

ФІНАНСОВЕ ПРАВО



Олег Баклан,

*доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри фінансового та
адміністративного права Українського
державного університету фінансів
та міжнародної торгівлі*

УДК 342.922 : 346.2 (477)

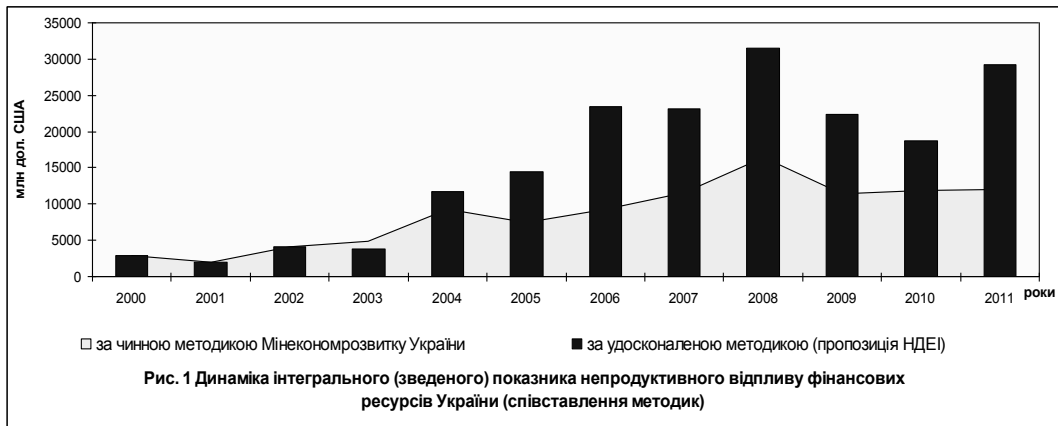
Деякі теоретично-правові питання щодо регулювання трансфертного ціноутворення

У всьому цивілізованому світі, основними напрямками побудови соціально-орієнтованої економіки за допомогою правового регулювання підприємництва є: виведення підприємства з тіні; мінімізація корупції та оптимізація оподаткування. Кожен із цих напрямів, безумовно, має свій власний інструментарій, заслуговує на увагу та потребує проведення окремих досліджень. Одним з дієвих засобів правового регулювання підприємництва, який стосується кожного з згаданих напрямів та оптимізує суспільні відносини у сфері економіки, є ефективне регулювання трансфертного ціноутворення, окремим аспектам якого присвячена дана стаття.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що окресленою проблематикою займалися багато як

закордонних так і вітчизняних вчених-економістів та юристів [1-7] та інші. Але незважаючи на досить широке коло різнобічних праць, їх певний науковий внесок у вивчення трансфертного ціноутворення, проблема відтоку капіталу, зокрема з України, є вкрай актуальною, і нині, за ними методиками оцінки фахівців в абсолютному визначенні непродуктивний вплив капіталу з України сягає 12-25 млрд. доларів США на рік [8], що проілюстровано на Рис.1.

Тому метою даної статті є продовження обговорення проблеми відтоку капіталу національних бізнес-структур, зокрема з України, та розгляд деяких теоретично-правових питань щодо регулювання трансфертного ціноутворення.



Навіть провідні країни світу, незважаючи на потужну економіку та величезний інтелектуальний потенціал, показують обсяг своєї тіньової економіки. Наприклад, США показують її діапазон від 5% до 21 %, Швеція – від 2,5 % до 12 %, Канада – від 3,5 % до 19 %, Італія – від 9% до 19 %, Індія – від 8,5% до 47,5% [1, 3]. Регулювання трансфертного ціноутворення є дієвим регулятором суспільних відносин тому що, за допомогою трансферного ціноутворення можливо контролювати та протидіяти недобросовісним маніпуляціям контрактною ціною по відношенню до її ринкових значень, які використовуються в угодах пов'язаних між собою суб'єкти підприємництва у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Використовуючи прогалини у національному законодавстві щодо трансфертного ціноутворення суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності можуть майже безперешкодно виводити фінансові капітали за межі України, вилучаючи їх з вітчизняної економіки та накопичувати власні заощадження у іноземних банках, практично уникаючи при цьому оподаткування в Україні.

