. Types of lawful behavior of the causer of harm are characterized. It is found out legal consequences causing harm by lawful actions and cases of emergence of an obligation for its compensation.

Стаття посвячена определению особенностей формирования концепции правомерного поведения причинителя вреда в Древнем Риме. Охарактеризованы виды правомерного поведения причинителя вреда. Выяснено правовые последствия причинения вреда правомерными действиями и случаи возникновения обязанности по ее возмещению.

ЗАКОНОДАВЧІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ СФЕРІ

Король В. І.,

*доктор юридичних наук, завідувач відділу стратегічних міжнародно-правових досліджень
НДІ приватного права і підприємництва імені академіка Ф. Г. Бурчака НАПрН України*

Статтю присвячено правовим засадам інституту трансфертного ціноутворення як одного з інструментів антиофшорного законодавства, застосування якого зачіпає як приватні інтереси суб'єктів підприємництва, так і публічні економічні інтереси держави. Розкрито найважливіші зміни у законодавстві України, спрямовані на удосконалення інституту трансфертного ціноутворення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Ключові слова: трансферне ціноутворення, контрольована операція, податок на прибуток, договір узгодження цін, податковий контроль.

Незмінним стратегічним пріоритетом зовнішньоекономічної політики України залишається залучення іноземних інвестицій. Водночас низький рівень надходження таких ресурсів до вітчизняної економіки залишається актуальною системною проблемою, що обумовлюється сукупністю як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників.

Одним із таких чинників, який надає можливість виділити невирішену належним чином окрему складову загальної проблеми, є виведення вітчизняними суб'єктами господарювання, як потенційними внутрішніми інвесторами, значних обсягів валютних коштів до іноземних більш сприятливих податкових юрисдикцій, насамперед офшорних зон, що не сприяє покращенню інвестиційного клімату.

У такому контексті загострюється питання забезпечення балансу публічних інтересів держави та приватних інтересів суб'єктів господарської діяльності – платників податків, що є досяжним в умовах відносної стабільності функціонування внутрішнього та зовнішніх ринків, в той час як в умовах кризових процесів досягнення такої цілі суттєво ускладнюється.

Ризик порушення такого балансу інтересів може мати місце не тільки в силу впливу об'єктивних факторів на макrorівні, а й суб'єктивних на мікрорівні внаслідок узгоджених дій суб'єктів господарювання. Зазначені суб'єкти в рамках реалізації однієї із основних засад приватного права – свободи договору в частині встановлення цін за домовленістю сторін мають можливість маніпулювати цінами зовнішньоекономічних контрактів з метою зменшення суми оподаткованого прибутку.

На розв'язання окремих проблемних питань спрямовано зміни в Україні щодо одного з елементів у системі правових механізмів антиофшорного законодавства – інституту трансфертного ціноутворення, запровадження яких набуває перманентного характеру.

Виходячи з наведеного, метою цієї статті є розкриття ключових засад інституту трансфертного ціноутворення у податковому законодавстві України з виділенням як своєрідних констант, так і суттєвих новел у законодавчому регулюванні відносин, які носять одночасно приватноправовий характер в частині визначення сторонами зовнішньоекономічних контрактів цін (на товари, роботи, послуги, нематеріальні активи) та публічно-правовий характер в частині оподаткування прибутку платників податків – суб'єктів господарської діяльності.

Для досягнення цілей статті доцільним є звернення як до нормативно-правових актів України, в яких запроваджено загальні засади та останні новели інституту трансфертного ціноутворення, так і наукових досліджень, зокрема таких вчених, як: В. С. Щербина, О. М. Вінник, А. Суббот, В. Попелюк.

Окреслений вище концептуальний підхід обумовлює структурування матеріалу, що надає можливість акцентувати увагу, насамперед, на тих законодавчих засадах, які залишилися незмінними. Отже, обсяг оподатковуваного прибутку певної категорії платників податків, а саме тих, що беруть участь у так званих контрольованих операціях, імперативно має відповідати загальноприйнятому в світі у цій сфері принципу «витагнутої руки» (arm's length principle). Відповідність цьому принципу визначається у порівняльній площині шляхом зіставлення умов контрольованих операцій пов'язаних та непов'язаних осіб. Негативним для платників податків економіко-правовим наслідком недотримання принципу «витагнутої руки» є включення до оподатковуваного прибутку додаткової частки, розмір якої розраховується, ґрунтуючись на засадах добросовісного нарахування прибутку в межах контрольованої операції.

Розкриваючи ключові ознаки терміна «контрольована операція», варто звернути увагу на те, що він базується на іншому ключовому терміні – «господарська операція». Виходячи з офіційного автентичного тлумачення, яке міститься у Податковому кодексі України, для цілей трансфертного ціноутворення господарських операцій підлягають визнанню будь-які види операцій, договорів чи домовленостей незалежно від їх документального підтвердження, які здатні вплинути на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств [1]. Невичерпний перелік господарських операцій включає операції з товарами, з нематеріальними активами (ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау), фінансові операції (лізинг, кредити, комісії за гарантію), операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій.

