

ОКРЕМІ ПРАВОВІ АСПЕКТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

CERTAIN LEGAL ASPECTS OF TRANSFER PRICING IN UKRAINE

Товкун Л.В.,

доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті досліджуються особливості державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. Розглядається світовий досвід та аналізуються недоліки податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на сучасному етапі. Визначається вплив обміну податковою інформацією, форм спільного нагляду контролюючих органів (за участю міжнародних організацій) за механізмом трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, глобалізація світової економіки, оптимізація оподаткування, міжнародний обмін інформацією.

В статье исследуются особенности государственного регулирования трансфертного ценообразования в Украине. Рассматривается мировой опыт и анализируются недостатки налогового законодательства в сфере трансфертного ценообразования на современном этапе. Определяется влияние обмена налоговой информацией, форм совместного надзора контролирующими органами (при участии международных организаций) за механизмом трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, глобализация мировой экономики, оптимизация налогообложения, международный обмен информацией.

The application and development of transfer pricing is closely linked to the development of international trade and international investment. Unfortunately, the tax system of Ukraine never was favorable for doing business. So important is proper legal regulation, the elimination of inconsistencies and specification of rules that govern transfer pricing.

The main initiators of the introduction of state regulation over transfer pricing are three powerful organizations: The organization for economic cooperation and development (OECD), the European Union (EU), the Organization of Economic Cooperation and Development (UN). During the development of documents regulating issues in the field of transfer pricing, these organizations cooperate with each other. These documents are not inherent in the harsh hierarchy. States may adopt these or other documents, which in their opinion are most suitable for the national characteristics of the economy.

First transfer pricing rules have been developed in the United States. This example was followed by other countries.

The main provisions of the OECD Guidelines are reflected in article 39 of the Tax code of Ukraine. But often, in the regulation of transfer pricing, there are difficulties, namely: 1) to national legislation there is a significant list of controlled transactions, which is contrary to the Recommendations of the OECD and the European practice; 2) the lack of normative regulation of the concept of «transfer pricing policy»; 3) increase Statute of limitations for assessment by regulatory authorities of tax liabilities and more.

Important for the development of transfer pricing is the improvement of the mechanism for the exchange and disclosure of information for tax purposes. This exchange must be conducted in accordance with international standards. It can be carried in three forms, but the most effective is the automatic exchange of information.

Currently, Ukraine has not acceded to the Standards of automatic exchange of financial information. It will be in the near future. This requires a comprehensive reform of the entire system of international agreements, the implementation of certain legislative and technical requirements on the part of Ukraine.

Key words: transfer pricing, globalization of the world economy, tax optimization, international exchange of information.

Згідно з настановами ОЕПС однією із пріоритетних цілей, задля досягнення якої запроваджується трансфертне ціноутворення, є розвиток міжнародної торгівлі та міжнародних інвестицій. Ця сфера є найбільш привабливою для використання схем мінімізації податків.

За своєю природою міжнародна торгівля є найбільш вразливою з точки зору оподаткування, що створює можливість застосування різних схем ухилення від сплати податків, що супроводжується низькою імовірністю їх виявлення та розкриття. Держава втрачає значні податкові надходження внаслідок застосування транснаціональними корпораціями агресивного податкового планування (для перенесення доходів до юрисдикцій з більш сприятливими режимами оподаткування), реструктуризації моделей бізнесу з метою зниження бази оподаткування та ін.

Актуальність обраної теми обумовлена глобалізацією світової економіки, результатом якої стало вільне перетікання фінансових ресурсів, різке зростання економічної могутності транснаціональних корпорацій, що зумовлює нові вимоги до формування податкових систем.

На жаль, податкова система України ніколи не була сприятлива для ведення бізнесу. Тому використання трансфертного ціноутворення для оптимізації оподаткування в Україні поступово набрало таких обертів, що відтік капіталу став реальною проблемою для державних структур,

покликаних піклуватись про наповнення державного бюджету України. За даними Державної фіскальної служби України більше половини (54%) українського товарного експорту пов'язано із заниженням податкового навантаження при використанні трансфертного ціноутворення. Не ліпшою є ситуація і з імпортом.