Перерозподіл капіталу за допомогою трансфертного ціноутворення є болючою проблемою економіки багатьох країн. Так, за даними Світового банку, близько 2/3 операцій світової торгівлі проводиться всере-

дині транснаціональних компаній (ТНК), а саме ці суб'єкти активно використовують трансфертне ціноутворення [9]. Як відмічає вітчизняний вчений-економіст А. О. Бегунц, всього 15 ТНК контролюють 70% світового експорту каучуку і нафти, більше 80% міді і олова, понад 90% деревини, залізної руди і бокситів [5]. З наведених фактичних даних видно, що використовуючи трансфертне ціноутворення великі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності здійснюючи підприємництво в одних країнах перерозподіляють власні прибутки у інших країнах з пільговим режимом оподаткування. Стосовно країн економіки яких лише розвиваються (до яких слід віднести і Україну) згаданий відтік капіталів може становитись серйозною загрозою національної безпеці.

Зростання обсягів тіньового товарообороту вітчизняні вчені серед іншого пов'язують і з політичною нестабільністю в країні, але, наприклад, щодо стратегії детінізації економіки відомий економіст З. С. Варналій пропонує достатньо традиційні засоби та заходи, а саме:

«1) «амністія» лише тих капіталів, що спрямовуються в інноваційну сферу та деякі інші суспільно значущі пріоритетні сектори;

2) запровадження податкових стимулів до нагромадження та інвестування коштів в інноваційний сектор юридичними особами, які пропо-



нується надавати за фактичними результатами діяльності;

3) зменшення рівня оподаткування фізичних осіб на величину документально підтверджених коштів, витрачених на відтворення людського капіталу;

4) реальне і радикальне спрощення погоджувальних і дозвільних процедур щодо здійснення підприємницької діяльності;

5) застосування наявних методичних розробок щодо виявлення напівлегальних фінансово-промислових угруповань та ліквідація виявлених схем іллегалізації капіталу» [3].

У цьому напрямі такими міждержавними управлінськими структурами ЄС як: Спільним форумом ЄС з трансфертного ціноутворення, Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та іншими розроблені рекомендаційні нормативно-правові акти щодо трансфертного ціноутворення, а саме: «Арбітражна конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств»; «Модельна конвенція ОЕСР по відношенню до податків»; «Кодекс поведінки стосовно документації по трансфертному ціноутворенню для асоційованих підприємств»; «Інструкція ЄС по угодах про попереднє ціноутворення»; «Інструкція по між груповим послугам с низькою додатковою вартістю»; «Інструкція щодо укладення угод про попереднє ціноутворення відповідно до процедури взаємної згоди»; «Інструкція ОЕСР по трансфертному ціноутворенню для мультинаціональних підприємств и податкових адміністрацій»; «Методичні рекомендації щодо розробки законодавства в сфері трансфертного ціноутворення» та ін.

І в Україні йде процес формування нормативної основи правового (адміністративного, фінансового, податкового, митного, інформаційного тощо) регулювання трансфертного ціноутворення. Практично поняття «трансфертної ціни» та правовий ме-

ханізм її запровадження вже використовуються в банківській системі України, де вона практично отожднюється з «трансфертною ставкою» тобто визначається як внутрішня ставка, яка визначається в залежності від певних ринкових показників і застосовується для перерозподілу доходів і витрат між управлінськими напрямками у всіх функціональних напрямках банківської діяльності. Трансфертні ціни також використовуються органами державної статистики при розрахунку індексів цін [10].

З 01.01.2013 р. набули чинності нові норми Податкового кодексу України щодо визначення «звичайних» цін [11, 39]. Принцип правового інституту звичайних цін є основоположним й рекомендованим до застосування ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення як для транснаціональних корпорацій так і податкових органів. Крім даної рекомендації, ОЕСР видає численні рекомендаційні нормативно-правові акти щодо регулювання трансфертних цін для мети оподаткування, які певним чином імплементуються до законодавства багатьох західноєвропейських країн як правило у вигляді бланкетних норм [4]. У цьому контексті варто відмітити, що крім Податкового Кодексу в Україні суб'єктам підприємства слід враховувати положення інших актів, які приймалися з метою впровадження трансфертного ціноутворення в національне законодавство України [12-19].

Податковий Кодекс передбачає і способи визначення звичайної ціни. На жаль, у Кодексі (або у додатках до нього, що прийнято в юридичній практиці формування нормативно-правових актів) не наведена методологія застосування кожного з методів, тобто вітчизняний законодавець знову і знову йде шляхом делегування визначення методів формування звичайних цін органам ДПС, що призводить до того, що на практиці створює підстави породження корупції у сфері трансфертного ціноутворення.

