

Особливості правового регулювання контролю трансфертного ціноутворення у відносинах великих платників податків



Анатолій СУББОТ,
доктор юридичних наук, професор
кафедри спеціальних дисциплін та організації
професійної підготовки Національного університету
Державної податкової служби України



2

У статті розглядаються особливості адміністративно-правового регулювання трансфертного ціноутворення у відносинах великих платників податків. Пропонується спрощення процедури відшкодування ненарахованих сум податку при оптимізації податкових зобов'язань.

Ключові слова: великі платники податків, податковий контроль, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, узгодження цін.

В статье рассматриваются особенности административно-правового регулирования трансфертного ценообразования в отношениях крупных налогоплательщиков. Предлагается упрощение процедуры возмещения неначисленных сум налога при оптимизации налоговых обязательств.

Ключевые слова: крупные налогоплательщики, налоговый контроль, трансфертное ценообразование, контролируемые операции, согласование цен.

Для будь-якої країни відтік грошового капіталу за межі економічної юрисдикції апоріорі є негативним явищем. Особливу небезпеку для економічної та політичної стабільності, а також соціального добробуту населення становить проблема безперервного виведення коштів великими сегментами бізнес-елементів (великими платниками податків) в інші держави. Такі фінансові відтоки спричиняють дефіцит держбюджету України, бо, виводячи валюту за кордон, підприємець позбавляє державу можливості оподаткування прибутків, отриманих саме на території нашої країни та в частці від українських суб'єктів грошового обігу.

Звичайно, багато зарубіжних і транснаціональних компаній при цьому спираються на міжнародне законодавство у сфері оподаткування. Тому питання трансфертного ціноутворення цікавить урядовців усіх країн. Можливості міжнародної торгівлі здебільшого використовуються для виведення прибутку в компанії, зареєстровані в інших країнах, де ставки податку нижчі, або й узагалі певні види прибутків не входять до бази оподаткування.

Загалом явище трансфертного ціноутворення виникло у зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі у другій половині ХХ століття. Окремі компанії (підрозділи) всередині одного холдингу (компанії) надають одна одній послуги, пере-

дають продукцію, товари не за собівартістю, а за певними передавальними (трансфертними) цінами. Інструменти трансфертного ціноутворення дають змогу транснаціональній корпорації або промислово-фінансовій групі виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки та нагромаджувати їх у економіках інших країн відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та мінімізувати їхні податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету України. Повернення цих капіталів в Україну у вигляді кредитів, прямих або портфельних інвестицій не відновлює фінансовий потенціал країни повною мірою, бо такі процеси часто супроводжуються втратами бюджету через використання схем так званої оптимізації оподаткування та пов'язані з формуванням додаткових зовнішніх зобов'язань у вигляді витрат на обслуговування боргу та дивідендів [1]. Отже, **трансфертне ціноутворення доцільно визначати як викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження.**

Самовільний перерозподіл оподаткованого прибутку корпораціями спровокував активний пошук деякими державами шляхів урегулювання цього питання всередині національних юрисдикцій. Україна також ініціювала



запровадження контролю за трансфертним ціноутворенням і готова поглиблювати співробітництво та обмін досвідом у сфері боротьби з податковим шахрайством і мінімізації податків на міжнародному рівні [2].

Зазначмо, що механізми регулювання трансфертного ціноутворення спрямовані саме на те, щоб передавальна (трансфертна) ціна відповідала ринковій ціні, тій, яка складалася на відкритому ринку між незалежними особами. За таких обставин платники податків мають сплатити їх там, де дохід є економічно обґрунтованим, але при цьому не мусять змінювати ціни або умови ведення свого бізнесу. Отже, за правилами трансфертного ціноутворення держава має можливість захищати свої економічні інтереси та змушувати бізнес сплачувати податок на прибуток там, де економічно утворено цей прибуток.