Не дивлячись на те, що трансфертне ціноутворення має певні негативні для економіки наслідки, воно дозволяє оптимізувати витрати і внутрішні фінансові потоки компаній. Тут не стоїть питання «бути чи не бути» трансфертному ціноутворенню. Питання полягає в належному нормативно-правовому регулюванні трансфертного ціноутворення з урахуванням міжнародного досвіду, усуненні суперечностей та конкретизації норм, що його регулюють.

Метою статті є висвітлення сучасних проблем у сфері державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. Звернуто увагу на аналіз світового досвіду застосування трансфертного ціноутворення, розкриття та обмін інформацією, форм спільного нагляду за дотриманням умов трансфертного ціноутворення (в частині сторін, що є учасниками контрольованих операцій).

Не дивлячись на те, що сьогодні серед європейських країн механізм трансфертного ціноутворення та контролю за ним в Україні є одним із найслабших, він знаходиться в центрі уваги науковців, практиків з питань оподаткування, самих міжнародних організацій.

Перші роботи, присвячені цій темі, належать Е. Шмаленбаху, Дж. Діну, Дж. Хіршляйферу. Серед вітчизняних науковців слід виділити П. Дзюбу, Т. Сваченко, О. Шнінко та інших, які в своїх роботах досліджували різні аспекти трансфертного ціноутворення [1; 2].

Основними ініціаторами запровадження державного регулювання та контролю за трансферним ціноутворенням є три найпотужніші міжнародні організації: Організація економічної співпраці та розвитку (далі – ОЕСР), до складу якої входять 34 розвинуті країни світу; Європейський Союз (далі – ЄС), до якого входять 28 країн; Організація Об'єднаних Націй (далі – ООН).

При розробці методично-організаційних документів, якими регулюються питання у сфері трансфертного ціноутворення, ці організації співпрацюють між собою. Крім того, документами з питань трансфертного ціноутворення у своїй діяльності керуються не тільки держави-члени ОЕСР, а й окремі держави, які не є членами ОЕСР, в тому числі й Україна.

Головним міжнародним документом в галузі регулювання трансфертного ціноутворення є Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (далі – Настанови ОЕСР) [3]. Водночас рекомендації щодо застосування трансфертного ціноутворення викладено в Практичному керівництві ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються (2013 рік). Переліченим документам не притаманна суорова ієрархія. Держави можуть запозичити ті чи інші положення, які на їх погляд є найбільш придатними для національних особливостей економіки.

Розроблені під егідою ОЕСР, ЄС і ООН документи можна віднести до категорії м'якого права. Не будучи юридично обов'язковими, а лише допоміжними джерелами регулювання, багато положень знайшли свою імплементацію в національному законодавстві ряду європейських країн, в тому числі і в Україні. За допомогою рекомендаційних приписів вони орієнтують держави на уніфікований розвиток національного правового поля у сфері трансфертного ціноутворення.

Вперше правила трансфертного ціноутворення були розроблені в США. Цей приклад наслідували інші країни, компанії яких активно діяли на ринках країн. До країн з найжорсткішими правилами трансфертного ціноутворення належать Індія та Китай, які демонструють стійкі тенденції економічного зростання. У таких країнах, як Італія, Франція, Японія, правила трансфертного ціноутворення застосовуються лише щодо міжнародних операцій. У деяких країнах вони розповсюджуються і на внутрішні операції. Так, у Великобританії прийняття зобов'язань недискримінації в рамках європейського права потягло за собою поширення норм трансфертного ціноутворення і на внутрішні операції. Норвегія контролює потоки капіталів шляхом посилення контролю по сплаті податків корпораціями в інших країнах. В Португалії, Іспанії, Аргентині, Бразилії передбачені додаткові обставини для ініціювання податкового контролю трансфертного ціноутворення за умови проведення угоди з резидентом «податкової гавані» [4].