На підставі аналізу вітчизняних правових норм щодо трансфертного ціноутворення, варто визнати, що в них враховані окремі рекомендації ОЕСР, але можна і звернути увагу, зокрема, на положення ПКУ згідно з якими, звичайна ціна повинна застосовуватися не тільки в операціях суб'єктами-учасниками трансфертного ціноутворення, але і при бартерних операціях та операціях з платниками податків, що використовують пільгові режими оподаткування, або неплатниками податку на прибуток на загальних підставах (що зроблено законодавцем, мабуть, з врахуванням «схильності» вітчизняних підприємців та чиновників до корупційних діянь, але і створює певні бар'єри для добросовісних підприємців).

Доопрацювання потребує і корегування правових норм, які визначають правила щодо джерел інформації стосовно ціни товарів, оскільки згідно з ПКУ можуть використовуватися як офіційні джерела та визначається саме їх перелік, який допускає адміністративний розсуд з боку посадових осіб органів ДПС. Так, наприклад, ціни спеціальних аукціонів, біржові котирування, довідкові ціни спеціалізованих видань, електронних банків даних та інші офіційні джерела інформації можна використовувати як дані, які мають коливання та не завжди абсолютно визначені (хоча б на протязі певного періоду часу чи за певних умов та ін.).

Не містить ПКУ належної методології порівнянної неконтрольованої ціни. Податкова норма, яка визначає, що умови є співставними, якщо відмінності між такими умовами суттєво не впливають на ціни, також не відповідає статусу такого системоутворюючого нормативно-правового акту, яким повинен бути Податковий Кодекс України [11].

Наведені приклади податкових норм, які стосуються регулювання трансфертного ціноутворення, яскраво ілюструють створення додаткового організаційного навантаження для вітчизняних підприємців, а також

ставлять під питання практичну можливість ефективного адміністрування наведеного переліку операцій органами податкової служби України.

У той же час у якості висновку можна також стверджувати, що держава намагається оптимізувати суспільні відносини у такому специфічному секторі сфери підприємництва як трансфертне ціноутворення [12-19]. Але як в такому разі можна співставляти ці намагання з офіційними величезними обсягами непродуктивного відтоку капіталу з України (про які зазначалося на початку статті)?

У даному випадку слід визнати дві важливі принципові речі.

По-перше. Проблема відтоку капіталу існує у багатьох країнах світу і непродуктивний вплив (вивезення) капіталу треба розглядати через призму трьох базових складових:

а) легальної, - коли вивезення капіталу відбувається з дотриманням чинного законодавства країн донора та реципієнта;

б) напівлегальної (приховане вивезення), - коли при вивезенні капіталу усі передбачені законом правила формально виконуються, але реальний зміст угод, що реалізуються, відрізняється від офіційно задекларованого;

в) нелегальної (контрабанда, пряме порушення законодавства). При цьому основним елементом непродуктивного впливу є приховане вивезення (до 88%), яке відбувається переважно шляхом недоотримання виручки за експорт товарів та послуг, що не надійшов, і платежі за фіктивними операціями з цінними паперами [8].

І по-друге. Варто визнати, що ефективне регулювання трансфертного ціноутворення неможливо як що воно обмежується лише правовими засобами (як імперативного так і диспозитивного характеру). Ефективним регулювання трансфертного ціноутворення може бути лише у разі оптимального поєднання застосування традиційних правових засобів та



заходів з взаємним дотриманням певних, як правило, соціально-орієнтованих домовленостей з боку органів публічної влади та представниками великого бізнесу¹, який працює в Україні. При чому такий комплексний підхід повинен включати

правову культуру, чесність та порядність, правослухняність всіх учасників правовідносин у такому складному та не зовсім контрольованому секторі сфери підприємництва як трансфертне ціноутворення.

