

РОЗВИТОК ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена порівняльному аналізу механізму звичайних цін, що застосовується з метою недопущення уникнення від оподаткування шляхом заниження об'єкта оподаткування. Проводиться аналіз динаміки розвитку інституту трансфертного ціноутворення. Розглядаються як загальні питання правового регулювання трансфертного ціноутворення, так і деякі особливості визначення статусу пов'язаних осіб.

АННОТАЦИЯ

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

ANNOTATION

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.

КЛЮЧОВІ СЛОВА

податок, об'єкт оподаткування, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, ціна, звичайна ціна, ринкова ціна, уникнення від оподаткування

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

налог, объект налогообложения, налог на прибыль предприятий, налог на добавленную стоимость, цена, обычная цена, рыночная цена, уход от налогообложения

KEYWORDS

tax, subject of taxation, income tax, value added tax, price, regular price, the market price, tax avoidance

АВТОР

Олександр ГОЛОВАШЕВИЧ,

к.ю.н., асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

Відносини з приводу оподаткування відрізняються від інших правовідносин складним механізмом зіставлення інтересів їхніх 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 ж платника завжди спрямовані 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 обо-

в'язкових платежів або в законний спосіб, що іменується мінімізацією оподаткування, або в незаконний, тобто йдеться про ухилення від оподаткування. Одним із різновидів ухилення від оподаткування є заниження об'єкта оподаткування шляхом зменшення ціни товару, послуг або операцій. На унеможливлення застосування цього способу ухилення спрямовано конструкцію звичайних цін, або трансфертного ціноутворення.

Застосування звичайних цін при оподаткуванні не є новим. Цей механізм існував і до запровадження Податкового кодексу України. Більше того, стаття ПК України, що регулює порядок визначення звичайної ціни товару або послуги, почала застосовуватись з 1 січня 2013 року. [1] До цього діяли норми ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств». [2]

Первісна редакція ст. 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-го проіснував лише дев'ять місяців. З вересня 2013-го запроваджено новий, значно більш деталізований порядок визначення звичайних цін. [3] Такий порядок дістав назву трансфертного ціноутворення. У зв'язку з його введенням було змінено

і визначення поняття звичайної ціни, яке подане в п.п. 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, в разі, якщо не доведено зворотне, вважалася, 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.

Зараз п.п. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України доповнено кількома абзацами, спрямованими на деталізацію поняття «звичайна ціна» у кількох 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 виключені два визначення, які встановлювалися п.п. 14.1.69 і 14.1.70 Податкового кодексу, а саме: звичайна процентна ставка за депозит (вклад); звичайна ставка відсотка за кредит (позику). Це пов'язано з більш детальним встановленням порядку визначення трансфертного ціноутворення безпосередньо в ст. 39 ПК України.

Говорячи про трансфертне ціноутворення, або про порядок визначення звичайних цін, особливу увагу слід приділити термінологічному апарату. На відміну від механізму визначення звичайних цін, встановленого чинним до 2013 року ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», що визначав звичайну ціну через поняття «справедливих ринкових цін», 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 їхньої відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах» [2, 1]. Такий 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. В цьому вбачається принципова зміна позиції законодавця, адже до прийняття Податкового кодексу України механізм застосування звичайних цін було закріплено в законі, що регулював порядок справляння податку на прибуток підприємств. Крім того, зараз механізм звичайних цін застосовується в усіх інших випадках, встановлених у Податковому кодексі. Визначати ж звичайну ціну для неконтрольованих операцій або для розрахунку податків і зборів, відмінних від податку на прибуток підприємств, з використанням нової редакції ст. 39 не можна. У такому випадку звичайну ціну слід визначати, застосовуючи критерії терміна «звичайна ціна», наведені в п.п. 14.1.71 Податкового кодексу України. [1]

Наявний механізм трансфертного ціноутворення передбачає використання декількох методів визначення звичайної ціни. До них належать такі:

- 1) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- 2) ціни перепродажу;
- 3) «витрати плюс»;
- 4) розподілу прибутку;
- 5) чистого прибутку.