Контроль за трансфертним ціноутворенням найефективніший з усіх відомих методів. Та щоб його оптимально застосовувати, потрібно розвивати не тільки внутрішнє законодавство, а й міжнародне співробітництво. Наприклад, щоб українські податкові органи могли звернутися до країни-нерезидента, з яким платник податків здійснює господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), із запитом про реальну вартість тієї чи іншої угоди.

Зокрема, Організація з економічного співробітництва та розвитку надає урядам країн-членів рекомендації з вивчення, розроблення та поліпшення соціально-економічної політики. Вони стосуються пошуку шляхів розв'язання спільних проблем, містять позитивний досвід, поради щодо координації внутрішньої та міжнародної політики [3]. Європейські країни з розвиненим законодавством у сфері трансфертного ціноутворення об'єднує те, що всі вони взяли за основу Рекомендації з трансфертного ціноутворення, розроблені саме Організацією з економічного співробітництва та розвитку. Більшість положень цього документа можна побачити в законодавстві різних країн Європи, хоча він не є обов'язковим для застосування.

3 1 вересня 2013 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», прийнятий 7 липня 2013 року. Оскільки ще 7 серпня 2013 року було опубліковано цей нормативно-правовий акт, серед учених-юристів пролунало застереження, що, на жаль, сьогодні Україні ще далеко до європейських стандартів трансфертного ціноутворення, адже становлення законодавства розглядається в сукупності з політикою боротьби з витоком прибутку в офшори і впровадженням податку на багатство. Тож переважає акцент на внутрішню наболілу правозастосовну практику з певним запозиченням міжнародних напрацювань [4].

Усе ж основними положеннями прийнятого закону визначається поняття «трансфертне ціноутворення», встановлюються механізми податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, визначаються операції, що підлягають контролю, та методи визначення ціни в контрольованих угодах, а також, зокрема, надається право великим платникам податків на попереднє взаємне узгодження цін у контрольованих операціях із центральним органом державної податкової служби на певний термін. Інтерес становлять такі категорії закону, як «пов'язані особи», а також «зіставні операції». Тож увівши в дію зміни до Податкового кодексу, урядовці запровадили в Україні механізм трансфертного ціноутворення в операціях між пов'язаними особами, зокрема в операціях із контрагентами, зареєстрованими в офшорних зонах, що, на їхню думку, сприятиме реалізації основних принципів податкового законодавства та недопущенню втрат доходів державного бюджету України.

Відповідно до новацій під трансфертним ціноутворенням розуміють систему визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визначених згідно зі статтею 39 Податкового кодексу України контрольованими. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових

зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, що мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених вказаною статтею, сторони яких не є пов'язаними особами. Підпунктом 39.2.1.4. ст. 39 Податкового кодексу операції, передбачені в підпунктах 39.2.1.1 і 39.2.1.2 ст. 39 цього кодексу як контрольовані, визнаються контрольованими за умови, якщо загальна сума здійснених операцій платника податків із кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування податку на додану вартість) за відповідний календарний рік. Податковий орган здійснює аналіз зіставних операцій у контрольованих операціях з метою визначення вищого рівня доходу платника податків задля цілей оподаткування.

Для контролю за трансфертним ціноутворенням передбачено використання п'яти методів визначення ціни в контрольованих операціях:

1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). Згідно з цим методом трансфертні ціни ґрунтуються на цінах на подібні/зіставні товари за схожих обставин.

2. Метод перепродажу. Згідно з ним трансфертні ціни ґрунтуються на ціні перепродажу товарів непов'язаним особам із вирахуванням витрат платника податку на такий перепродаж. Цей метод прийнятний у разі продажу товарів без їх значної зміни.

3. «Витрати плюс». Цей метод передбачає, що ціна в операції має бути визначена як сукупність відповідних витрат (прямих та непрямих) та ринкової націнки. Він застосовується для послуг, що надаються в межах групи, та інших операцій між пов'язаними особами.

