

*Карнаух Т. М.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри галузевих
правових наук НаУКМА*

КОНЦЕПЦІЯ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: СУТНІСТЬ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

З 1 вересня 2013 р. Законом України № 408-VII від 4 липня 2013 р. запроваджено правила трансфертного ціноутворення у сфері оподаткування [1].

Термін «трансфертне ціноутворення» у загальноприйнятій міжнародній практиці розглядається як комплексний економіко-правовий інститут податкового права. Науковці цей термін застосовують у широкому та вузькому значеннях. У вузькому (спеціальному) значенні трансфертні ціни – це ціни, які використовуються всередині груп компаній, між взаємозалежними особами. У широкому значенні трансфертним ціноутворенням визнається діяльність із установлення та застосування будь-яких цін, підлеглих податковому контролю, стосовно яких є підстави вважати, що їх величина визначена сторонами правочину не ринковим способом, не заради досягнення комерційної мети, а виключно для зниження податкового навантаження.

Трансфертне ціноутворення полягає у маніпулюванні витратами, доходами у правочинах між «пов'язаними» особами способом, відмінним від тих, які були б використані в операціях, учинених на нормальних ринкових умовах, з метою отримання податкової вигоди [2; с. 313].

Основна мета застосування трансфертних цін – переведення податкової бази на афілійовану особу, що знаходиться в більш сприятливому податковому або адміністративному режимі (наприклад, на особу, що перебуває на податкових канікулах, звільнена чи сплачує податок за меншою ставкою). Однак причини застосування трансфертних цін можуть полягати не лише у площині оподаткування. Ними можуть бути прагнення обійти занадто обтяжливе валютне регулювання, намагання підвищити ефективність використання фінансових ресурсів тощо.

У світовій практиці уникнення оподаткування (tax avoidance), здійснюване правомірними способами і засобами, розглядається як податкове планування, що є невід'ємною частиною управлінської діяльності. Один із основних засобів податкового планування – цивільно-правовий договір. Загальновизнаним є принцип свободи договору, який надає його учасникам право на свій власний розсуд визначати умови договору, зокрема ціну. Однак, незважаючи на те, що ринкові механізми змушують їх формувати ціни з урахуванням ринкових факторів, для досягнення певної мети контрагенти при встановленні ціни можуть керуватися суб'єктивними мотивами, до числа яких належить і мотив уникнення (мінімізації) або ухилення від оподаткування.

Трансфертне ціноутворення (викривлення цін правочинів) як спосіб уникнення (мінімізації) податку характерне практично для всіх країн світу.

Оскільки стимули для маніпулювання ціною вище, а ризики їх викриття нижче у країнах, що розвиваються, проблема цінового маніпулювання стоїть більш гостро саме в цих країнах [3]. Однак це не означає, що у розвинутих країнах проблема регулювання трансфертних цін відсутня.

Виникнення інтересу до трансфертного ціноутворення було обумовлено головним чином стрімким зростанням із другої половини ХХ ст. кількості транснаціональних компаній і розширенням географічного середовища їх діяльності.

Розроблення правових норм та інститутів, спрямованих на попередження викривлення податкової бази в результаті довільного переміщення підрозділів ТНК оподаткованого прибутку, була ініційована в 1960-х роках на рівні національного законодавства окремих країн, а пізніше – двосторонніх податкових угод між державами. Юридичне закріплення відповідних правових інструментів на міжнародному рівні було здійснено 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'явилися у рамках національних юрисдикцій окремих держав. Першою країною, яка прийняла спеціальне законодавство, були США (середина 1960-х років). Одним із перших правових актів, які регулюють питання, пов'язані з діяльністю ТНК на міжнародному рівні, стала Декларація країн-учасниць Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (далі – ОЕСР) про міжнародні інвестиції та багатонаціональні підприємства від 21 червня 1976 р. разом із додатком до неї – Керівництвом 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». У 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 у законодавстві і правозастосовній діяльності різних країн світу, включаючи ті, які не є учасниками ОЕСР.

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 вищезазначених актів ОЕСР щодо контролю за визначенням цін у операціях між пов'язаними особами (трансфертним ціноутворенням) став Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 р. № 408-VII.