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

Чинна редакція ст. 39 ПК України передбачає дещо інший алгоритм застосування зазначених методів визначення звичайної ціни. Перш за все, зараз допускається використання комбінації двох і більше методів. При цьому, платник податку в змозі користуватися будь-яким

методом, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним. Разом із тим, у разі, коли є 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, в яких застосовується трансфертне ціноутворення. Контрольованими операціями є операції, за якими за календарний рік загальна сума дорівнює або перевищує 50 млн грн без урахування податку на додану вартість у розрахунку на одного контрагента. При цьому, законодавець вирізняє 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 хотілося б деталізувати деякі моменти. Механізм транс-

фертного ціноутворення з метою оподаткування застосовується до пов'язаних осіб-резидентів в кількох 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, визначальним чинником при встановленні підстав для застосування механізму трансфертного ціноутворення є статус «пов'язаної особи». У цьому випадку слід виокремлювати первинні та 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 над виконавчим органом або спостережною радою особи (наявність повноважень призначати 50% і більше складу таких органів, перебування в статусі одноосібного представника виконавчого органу (директора)).

Вторинні ознаки, або правила, що використовуються для встановлення статусу «пов'язані особи», застосовуються дещо 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, зокрема, якщо повноваження виконавчого органу юридичних осіб здійснює одна і 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, в якій ставка податку на прибуток підприємств (або корпоративний податок) на 5 і більше процентних пунктів нижче, ніж в Україні, або якщо такий нерезидент сплачує податок на прибуток підприємств чи корпоративний податок за ставкою, яка на 5 і більше процентних 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, слід зазначити, що раніше Податковий кодекс встановлював відкритий перелік офіційних джерел інформації, що використовуються для визначення звичайних цін на товари (роботи, послуги). Зараз же під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідний контролюючий орган використовує офіційно визнані джерела інформації про ринкові ціни, перелік яких устанавлюється Кабінетом Міністрів України. Разом із тим, у випадку недостатності інформації в указаних у переліку джерел встановлюється можливість використання додаткових джерел інформації, що прямо передбачено безпосередньо у ст. 39 Податкового кодексу. Крім того, законодавець фактично пропонує 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 умови проведення тієї чи іншої операції різні, тому чиста аналогія, без врахування критеріїв, які можна обрахувати та визначити, не має застосовуватись.

Внесення у вересні 2013 року змін до Податкового кодексу України торкнулося і питань контролю за трансфертним ціноутворенням. Основними методами контролю є здійснення моніторингу цін за контрольованими операціями (спостереження за формуванням цін і вивчення документації, що в обов'язковому порядку надається платником податків) та проведення перевірок. Разом з тим, зараз 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 попередньому році. За неподання звіту передбачена відповідальність у розмірі 5% загальної суми контрольованих операцій.

Підбиваючи підсумки, слід відзначити кілька 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, в 2013 році законодавець суттєво удосконалив механізм застосування звичайних цін. Проявилось це не в зміні назви і введенні поняття «трансфертне ціноутворення», а значною мірою в опрацюванні окремих процедур встановлення звичайних цін. Взяти хоча б збільшення обсягу статті, якою регулюється трансфертне ціноутворення, в'ятеро. По-третє, зміна правового регулювання трансфертного ціноутворення торкнулося також і термінологічного апарату, у зв'язку з чим визначення деяких понять, встановлених ст. 14 Податкового кодексу, значно розширено (звичайна ціна), в той час як штучні конструкції були виключені. Загалом можна констатувати розвиток механізму трансфертного ціноутворення та усунення багатьох його недоліків.

Перелік використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №13-17. – Ст. 112.
2. Про оподаткування прибутку підприємств (в редакції Закону України № 283/97-ВР від 22.05.97) : 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 № 408-VII від 04.07.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 60. – Ст. 2137.