4. Метод чистого прибутку. Відповідно до нього ціна ґрунтується на порівнянні чистого прибутку в контрольованій операції з чистим прибутком у неконтрольованій операції. Цей метод застосовується, якщо інформація стосовно зіставних операцій є недостатньою.

5. Метод розподілення прибутку. Він дає можливість ринкового розподілу прибутку між контрагентами в операції. Цей метод застосовується в разі наявності ланцюга тісно пов'язаних операцій, а також значного впливу нематеріальних активів на трансфертне ціноутворення.

Платник податку використовує будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найприйнятнішим, однак у разі, коли є можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни, для чого розраховується ринковий діапазон цін. Ціна страхового тарифу визначається відповідно до розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг № 4370 від 28 листопада 2013 року «Про затвердження методики визначення ціни страхового тарифу» [5]. Щодо визначення ціни банківських послуг, то відповідну методику затверджує Національний банк України та орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Зрозуміло, що проведення за рік операцій, які відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України визнаються контрольованими, можливе лише для середнього та великого бізнесу. Але якщо для середнього бізнесу відносини з контрагентом на загальну суму 50 мільйонів гривень на рік – відповідальна й рідкісна справа, то, зокрема, для великих платників податків, які є особливими, в міру своєї важливості для наповнення державного бюджету країни, такими операціями буде більшість відносин із контрагентами. Тому варте уваги право великого платника податків звернутися до органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової політики, із заявою про узгодження цін у контрольованих операціях, яка є процедурою між великим платником (платниками) податків та податковим органом, під час котрої узгоджується порядок визначення цін у контрольованих операціях на обмежений термін на підставі договору, що має односторонній характер.

За трансфертним ціноутворенням здійснюється також податковий контроль. Платники податків, які протягом звітного періоду (календарний рік) здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про такі операції податковому органу до 1 травня. Порядок складання звіту про контрольовані операції та його форму затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України № 669 від 11 листопада 2013 року «Про затвердження форми та Порядку складання звіту про контрольовані операції» [6].

У разі коли податковий орган під час виконання функцій податкового контролю виявив факти проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які не подано, він надсилає повідомлення про виявлені контрольовані операції податковому органу. Платника податків, стосовно якого здійснювався податковий контроль, в 10-денний строк інформують про надсилання повідомлення про виявлені контрольовані операції. Центральний податковий орган за наявності обставин, визначених ст. 78 Податкового кодексу України, має право звернутися із запитом щодо подання документації про контрольовані операції до платників податків, які здійснювали контрольовані операції протягом звітного періоду. Запит платнику податків надсилається не раніше 1 травня року, наступного за календарним роком, у якому таку операцію (операції) було проведено.

Великі платники податків протягом двох місяців з дня, що настає за днем надходження запиту, зобов'язані подати щодо окремих контрольованих операцій, які зазначені в запиті, документацію (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі), що повинна містити таку інформацію: а) дані про пов'язаних осіб, які дають змогу їх ідентифікувати (включаючи найменування держав (територій), податковими резидентами котрих є такі особи); б) дані про групу (сукупність суб'єктів господарювання, які є пов'язаними), у тому числі структуру групи, опис діяльності, політику трансфертного ціноутворення групи; в) опис операції, умови її проведення (ціна, строки та інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів); г) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знака та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги); г) умови та строки здійснення розрахунків за операцією; д) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни.

Враховуючи обсяги та характер необхідної звітності, вчені-юристи зазначають, що для виконання вимог закону про трансфертне ціноутворення в компанії варто задіяти податковий, інформаційно-технічний, юридичний, комерційний (фінансовий) відділ, бухгалтерію та відділ, який відповідає за бюджетне планування й фінансовий аналіз, а також заздалегідь передбачити потребу в обсязі та сфері аутсорсингу [7].

