

## ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: СУТНІСТЬ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

*У статті досліджуються поняття трансфертного ціноутворення та його аспекти, історія здійснення нормативного регулювання в окремих країнах та на міжнародному рівні, впровадження цього інституту до законодавства України та його окремі проблеми.*

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, мінімізація оподаткування, маніпулювання цінами, податкове регулювання трансфертних цін.

Україна, ставши на шлях інтеграції до міжнародного співтовариства, не може залишатись осторонь процесів, що відбуваються, зокрема, у сфері економічних відносин. Одним із питань, яке намагаються вирішити інші країни шляхом нормативного регулювання тим чи іншим способом, є трансфертне ціноутворення.

Питанням трансфертного ціноутворення присвячено значну кількість публікацій. Закордонні країни (передовсім, країни Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР)) накопичили значний досвід нормативного регулювання в цій сфері. Існують і міжнародні документи, в яких звичайно під трансфертним ціноутворенням розуміється процес формування ціни при передачі продукції (товару, напівфабрикату) від одного структурного підрозділу компанії до іншого чи від однієї організації до іншої у випадку, якщо вони входять до структури одного холдингу або є взаємозалежними.

При цьому виділяють два аспекти трансфертного ціноутворення – внутрішньофірмовий та податковий.

З одного боку, трансфертне ціноутворення являє собою один із можливих механізмів внутрішньофірмового управління, за допомогою якого компанії вдається не лише розподіляти наявні ресурси, отримані фінансові результати, але й координувати дії підрозділів, що входять до складу компанії. Трансфертна ціна може виступати ефективним механізмом стимулювання добросовісної поведінки менеджерів. За її допомогою можна аналізувати діяльність кожного підрозділу, виявляти найбільш слабкі з них, закривати неефективні. Встановлення оптимальної трансфертної ціни дає змогу компаніям досягати не лише більшого рівня прибутку, зокрема і за рахунок податкової оптимізації, але й координувати дії підрозділів, тим самим також досягати більш високих фінансових показників.

З другого боку, слід визнати, що трансфертне ціноутворення є не лише ефективним способом ведення підприємницької діяльності, але й досить поширеним способом мінімізації податкових зобов'язань платників податків шляхом переведення податкової бази на афілійовану особу, що перебуває в більш сприятливому податковому або адміністративному режимі (наприклад, на особу, що перебуває на податкових канікулах, звільнена чи сплачує податок за меншою ставкою).

Через використання трансфертного ціноутворення для мінімізації податкових зобов'язань ставлення до цього інституту набуває дещо негативного характеру. Практично всі наявні дослідження на цю тему говорять про трансфертні ціни як про ціни, які встановлюються для зниження оподатковуваних доходів. Саме тому часто в рекомендаціях пропонується «скасувати» трансфертні ціни, що неможливо в принципі, оскільки трансфертні ціни безпосередньо пов'язані з внутрішньофірмовою торгівлею компанії, яка поділена на окремі бізнес-одиниці. У цьому випадку доречніше говорити не про скасування трансфертних цін, а про вдосконалення їх правового регулювання.

Актуальність питання необхідності правового регулювання трансфертного ціноутворення зумовлена глобалізацією світової економіки, результатом якої стало вільне перетікання фінансових ресурсів, різке зростання за останні три десятиліття кількості та економічної могутності транснаціональних вертикально інтегрованих компаній. Подібні структурні зміни у світовій економіці диктують нові вимоги до формування податкових систем держав, а перед компаніями відкривають широкі можливості з оптимізації оподаткування.

Структура податкових систем більшості країн світу значною мірою базується на оподаткуванні фінансового результату компанії. Розмір

прибутку впливає на розмір податкової бази з податку на прибуток корпорацій, податку на додану вартість, податку на приріст капіталу. Своєю чергою, прибуток формується виходячи з розміру отриманих доходів компанії та обсягу здійснених витрат. При цьому ціни, за якими укладаються правочини, є ключовим фактором, що впливає на розмір доходів і витрат. Тому ціноутворення дає широкі можливості для розподілу прибутку між залежними організаціями, і, зрозуміло, такий розподіл здійснюється в порядку, найбільш вигідному в цілому для холдингу. Для подібної системи встановлення цін у міжнародній практиці застосовується термін «трансфертне ціноутворення».

Слід наголосити, що маніпулювання цінами у внутрішньохолдингових операціях призводить не лише до перерозподілу прибутку між залежними компаніями, але й до переміщення податкових баз між країнами. У результаті між державами виникає податкова конкуренція. Світова фінансово-економічна криза призвела до зростання дефіциту бюджетів держав. У пошуках додаткових доходів уряди вживають заходів щодо стягнення резервів до системи податкового адміністрування. Одним з основних напрямів є питання трансфертного ціноутворення.

Для захисту національної податкової бази провідні країни світу створюють правові норми, які дають змогу переглядати наслідки правочинів, що укладаються платниками податків, виходячи з пріоритету економічного змісту над формою.