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 практика застосування правил трансфертного ціноутворення у податковій сфері в Україні донині відсутня. Але навіть на підставі аналізу нещодавно прийнятих нормативних актів можна констатувати, що їх застосування, на жаль, буде не «безхмарним». Наприклад, практично відсутня відкрита інформація для визначення платниками податків та податковими органами справедливих (ринкових) цін, що зумовлює високі ризики необґрунтованого застосування податковими органами цін із закритих інформаційних баз службового користування. Для дієвого та прозорого застосування правил трансфертного ціноутворення необхідно забезпечити наповнення та постійне функціонування тих офіційних джерел інформації, які визначені розпорядженнями Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 р. № 865-р та № 866-р.

Запитання викликають також і самі законодавчі норми. По-перше, наскільки обґрунтоване закріплення правила визначення обсягу контрольованих операцій, виходячи з обсягу всіх операцій, а не лише тих, за якими дійсно має місце продаж товарів, робіт чи послуг. У результаті коло таких операцій буде необґрунтовано розширене за рахунок вартості товарів, що, наприклад, передаються на реалізацію за посередницькими договорами, а також за рахунок сум позик, кредитів тощо.

Варто зазначити, що податкове регулювання трансфертних цін не повинно впливати на договірні відносини сторін. Більше того, як зазначено у п. 1.2 Керівництва ОЕСР, саме по собі трансфертне ціноутворення не пов'язане з притягненням платника податків до відповідальності. Регулювання трансфертного ціноутворення повинно мати компенсаційно-стимулюючий, а не каральний характер. Тому викликає обґрунтоване занепокоєння положення Податкового кодексу України, згідно з яким сторони контрольованих операцій не лише повинні відкоригувати свої податкові зобов'язання за результатами зіставлення цін за ними з ринковими, але і 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 із тривалою історією його існування.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 р. № 408-VII // Офіційний вісник України. – 2013. – 16 серпня. – № 60. – Стор. 82. – Ст. 2137.

2. Velloso F.C., Muller Brigagao G.A. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992.

3. 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. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ibfd.org

*Колінчук Х. Г.,
старший викладач
кафедри галузевих
правових наук НАУКМА*

ОБХІД ЗАКОНУ: ДОЦІЛЬНІСТЬ ІСНУВАННЯ КАТЕГОРІЇ В ЦИВІЛЬНОМУ ПРАВІ

Судовій практиці відомі непоодинокі випадки, коли суб'єкт права ігноруючи норму закону, що забороняє вчинення певних дій, результатом яких є порушення інтересів суспільства та (або) прав інших учасників цивільних відносин, учиняє правочин, формально не заборонений цим законом, але в результаті якого захищені ним права та інтереси виявляються порушеними. В правовому механізмі регулювання цивільних відносин існує певний арсенал засобів протидії такій поведінці. Наприклад, із метою ухилення від обов'язку повідомлення інших співвласників про продаж своєї частки у праві спільної часткової власності, передбаченого ст. 362 Цивільного кодексу України, співвласник укладає з потенційним покупцем договір дарування. У разі, якщо такі обставини мали місце, співвласник, який бажає отримати відчужену частку у свою власність, за наявності доказів отримання «дарувальником» коштів за свій «дарунок», має право звернутися до суду із позовом про переведення на нього прав та обов'язків покупця, встановивши, що договір дарування є удаваним правочином.

Дії, спрямовані на невиконання обов'язків, установлених законом, або пошук способів учинити правочин для задоволення власних інтересів, унаслідок чого буде порушено права та інтереси інших суб'єктів, які захищаються і визнаються законом, на практиці називають «обхід закону». Чи потрібно легально закріпити це поняття та передбачити правові наслідки вчинення таких дій? Або ж суди, здійснюючи правосуддя, мають достатньо правових засобів належним чином реагувати на такі недобросовісні дії суб'єкта права?

Поняття «обхід закону» було в загальних рисах сформульоване ще римськими юристами. Так, Павло писав: «Проти закону діє той, хто вчиняє дію, заборонену законом: в обхід закону діє той, хто зберігаючи слова закону, обходить його зміст, суть» («Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit» (D. 1.3.29)) [1].

Концепція обходу закону розроблена наукою міжнародного приватного права та набула легального визначення в Законі України «Про міжнародне