Для сфери правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні контрольованими операціями визнаються:

- господарські операції, що здійснюються платниками податків безпосередньо з нерезидентами, які є пов'язаними особами;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через нерезидентів, які набувають правовий статус комісіонерів.

Законодавчо запроваджено й інший критерій, достатній для віднесення операцій до контрольованих, який потребує прийняття підзаконного акта Урядом України. У даному випадку йдеться про нерезидентів, які зареєстровані у державах (на територіях), у яких загальна ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на п'ять і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, а також державах, з якими Україною не укладено міжнародні договори, що містять положення про взаємний обмін інформацією.

Оскільки формування відповідного переліку держав (територій) віднесено до компетенції Кабінету Міністрів України, варто зазначити, що 16 вересня 2015 р. ним було прийнято розпорядження № 977-р., відповідно до якого з цього переліку виключено, зокрема, Грузію, Люксембург, Мальту, ОАЕ, Сінгапур, Швейцарію. Внаслідок цього операції із зареєстрованими в них контрагентами вітчизняних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності не підлягають контролю відповідно до вимог податкового законодавства України про трансфертне ціноутворення.

Незмінною залишається система методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», яка включає такі методи: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку.

У свою чергу, концептуальної зміни зазнала правова норма, закріплена у Податковому кодексі України, щодо мети встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки». Так, наведені вище методи підлягали застосуванню для перевірки правильності, повноти нарахування та сплати як податку на прибуток підприємств, так і податку на додану вартість. У свою чергу, згідно з положеннями Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [2] мету застосування зазначених методів звужено за рахунок виключення податку на додану вартість.

Для визнання господарських операцій контрольованими необхідним також є одночасне виконання таких умов: перевищення за звітний рік доходу платника податків рівня у 50 мільйонів гривень без непрямих податків від усіх видів діяльності або перевищення обсягу господарських операцій з кожним контрагентом у 5 мільйонів гривень за звітний рік.

Одним із механізмів, передбачених у законодавстві багатьох економічно розвинених держав, які спрямовано на уникнення конфліктів між державою та суб'єктами господарської діяльності у питаннях щодо оподаткування операцій між пов'язаними особами, є попередній договір щодо трансфертних цін (Advance Price Agreement).

В Україні певна категорія суб'єктів господарювання, а саме, великі платники податку, має право ініціювати процедуру попереднього узгодження цін у контрольованих операціях з Державною фіскальною службою України, яка на сучасному етапі є центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Відповідно до положень Податкового кодексу України під час такої процедури узгоджуються критерії для визначення умов, що відповідають принципу «витагнутої руки», для деяких майбутніх контрольованих операцій на обмежений строк на підставі договору.

При цьому, з одного боку, укладення договору про узгодження цін не звільняє платника податків від складення і подання інформації про проведені контрольовані операції та звіту про контрольовані операції відповідно до п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України. З іншого боку, важливим економіко-правовим наслідком добросовісного дотримання великими платниками податку на прибуток умов договору про узгодження цін є те, що контролюючі органи не мають права приймати рішення про донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені стосовно контрольованих операцій, які є предметом договору про попереднє узгодження цін.

Відповідно до абз. 1 пп. 39.6.2.4 пп. 39.6.2 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України Кабінетом Міністрів України було прийнято постанову «Про затвердження Порядку попереднього узгодження цін у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» від 17 липня 2015 р. № 504. У цій постанові передбачено, що укладення договору про узгодження цін є вільним волевиявленням сторін процедури узгодження цін у разі досягнення ними згоди щодо предмета та положень такого договору. Договір про узгодження цін набирає чинності з 1 січня календарного року, що настає за роком його підписання, і строк дії такого договору не може перевищувати три календарні роки.

У цілому, на думку вітчизняного правознавця А. Субботи, особливості правового регулювання контролю трансфертного ціноутворення у відносинах великих платників податків характеризуються фактичним встановленням повної підзвітності великих платників податків перед податковим органом щодо деталей економічних відносин підприємства з усіма вагомими контрагентами та вичерпною інформацією про останніх [3].

Державне регулювання економіки здійснюється у межах системи правових форм, що структурно складається з кількох підсистем. У даному контексті зазначимо, що В. С. Щербиню виділяються такі чотири форми: державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку, управління, державний нагляд (контроль) та нормативне регулювання. [4, с. 199]. У свою чергу, О. М. Вінник виділяє такі правові форми державного регулювання: нормативне регулювання, поточне управління сферою інвестування, контроль, програмування та прогнозування [5, с. 71]. Отже, серед правових форм здійснення державного регулювання економіки однією із основних форм державного управління економікою є державний нагляд (контроль).