Трансфертне ціноутворення як спосіб уникнення (мінімізації) податку характерне практично для всіх країн світу. Однак, оскільки стимули для маніпулювання ціною вищі, а ризики їх викриття нижчі в країнах, що розвиваються, проблема цінового маніпулювання є більш гострою саме в цих країнах [1]. Проте це не означає, що в розвинутих країнах проблема регулювання трансфертних цін відсутня.

Виникнення інтересу до трансфертного ціноутворення було зумовлено, головним чином, стрімким зростанням з другої половини ХХ ст. кількості транснаціональних компаній і розширенням географічного середовища їхньої діяльності.

Розробка правових норм та інститутів, спрямованих на попередження викривлення податкової бази в результаті довільного переміщення підрозділами транснаціональних компаній оподатковуваного прибутку, була ініційована в 1960-х роках на рівні національного законодавства окремих країн, а згодом – двосторонніх

податкових угод між державами. Юридичне закріплення відповідних правових інструментів на міжнародному рівні було здійснено в 1963 р. в Модельній конвенції ОЕСР про податок на доходи і капітал. Пізніше трансфертне ціноутворення як економіко-правове явище і, як наслідок, правовий механізм, спрямований на його регулювання, з'явилося у рамках національних юрисдикцій окремих держав.

Першою країною, яка прийняла спеціальне законодавство, були США (середина 1960-х років). Цей приклад наслідували й інші країни, компанії яких особливо активно діяли на ринках країн, що розвиваються, – спочатку Великобританія і Франція, а потім Канада, Японія, Австралія, Нідерланди.

Національне регулювання трансфертного ціноутворення має свої особливості. Зазвичай законодавство більшості країн світу регулює порядок оподаткування стосовно правочинів з «іноземним елементом» [2]. Мета такого регулювання – збереження відповідної оподаткованої бази в умовах маніпулювання цінами правочинів. У таких країнах, як Аргентина, Італія, Франція, Австралія, Нова Зеландія, Японія, правила про трансфертні ціни застосовуються лише щодо міжнародних правочинів. У деяких країнах боротьба з трансфертним ціноутворенням ведеться при вчиненні не лише міжнародних, але й внутрішніх правочинів. Як приклад можна навести Великобританію, де прийняття зобов'язань недискримінації в рамках європейського права та двосторонніх податкових договорів потягло за собою поширення норм про трансфертні ціни і на внутрішні операції [3]. У таких країнах, як Португалія, Іспанія, Данія, Норвегія, Чехія, США, Індонезія, Росія, ці норми можуть поширюватись також і на міжнародні правочини. У Росії для коригування цін встановлено різні стандарти для внутрішніх та міжнародних правочинів.

Починаючи з 1976 р. питання трансфертного законодавства було врегульовано на міжнародному рівні. Зокрема, основними міжнародними документами виступають Декларація країн-учасниць ОЕСР про міжнародні інвестиції та багатонаціональні підприємства від 21 червня 1976 р. та додаток до неї – Керівництво для багатонаціональних підприємств. Спеціальним документом, що визначає основні засади правового регулювання трансфертних цін у контексті міжнародного оподаткування, є керівні роз'яснення ОЕСР 1979 р. – Звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні підприємства», в якому увага акцентувалась на маніпулюванні багатьма

транснаціональними компаніями так званими «договірними цінами» з метою обходу податкового законодавства країн. 25 червня 1995 р. було прийнято Керівництво про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств та податкових адміністрацій. Це основний рекомендаційно-методичний документ у галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення, положення якого тією чи іншою мірою враховуються в законодавстві і правозастосовній діяльності різних країн світу, включаючи ті, які не є учасниками ОЕСР.

Правило витягнутої руки (*arm's length principle*), сформульоване в Керівництві ОЕСР, – це принцип оподаткування взаємозалежних компаній. Відповідно до правила витягнутої руки, розрахунок податкових зобов'язань робиться виходячи з ринкових цін за угодами, між взаємозалежними платниками податків, начебто компанії були незалежні (перебували «на відстані витягнутої руки»). Цей принцип прийнятий як спосіб захисту держави в отриманні податків.

Україна, хоч і не є членом ОЕСР, взяла курс на імплементацію до національного законодавства певних податкових стандартів, прийнятих на міжнародному рівні. Одним із перших кроків на шляху запровадження окремих положень зазначених вище актів ОЕСР щодо контролю за визначенням цін в операціях між пов'язаними особами (трансфертним ціноутворенням) став Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 р. № 408-VII [4]. На забезпечення його виконання урядом України прийнято низку підзаконних нормативних актів, зокрема, затверджено перелік держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні; порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення; порядок узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, за результатами якого укладаються договори для цілей трансфертного ціноутворення. Однак, незважаючи на те, що з часу запровадження до законодавства України положень про трансфертне ціноутворення минуло трохи більше ніж півтора року, відповідні законодавчі норми встигли змінитися не один раз. Зміни як косметичного характеру (внесені ЗУ від 24.10.2013 р. № 657-VII [5]), так і більш масштабні (внесені ЗУ від 13.05.2014 р. № 1260-VII [6]) та зовсім кардинальні, які виклали ст. 39 ПК України в новій редакції (ЗУ від 28.12.2014 р. № 72-VIII [7]), вносяться досить часто.