Вітчизняне податкове законодавство створило передумови для наближення українських правил трансфертного ціноутворення до світових стандартів. Основні положення Настанов ОЕСР найшли відображення в ст. 39 Податкового кодексу України [5]. На даний час в національне законодавство запроваджено поняття принципу «втягнутої руки», який є ширшим за поняття звичайної ціни та дозволяє (або вимагає) враховувати не лише ціну операції, але й інші фінансові та комерційні умови, які впливають на обсяг оподаткованого прибутку платника. Важливим є те, що установлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»

проводиться з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати виключно податку на прибуток підприємств, що відповідає світовій практиці [6]. Позитивним є те, що з під контролю трансфертного ціноутворення виключено операції між резидентами України та ПДВ.

З 13 серпня 2015 року Законом України від 15 липня 2015 року № 609 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» внесено певні технічні правки до окремих норм ст. 39 Податкового кодексу України та змінено вартісні критерії визначення контрольованих операцій [7].

Однак, в деяких випадках, при регулюванні трансфертного ціноутворення виникають складнощі. Розглянемо деякі з них:

1) в національному законодавстві існує перелік операцій, які відносять до контрольованих. Податковий кодекс України визначає, що ці операції повинні відповідати критеріям «за контрагентом» та «вартісному критерію». Критерій «за контрагентом» включає операції не тільки з пов'язаними особами нерезидентами, а й з комісіонерами-нерезидентами або нерезидентами, зареєстрованими в державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України. Також сюди відносять операції між пов'язаними особами (резидентом та нерезидентом), проведені із залученням фірм-«посередників». «Вартісний критерій» складається із двох обов'язкових елементів: обсягу річного доходу платника та загальної суми контрольованих операцій. Відсутність будь-якого з цих елементів виключає віднесення господарських операцій до контрольованих.

Але такий перелік контрольованих операцій є досить широким і не зовсім відповідає Рекомендаціям ОЕСР та європейській практиці, що несе ризик невинного розширення підконтрольних об'єктів, сприяє збільшенню витрат на адміністрування податків як з боку платників, так і з боку контролюючих органів;

2) на даний час в національному законодавстві відсутнє нормативне регулювання поняття «політика трансфертного ціноутворення». Світова практика свідчить, що воно є одним із найефективніших інструментів щодо мінімізації податкових ризиків для платників, які є часткою, або самі утворюють групу компаній. Такий документ, як правило, містить чіткий і прозорий алгоритм процесу трансфертного ціноутворення в компанії, опис джерел ринкової інформації, який використовується платником для оцінки ринкових рівнів рентабельності, порівнянності комерційних та фінансових умов та ін.

Важливими умовами для впровадження та розвитку в Україні «політики трансфертного ціноутворення», на наш погляд, повинні бути: а) її динамічність (тобто політика ціноутворення повинна реагувати на зміни в економіці і постійно переглядатись); б) наявність кваліфікованого персоналу; в) охоплення всього обсягу внутрішньо фірмових операцій компанії;

3) значне збільшення строків давності для донарахування контролюючими органами податкових зобов'язань за результатами перевірок (з 1095 до 2555 днів). Отже, виходячи з цього, контрольовані операції платника податків можуть бути перевірені протягом понад 7 років з дати їх проведення (п. 102.1. ст. 1020 Податкового кодексу України). Також збільшено (до 18 місяців з можливою продовженням ще на 12 місяців) строки проведення перевірок контрольованих операцій контролюючими органами. В умовах високої мобільності руху товарів, капіталу, робочої сили це не сприяє реалізації правової визначеності для суб'єктів господарювання, створює надмірний тиск на платників податків. Враховуючи активне обговорення питання автоматичного обміну інформацією по трансфертному ціноутворенню існує певний

ризик для платників податків, що контролюючим органам за 7 років може стати відома прихована податкова інформація, яка не була заявлена своєчасно у податкових документах платника;

4) досить часто зміни внесені до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення в певних випадках не узгоджені ні між собою, ні з іншими нормами податкового законодавства, і не відповідають світовій практиці. Це може викликати розбіжності між розумінням прав та обов'язків платниками податків, контролюючими органами, судами. Як наслідок – у процесі застосування національними судовими органами положень міжнародних актів, які регулюють трансфертне ціноутворення, можливі значні розбіжності, що ґрунтуються на різноманітності як внутрішнього процесуального законодавства, так і правозастосовчої практики в інших державах. Тому, законодавчому органу необхідно привести ці норми у відповідність із світовою практикою і усунути цілий ряд технічних розбіжностей.