Список використаних джерел

1. *Прісняков В. Ф.* Тіньова економіка і методи визначення її обсягу / В. Ф. Прісняков // *Фінанси України*. – 2001. – № 7. – С. 3–8.
2. *Гончарук Я. А.* Вплив тіньового сектора та корупції на економічні системи / Я. А. Гончарук, М. І. Флейчук // *Економіка і прогнозування*. – 2009. – № 2. – С. 7–22.
3. *Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації* / за ред. З. С. Варналія. – К. : НІСД, 2006. – 576 с.
4. *Дернберг Р. Л.* Международное налогообложение: Краткий курс / Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ, 1997. - 375 с.
5. *Бегуни А. О.* Государственное регулирование трансфертного ценообразования в системе транснациональных корпораций: Дис. канд. экон. наук: 08.02.03 / Харьковский национальный ун-т им. В. Н. Каразина. – Х., 2006. – 239 с.
6. *Дзюба П. В.* Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка // *Економіка України*. – 2006. – №1. – С. 14–22.
7. *Македон В. В.* Формат взаємодії транснаціональних корпорацій та реального сектора національної економіки України // *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. – 2012, – №1, Т. 1 // archive.nbuv.gov.ua.
8. *Чмир О. С.* Оцінка масштабів непродуктивного відпливу капіталу за межі України та його державне регулювання / О. С. Чмир // Виступ на пленарному засіданні Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток економіки України в умовах невизначеності глобалізаційно-інтеграційних процесів: економіка, фінанси, право». – 24.05.2013. / УДУФМТ. – К.: – 2013.
9. *Transfer Pricing Technical Assistance (2011). Global Tax Simplification Program* / Presentation given by Rajul Awasthi (Brussels, 24 February 2011) // www.taxcompact.net.
10. *Владимирова И. Г.* Интеграционные процессы как фактор развития предпринимательских структур в условиях глобализации экономики (методологические и организационные аспекты) : дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук : спец. 08.00.05. «Экономика и управление народным хозяйством: теория управления экономическими системами» / И. Г.Владимирова. – Москва. – 2008. – 360 с.
11. *Податковий кодекс України* : за станом на 19.04.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
12. *Про затвердження відсоткового діапазону цін для деяких товарних позицій згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності для*

¹ Окремого дослідження заслуговує досвід щодо вдалого пошуку взаємопорозуміння та (або) конструктивного діалогу між регуляторними органами публічної влади та великим бізнесом щодо питань прозорості трансфертного ціноутворення суб'єктами підприємництва та контрольованості цього процесу з боку влади та суспільства у країнах з різним культурно-правовим рівнем ведення бізнесу, а саме: країнах західної Європи і пострадянських країнах східної Європи, США та Китаю, дуже цікавий досвід Південної Кореї та Південно-африканської республіки, та інших країн тощо

цілей трансфертного ціноутворення : Постанова КМУ № 749 від 02.10.2013 : за станом на 02.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

13. *Про* затвердження Порядку розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова КМУ № 763 від 17.10.2013 : за станом на 17.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

14. *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 КМУ від 17.10.2013 р. №764 : за станом на 17.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

15. *Про* затвердження Переліку спеціалізованих комерційних видань для цілей трансфертного ціноутворення : Розпорядження КМУ № 865-р від 23.10.2013 р. : за станом на 23.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

16. *Про* затвердження Переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення : Розпорядження КМУ № 866-р від 23.10.2013 р. : за станом на 23.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

17. *Про* затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні : Розпорядження КМУ № 1042-р від 25.12.2013 р. : за станом на 25.12.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

18. *Про* затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 669 від 11.11.2013 р. : за станом на 11.11.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

19. *Про* затвердження форми акта (довідки) про результати проведення перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованої(их) операції(й) та Вимог до його (її) складення : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 843 від 24.12.2013 : за станом на 24.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua.

Баклан О. В. Деякі теоретично-правові питання щодо регулювання трансфертного ціноутворення

Стаття присвячена проблемі відтоку з країн капіталу національних бізнес-структур, зокрема з України. Розглянуто деякі теоретично-правові питання щодо регулювання трансфертного ціноутворення. Проілюстровано авторський погляд з окресленої проблематики.

Ключові слова: правове регулювання, економіка, підприємництво, трансфертне ціноутворення, суб'єкти-підприємництва

Баклан О. В. Некоторые теоретико-правовые вопросы регулирования трансфертного ценообразования

Статья посвящена проблеме оттока из стран капитала национальных бизнес-структур, в частности с Украины. Рассмотрены некоторые теоретико-правовые вопросы регулирования трансфертного ценообразования. Проиллюстрировано авторский взгляд по обозначенной проблематике.

Ключевые слова: правовое регулирование, экономика, предпринимательство, трансфертное ценообразование, субъекты-предпринимательства.

Baklan O. Some theoretical and legal issues of transfer pricing regulation

The article deals with the outflow of capital from the national business structures, particularly Ukraine. Discusses some theoretical and legal issues of transfer pricing regulation. Illustrated by the author's view on the designated topic.

Key words: legal regulation, economics, entrepreneurship, transfer pricing, business entities.