Незважаючи на часті зміни змісту правового регулювання трансфертного ціноутворення, доступна громадськості практика застосування контролюючими органами правил трансфертного ціноутворення в Україні на сьогодні відсутня. Але навіть на підставі аналізу нещодавно прийнятих нормативних актів можна констатувати, що їх застосування, на жаль, буде не безхмарним. Наприклад, істотне зниження фінансового критерію визначення контрольованих операцій (до 20 млн грн загального обсягу доходів платника податку та/або його пов'язаних осіб за звітний рік та до 1 млн грн обсягу групи операцій платника податку та/або його пов'язаних осіб з одним контрагентом) несе ризик не виправданого розширення підконтрольних суб'єктів і, як наслідок, не виправдане збільшення витрат з адміністрування відповідних норм як з боку платників податків, так і з боку податкових органів. Нечіткі формулювання окремих правоположень щодо застосування трансфертного ціноутворення для перевірки правильності сплати не лише податку на прибуток, але й податку на додану вартість (зокрема, пп. 39.1.4 ст. 39, п. 188.1 ст. 188 ПК України) за відсутності відповідних кореспондуючих норм у ст. 39 ПК України має великий потенціал виникнення спірних ситуацій – з одного боку, застосування правил трансфертного ціноутворення контролюючими органами і для перевірки правильності сплати податку на додану вартість та, з другого боку, оспорювання подібного «розширеного» підходу платниками податків. Значне (з 1095 до 2555 днів) збільшення строків давності для донарахування контролюючим органом податкових зобов'язань за результатами перевірки (п. 102.1 ст. 102 ПК України) та істотне збільшення (до 18 місяців з можливістю продовження ще на 12 місяців) строків проведення перевірок контрольованих операцій контролюючими органами (пп. 39.5.2.8, пп. 39.5.2.9 ст. 39 ПК України) в сучасних умовах прискорення здійснення господарських відносин і товарообороту не сприяє реалізації правової визначеності для суб'єктів господарювання.

Питання викликають також і інші законодавчі норми. Варто зазначити, що податкове регулювання трансфертних цін не повинне впливати на договірні відносини сторін. Більше того, як зазначено в п. 1.2 Керівництва ОЕСР, саме по собі трансфертне ціноутворення не пов'язане з притягненням платника податків до відповідальності. Регулювання трансфертного ціноутворення повинне мати компенсаційно-стимулюючий, а не каральний характер. Тому

викликає обґрунтоване занепокоєння положення ПК України, згідно з яким сторони контрольованих операцій не лише повинні відкоригувати свої податкові зобов'язання за результатами зіставлення цін за ними з ринковими, але й сплатити штрафні санкції.

У цілому, інститут трансфертного ціноутворення, нещодавно запроваджений до податкового законодавства України, потребує продовження нормативного регулювання з урахуванням практики його застосування в Україні та досвіду країн з тривалою історією його існування.

#### Список літератури

1. Transfer Pricing Abuses and Developing Countries. International Income Taxation and Developing Countries (Chapter VII). United Nations Centre on Transnational Corporations. Transfer Pricing Database. International Organizations. UN. 1988 [Electronic resource]. – Mode of access: www.ibfd.org. – Title from the screen.
2. Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
3. A Legal View of the Implications for the Corporate, Business and Investment Sectors. Budget 2004. – Norton Rose, 2004. – 10 p.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 № 408-VII // Офіційний вісник України. – 2013. – 16 серпня. – № 60. – С. 82. – Ст. 2137.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України від 24.10.2013 № 657-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – 30 травня. – № 22. – Ст. 778.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансфертного ціноутворення : Закон України від 13.05.2014 № 1260-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – 4 липня. – № 27. – Ст. 913.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – 16 січня. – № 3. – Ст. 47.

*T. Karnaukh*

### TRANSFER PRICING: ESSENTIALS AND PERSPECTIVES OF IMPLEMENTATION TO THE LEGISLATION OF UKRAINE

*In this article the author analyses some issues of transfer pricing institute, including the definition of transfer pricing and the some aspects of that matter; the history of transfer pricing regulation under national legislation of some countries and under the international law acts, implementation transfer pricing rules to the legislation of Ukraine and some problems concerning that as well.*

**Keywords:** transfer pricing, tax minimization, price manipulation, tax rules of transfer pricing.

*Матеріал надійшов 11.03.2015*