Прийняття національних законів, відмінних від міжнародних актів, не відповідає інтересам держави в цілому, тому що знижує привабливість внутрішнього ринку для інвесторів, знижує ефективність роботи контролюючих органів і, в кінцевому підсумку, негативно впливає на бюджетні інтереси України. Тому зміни законодавства повинні бути орієнтовані саме на зміст міжнародних норм.

Одним із важливих елементів для розвитку трансфертного ціноутворення в Україні є удосконалення механізму розкриття та обміну інформацією з метою оподаткування відповідно до міжнародних стандартів.

Відповідно до розділу V Настанов ОЕСР надання документації з трансфертного ціноутворення має три мети: по-перше, переконатись, що платники податків належним чином розглянули вимоги з трансфертного ціноутворення при встановленні ціни, а також інші умови при здійсненні операцій між асоційованими підприємствами та вимоги щодо надання інформації про прибуток, отриманий у результаті таких операцій, у своїх податкових деклараціях; по-друге, забезпечити податкові служби інформацією, необхідною для оцінки ризиків, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, на основі повної інформації; по-третє, забезпечити податкові служби корисною інформацією, що використовуватиметься при проведенні ретельного аудиту практики трансфертного ціноутворення суб'єктів, що підлягають оподаткуванню у їх юрисдикціях [5].

Обмін податковою інформацією може здійснюватись у трьох формах:

1) обмін за запитом – коли контролюючі органи однієї держави просять надати інформацію з іншої держави відносно окремих компаній, осіб або їх операцій. Нині цей спосіб обміну інформацією є основним для України. Він здійснюється на основі міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування та Міжнародної конвенції про взаємну адміністративну допомогу по податкових справах.

В Україні процедура обміну податковою інформацією здійснюється через Департамент міжнародних зв'язків Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), а також через Головне слідче управління фінансових розслідувань ДФС України. Звіти ДФС України та судова практика свідчать, що запити можуть здійснюватись для: підтвердження статусу отримувача доходу з метою перевірки наявності підстав для застосування положень Конвенції про уникнення подвійного оподаткування; підтвердження відомостей щодо контрагента платника податків (реєстрація в податкових органах, здійснення господарської діяльності); отримання інформації про повноваження, надані головною компанією представництву на території України та ін. [8].

Недоліком цієї форми обміну є те, що більшість договорів про уникнення подвійного оподаткування були ратифіковані Україною ще у 90-х роках і не враховують сучасні стандарти обміну інформацією. Це є причиною для відмови ряду держав в обміні податковою інформацією з Україною;

2) спонтанний обмін інформацією передбачає надання інформації однією стороною другій без попереднього запиту, якщо перша сторона має факти ухилення від оподаткування, які стосуються другої сторони. Виходячи з цього, податкова інформація може бути одержана контролюючими органами України тільки у випадку, коли іноземні контролюючі органи нададуть її за власним бажанням;

3) автоматичний обмін – це регулярне та систематичне надання інформації з трансфертного ціноутворення між державами. Для цього необхідно узгодження процедури такого обміну. Прикладом такого обміну є угода між Україною і Бельгією (Угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством фінансів Бельгії в галузі обміну даними і одночасних перевірок від 17 березня 2003 року). На даний час цей приклад є скоріше виключенням, ніж правилом. Так, із діючих нині 71 угод про уникнення подвійного оподаткування між Україною та іноземними юрисдикціями в жодній не міститься положень про автоматичний обмін податковою інформацією. Тому важливим кроком є перегляд двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування.