Також, як один із основних заходів контролю, податкові органи можуть здійснювати спеціальну перевірку щодо трансфертних цін. Перевірки щодо трансфертного ціноутворення можуть здійснюватись у разі неподання достовірних звітів і документації та виявлення контрольованої операції, яка здійснювалася не за звичайними цінами. Зокрема, неподання звіту про контрольовані операції тягне за собою накладення штрафу в розмірі 5% від суми контрольованих операцій. А невиконання вимог щодо подання документації про трансфертне ціноутворення великими платниками податків тягне за собою накладення штрафу в розмірі 100 мінімальних заробітних плат (114 700 гривень станом на 1 вересня 2013 року). Виявлення податковими органами відхилення цін контрольованої операції від рівня звичайних (ринкових) тягне за собою накладення штрафу в розмірі 25% суми податку, що підлягав сплаті на суму коригування (50 % у разі повторного порушення протягом 1095 днів) [8]. Зазначмо, що до 1 вересня 2014 року цей штраф застосовуватиметься в розмірі 1 гривня незалежно від суми коригування відповідно до п. 20 Підрозділу 10 Розділу XX Податкового кодексу України.

На відміну від України в деяких країнах вирішили інакше спонукати бізнес надавати документи й інформацію щодо трансфертного ціноутворення. Так, у Росії штраф за неподання такого звіту не перевищує 200 доларів США, а вчасне надання достовірної документації є підставою для звільнення суб'єкта від штрафних санкцій на майбутнє [9].

Окрім значних навіть для податкового законодавства штрафів, нормативно-правове регулювання процедури трансфертного ціноутворення містить низку поки що неузгоджених положень. Зокрема, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», даючи можливість великим платникам податків узгодити ціни в контрольованих операціях із податковим органом, чітко не прописує порядок та процедуру такого узгодження, зокрема термін розгляду заяви великого платника про ініціювання процедури та взагалі граничну тривалість цієї процедури. На нашу думку, закріплюючи положення про односторонність таких договорів, законодавець підкреслив сервісність функцій органу доходів і зборів у взаєминах із платником.

Варто наголосити, що значний обсяг контрольованих операцій призводить до надходження до контрольних органів великого потоку інформації. Тому цілком можливо, що певний період часу структурні підрозділи податкового органу не зможуть оперативного обробляти отримані дані, а це призведе до зниження рівня ефективності податкового контролю за трансфертним ціноутворенням на початковому етапі впровадження.

Та незважаючи на поки що недосконало апробовану систему трансфертного ціноутворення для деяких галузей, зокрема банківської сфери, використання трансфертних цін для справедливої фінансової оцінки підрозділів банку є одним із ефективних способів використання цін цього типу. Трансфертне ціноутворення може також бути універсальним інструментом побудови ефективної системи внутрішнього фінансового менеджменту банківської установи на основі внутрішнього госпрозрахунку [10].

Підсумовуючи, зазначмо, що 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.

Для повної реалізації мети трансфертного ціноутворення доцільно прописати вичерпну процесуальну підзаконну базу, за допомогою якої можна мінімізувати виведення капіталів із країни. Також надзвичайно ефективно проти схем виведення прибутків працюватиме механізм відшкодування ненарахованих сум податку при оптимізації податкових зобов'язань до рівня податкових зобов'язань, обчислених із урахуванням відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених ст. 39 Податкового кодексу України, сторони яких не є пов'язаними особами, що визначені Податковим кодексом. Таке відшкодування може проводитися на підставі скоригованих податкових зобов'язань платника податків, у межах податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, у порядку донарахування таких податкових зобов'язань.

Список використаних джерел

1. Гриб Є. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції / Є. Гриб // Юридична газета. – 2013. – № 37. – С. 29.
2. Україна та ЄС поглиблюватимуть співробітництво в боротьбі з податковим шахрайством: прес-служба Міндоходів (07.06.2013) [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/media-tsentri/novini/99285.html>

3. Шпакович О. Ринкова економіка і демократичне суспільство. Умови членства в ОЕСР / Віче. – 2010. – № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/2266/>

4. Єсик Т. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції / Т. Єсик // Юридична газета. – 2013. – № 37. – С. 30.