Під таким контролем відповідно до ст. 1 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 р. № 877-V [6] слід розуміти діяльність уповноважених законом органів щодо запобігання та виявлення порушення вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства.

Досліджуючи питання правової природи відносин контролю у сфері господарювання, В. Попелюк зазначає, що, виходячи із законодавчих акцентів щодо контрольної функції держави, необхідно розрізняти загальну, міжгалузеву, галузеву контрольну компетенцію, при цьому розвиток зазначеної функції в державі проходить шляхом створення комплексної (змішаної) компетенції, до якої належить, у тому числі, податкова [7, с. 146].

Отже, за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» передбачається здійснення податкового контролю, який здійснюється шляхом моніторингу таких операцій та проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час їх здійснення.

Відповідно до абз. 3 пп. 39.5.1.1 пп. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України Міністерством фінансів України було видано наказ «Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення» від 14.08.2015 р. № 706. Спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій, проводиться контролюючим органом шляхом порівняння рівня цін та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем ринкових цін та умов у неконтрольованих операціях з метою встановлення операцій, в яких наявний ризик відхилення договірних цін та умов, що

застосовуються сторонами контрольованих операцій, від рівня ринкових цін і умов та проведення аналізу ризикових операцій з метою виявлення заниження платником податків податкових зобов'язань.

Підсумовуючи викладене вище, можна зробити висновок, що система правових норм, спрямованих на регулювання відносин щодо дотримання суб'єктами господарювання та їх іноземними контрагентами принципу «втягнутої руки», при фіксації у зовнішньоекономічних контрактах цін на товари, роботи, послуги, нематеріальні активи поступово набирає певної цілісності через закріплення загальних засад та спеціальних норм як у кодифікованому нормативно-правовому акті, так і підзаконних актах органів виконавчої влади, прийнятих у розвиток приписів Податкового кодексу України. Водночас ключова проблема перебуває не стільки у правотворчій сфері, скільки у правозастосовчій, оскільки зберігається високий рівень ризиків вибіркового застосування фіскальними органами вимог податкового законодавства щодо контролю за трансфертними цінами у зовнішньоекономічних контрактах та притягнення до відповідальності платників податків за принципом «своїм» (суб'єктам господарювання) дозволено все, для «чужих» – діє закон.

Оскільки застосування трансфертних цін є одним із механізмів, який дозволяє суб'єктам господарювання мінімізувати сплату податку на прибуток до бюджету, здійснювати переведення валютних коштів до офшорних зон, у подальшому теоретично важливим та практично доцільним є дослідження перспектив удосконалення законодавства України й щодо інших елементів у системі таких правових механізмів задля забезпечення балансу приватних інтересів зазначених суб'єктів та національних економічних інтересів держави.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України. – 2010. – 4 грудня. – № 229.
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 15.07.2015 № 609-VIII // Голос України. – 2015. – 12 серпня. – № 147.
3. Суббот А. Особливості правового регулювання контролю трансфертного ціноутворення у відносинах великих платників податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/viche_2014_6_2.pdf.
4. Суб'єкти господарського права [Текст]: монографія / В. С. Щербина. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 264 с.
5. Вінник О. М. Інвестиційне право [Текст]: навчальний посібник / О. М. Вінник – 2-е вид., перероб. та доп. – К.: Правова єдність, 2009. – 616 с.
6. Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V // Відомості Верховної Ради України. – 2007. – № 29. – Ст. 389.
7. Попелюк В. Правова природа відносин контролю у сфері господарювання [Текст] / В. Попелюк // Підприємництво, господарство і право. – 2011. – № 3 – С. 144 – 147.

The article is dedicated to legal fundamentals of price transferring as one of the instruments of anti-offshore legislation. Implementation of this instrument influences both private interests of business entities and public economic interests of the state. The most important changes of the tax legislation of Ukraine concerning price transferring in the sphere of the foreign economic activity are researched.

Стаття посвячена правовим основам інститута трансфертного цінообрання, виступаючого в якості одного з інструментів антиофшорного законодавства, применення которого затрагивает как частные интересы субъектов предпринимательства, так и публичные экономические интересы государства. Раскрыты наиболее важные изменения в законодательстве Украины, направленные на усовершенствование института трансфертного цінообрання в сфере внешнеэкономической деятельности.

КОНВЕНЦІЯ ООН ПРО ПОВНЕ ТА ЧАСТКОВЕ ПЕРЕВЕЗЕННЯ ВАНТАЖУ МОРЕМ

Микита І. Р.,

молодший науковий співробітник відділу міжнародного приватного права та порівняльного правознавства НДІ приватного права і підприємництва імені академіка Ф. Г. Бурчака НАПрН України

У статті розглядаються ідеї іноземних вчених щодо проблемних питань, які безпосередньо пов'язані з відмінністю тлумачення та застосування вироблених норм Конвенцією ООН про повне