Значний вплив на розвиток автоматичного обміну інформацією справила політика США. У 2010 році в США було ухвалено закон Foreign Account Tax Compliance Act (далі – FATCA). Згідно з ним іноземні банки зобов'язані повідомляти американській податковій службі про всіх клієнтів, які можуть мати стосунок до США, розкривати дані про їх операції та залишки на рахунках. В іншому разі банки повинні сплачувати збір обсягом 30% із будь-яких транзакцій, що проходять через США. На виконання Закону було укладено двосторонні угоди з податковими службами різних держав. У 2013 році з метою обміну інформацією не тільки з США, але і між країнами ЄС за механізмом, аналогічним FATCA, ОЕСР були розроблені Стандарти автоматичного обміну фінансовою інформацією у податкових справах, до яких можна було долучитись і країнам, які не є членами ОЕСР.

Ці стандарти передбачають щорічний міжурядовий обмін податковою інформацією в автоматичному режимі між країнами, що імплементували такий механізм шляхом надання фінансової інформації. На даний час до Стандартів приєднались 61 юрисдикція, більше 40 із яких мають намір впровадити механізм автоматичного обміну податковою інформацією уже в 2017 році. Україні поки що в цьому переліку немає. Але в будь-якому випадку Україна не може бути осторонь глобальних процесів встановлення фінансової прозорості.

В найближчий час може бути втілений механізм автоматичного обміну податковою інформацією саме для цілей трансфертного ціноутворення, який дозволить виявити не тільки факти встановлення перинкових цін, але також і достовірність інформації про групу компаній, про діяльність компанії групи, про їх активи та інше. Для цього необхідно: 1) адаптувати національне законодавство у відповідності зі світовими вимогами, а саме імплементувати у законодавство України кроки плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – єдиних правил, направлених на боротьбу з оптимізацією податкового навантаження за допомогою офшорів). Без цих правил контролюючі органи будуть мати обмежене коло інформації стосовно діяльності платників податків з трансфертного ціноутворення, що не дасть можливості оцінити загальний розмір одержаного прибутку; 2) виконати законодавчі вимоги для добровільного приєднання до багатосторонньої Конвенції про співпрацю між компетентними

органами з питань автоматичного обміну інформацією.

Інститут трансфертного ціноутворення розвивається в Україні швидкими темпами. З кінця 2013 року, коли були впроваджені перші норми, і до сьогоднішнього часу ст. 39 Податкового кодексу України зазнала змін, які мають тенденцію до узгодження з міжнародними стандартами.

Важливим кроком розвитку трансфертного ціноутворення є розкриття та обмін інформацією з метою оподаткування. Мова йде про комплексну реформу всієї

системи міжнародних угод з орієнтацією на перехід до автоматичного обміну інформацією.

Якщо перші податкові угоди передбачали двостороннє співробітництво контролюючих органів, то пропонується автоматична система обміну податковою інформацією є складним, багатофункціональним механізмом, який потребує виконання певних законодавчих та технічних вимог з боку України. Тому не варто розраховувати на швидке вирішення визначених проблем, але вже сьогодні треба над цим працювати.

ЛІТЕРАТУРА

1. Дзюба П. Трансфертні ціноутворення у фінансовій системі ТНК : Дис... канд. екон. наук за спец. : 08.05.01 / П. Дзюба. – К, 2005. – 210 с.
2. Шнипко О. Транснаціональні компанії та проблеми транснаціоналізації і українського ринку / О. Шнипко // Економіст. – 2005. – № 1. – С. 58–63.
3. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для ТНК та податкових служб (22 червня 2010 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/o.pdf>.
4. A Legal View of the Implication for the Corporate, Business and Investment Sectors. Budget 2004. – Norton Rose, 2004. – 10 p.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.
6. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» : Закон України від 28 грудня 2014 року № 72-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 10. – Ст. 56.
7. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» : Закон України від 15 липня 2015 року № 609-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 40-41. – Ст. 380.
8. Тенденції у сфері міжнародного оподаткування 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ey.com.Publication.vwluAssets](http://www.ey.com/Publication.vwluAssets).