5. Про затвердження методики визначення ціни страхового тарифу: розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, № 4370 від 28 листопада 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2091-13>

6. Про затвердження форми та Порядку складання звіту про контрольовані операції: наказ Міндоходів № 669 від 11 листопада 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z2190-13>

7. Полянський Д., Бахарєва Н. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції / Д. Полянський, Н. Бахарєва // Юридична газета. – 2013. – № 37. – С. 28–31 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interlegal.com.ua/corporate/?p=577>

8. Стеценко М. Запроваджено нові правила трансфертного ціноутворення / Стеценко М., Бондар Г., Лікарчук К. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravotoday.in.ua/ua/press-centre/publications/pub-936/>

9. Стеблевський А. Трансфертне ціноутворення: проблеми та перспективи / А. Стеблевський // Єженедельник АПТЕКА. – 2013. – № 31. – С. 9.

10. Савченко Т. Г. Трансфертне ціноутворення в системі оцінки ефективності діяльності підрозділів банку / Т. Г. Савченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6806/1/estimation%20of%20bank%20subsections%20efficiency.pdf>

Specifics of Legal Regulation of the Control over Transfer Pricing within the Relations of Large Taxpayers

Anatoly SUBBOT,
Doctor of Juridical Science,
Professor of the Department of
Special Disciplines and Organization
of Professional Training of the
National University
of State Tax Service of Ukraine

This article explores specialties of the administrative and legal regulation of transfer pricing within the relations of large taxpayers. Efficient legislation in this area is analyzed; the positive effects of state regulation of transfer pricing are grounded. It is observed that the control over transfer pricing is the most effective method amongst all well-known ones striving to overcome the flight of capital out of the country. The simplification of the procedure to reimburse the non-accrual tax amounts while optimizing tax obligations is proposed.

Keywords: large taxpayers, tax control, transfer pricing, controlled operations, price harmonization

The flight of capital out of the measures of economic jurisdiction of any country is a priori negative phenomenon. The problem of the continuous drain of funds by large segments of business elements (large taxpayers) to other states is a great danger for economic and political stability, and the social welfare of all the population. This financial drain is a major cause of the deficit of the state budget of Ukraine because by taking money out of the country the entrepreneur deprives the latter of the possibility of imposing taxes upon the profits received in the territory of our country, and the shares of money turnover to all Ukrainian subjects.

It is obvious that in this situation many foreign and transnational companies rely on international tax legislation. That is why all the world government officials are interested in the issues on transfer pricing. The international trade mechanisms are mainly used for taking the income out to companies registered in foreign countries which have lower tax rates or do not include some kinds of profits to the tax base.

In general, the phenomenon of transfer pricing emerged in the second half of the 20th century due to the foundation of large transnational corporations and the intensification of international trade. Some companies (units) existing within the same holding company (companies) provide each other with services, distribute

production, sell goods not at cost but at specific passing (transfer) prices. The transfer pricing instruments allow transnational corporations or industrial and financial groups to withdraw financial resources beyond the national economy and accumulate them within the economies of other countries in accordance with their strategies, as well as to minimize their tax obligations. As a result, it reduces the financial capacity of the national economy and negatively affects the amount of revenues arriving to the state budget of Ukraine. The return of this capital to Ukraine in the form of loans, direct or portfolio investment does not restore the country's financial potential in full because such processes are often accompanied with budget losses caused by the usage of so-called optimization tax schemes, as well as related to the constitution of additional external obligations in the form of costs on the maintenance of debt and dividends [Gryb, 2013: 29]. Thus, transfer pricing is to be defined as distortions of price contracts or distribution of profits or expenses in order to minimize the tax burden.

The unconditioned redistribution of taxable profits by corporations has induced some states to seek ways of settling this issue within national jurisdictions. Ukraine has also initiated the introduction of control over transfer pricing, and is ready to deepen cooperation and exchange of experiences in the fight against tax fraud and international minimization of taxes [10].