УДК 347.73

ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Пирога С.С.
Відділ державної виконавчої служби
Луцького районного управління юстиції
Волинської області України
Пирога І.С.
Карпатський університет імені Августина Волошина

Подано аналіз податкових аспектів ціноутворення. Справедлива ринкова ціна товарів/послуг передбачає її відповідність величині створеної доданої вартості і визначається сумою фонду оплати праці, прибутку, ПДВ, акцизів, амортизації і валових витрат. Фонд оплати праці є базою нарахування єдиного соціального внеску і базою податку з доходів фізичних осіб. Прибуток є базою податку на прибуток. Сума ПДВ і акцизи безпосередньо включені в ціну. Валові витрати визначаються сумою реально понесених витрат на виробництво і реалізацію товарів/послуг.
Ключові слова: ринкова ціна, ПДВ, прибуток, фонд оплати праці, акциз, валові витрати.

Постановка проблеми. Основна особливість ринкового ціноутворення полягає в тому, що реальний процес формування цін відбувається не у сфері виробництва, а у сфері реалізації продукції під впливом попиту та пропозиції і товарно-грошових відносин. Високі ціни на товари / послуги обмежують попит, низькі – пропозицію товарів / послуг. Для ефективного функціонування ринку ціни повинні бути рівноважними, тобто враховувати і можливості виробництва і платоспроможність покупців.

Для виробника ціна – це грошове вираження доданої вартості, для споживача – це грошове вираження споживчих якостей товарів / послуг. Баланс інтересів і рівновага на ринку передбачають, щоб оцінка споживчих якостей покупця збігалася з оцінкою доданої вартості виробника. Це означає, що лише кінцевий покупець товарів / послуг може здійснювати ефективний контроль цін. Державні органи в змозі контролювати лише складові доданої вартості. Оскільки додана вартість дорівнює сумі оплати праці і прибутку, можна зробити висновок про те, що прискорення темпів соціально-економічного розвитку вимагає встановлення відповідності ціни і доданої вартості або, іншими словами, рівня споживання і рівня виробництва.

Крім споживача і виробника, на ринку незримо присутній і третій суб'єкт – в особі держави, інтереси якого закріплені в Податковому кодексі. Згідно з концепцією фіскального обміну, між процесами ціноутворення та оподаткування існує сутнісний зв'язок, оскільки в економічній основі обох процесів лежить оплата благ: у першому випадку – благ ринкового походження та індивідуального споживання, у другому – забезпечуваних державою благ переважно колективного споживання [1].

Податки впливають на ціну і ціноутворення прямо і опосередковано. Прямий вплив здійснюється в тих випадках, коли податки прямо включаються до ціни. Таку дію мають непрямі податки, які нараховуються пропорційно вартості реалізованих або імпортованих товарів / послуг. Опосередкований вплив податків проявляється у випадках, коли податки входять до складу витрат, на основі яких формується ціна. Регулюючий вплив податків на споживання чітко простежується через їх взаємозв'язок з процесами ринкового ціноутворення [2]. Вплив податкової складової на ціну визначається ставкою податку та базою нарахування.

Ціна, в свою чергу, визначає обсяг податкових зобов'язань та податкових надходжень до бюджету. Тому в питаннях ціноутворення платники податків і держава керуються різними пріоритетами. Для платника цільова функція передбачає мінімізацію податкових платежів. Для держави, навпаки – отримання максимальних доходів у бюджет. Хоча в довгостроковій перспективі завдання обох сторін повністю збігаються, отримання максимального прибутку платниками є запорукою отримання максимальних доходів бюджету. Отже, пріоритетним завданням у сфері оподаткування та ціноутворення є прискорення темпів соціально-економічного розвитку.

На мікрорівні з допомогою регулювання цін можна впливати на ефективність виробництва, а на макрорівні з допомогою співвідношення цін на різні товари підтримується ринкова рівновага і виробництво суспільно необхідної кількості продукції. Обґрунтованість цін товарів дозволяє встановити єдиний курс національної валюти щодо валют наших торгових партнерів і вирішити проблеми, що виникають у сфері оподаткування, пов'язані практично з вільним маніпулюванням цінами для мінімізації податкових зобов'язань. Одночасно виникають стимули до інноваційної та інвестиційної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З метою уникнення спекуляції цінами між пов'язаними особами та запобігання ухиленню від сплати податків у більшості країн світу були розроблені та затверджені на законодавчому рівні правила трансфертного ціноутворення. Більшість законодавчих актів з трансфертного ціноутворення базуються на основі стандартів ОЕСР. Остання версія стандарту ОЕСР «Керівництво щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних корпорацій та податкових адміністрацій» [3], яка була розроблена та затверджена у 2010 році, узагальнює кращу практику країн-членів цієї організації.

Масштаби прихованого відпливу фінансових ресурсів з вітчизняної економіки досліджувалися у доповіді НІСД [4]. Незважаючи на поширення практики державного регулювання трансфертного ціноутворення у світі, правила трансфертного ціноутворенні запроваджені в Україні з 1 вересні 2013 р. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 р. Трансфертне ціноутворення застосовується при здійсненні контрольованих операцій, тобто операцій придбання (продажу) товарів / послуг між взаємопов'язаними суб'єктами. Підлягають контролю такі операції, в яких загальна сума рівна або перевищує 50 млн. грн. (без урахування ПДВ). Методи визначення ціни в контрольованих операціях ті ж самі, що застосо-

вуються для визначення звичайної ціни: 1) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); 2) ціни перепродажу; 3) «витрати плюс»; 4) чистого прибутку; 5) розподілення прибутку.

Система трансфертного ціноутворення в Україні має низку недоліків. Для деяких галузей економіки (металургія, хімічна, вугільна промисловість та агропромисловий комплекс) запроваджена відстрочка до 1 січня 2018 р. щодо застосування правил трансфертного ціноутворення. Досвід застосування методів визначення звичайної ціни доводить, що ефективність застосування передбачених методів вкрай низька. Зазначені методи визначення звичайної ціни не перешкоджають застосуванню цінових маніпуляцій з метою уникнення оподаткування або зменшенню суми податкових платежів. Аналогічну ефективність вказаних методів слід очікувати і у випадку контролю трансфертних цін. До того ж учасники податкового контролю можуть з легкістю обходити вимоги законодавства про трансфертне ціноутворення, наприклад, обмежити контракти сумою, меншою ніж 50 млн. грн., змінити коло вітчизняних та зарубіжних контрагентів. Нарешті, трансфертне ціноутворення передбачає контроль за сплатою податку на прибуток і ПДВ. Інші ж податки і обов'язкові платежі залишаються поза увагою податкових органів.

Таким чином, у Податковому кодексі України [5] немає адекватних механізмів контролю цін при здійсненні операцій купівлі / продажу, а, отже, і відсутні ефективні методи податкового контролю. Тому проблема з удосконалення методів ціноутворення, способів і засобів податкового контролю є актуальною і своєчасною.

Мета статті. Головною метою цієї розвідки є удосконалення методів ціноутворення, які дозволяють запровадити справедливі ринкові ціни при здійсненні операцій купівлі / продажу, ефективні методи визначення податкової бази основних податків: податку з прибутку, ПДВ, єдиного соціального внеску та податку з доходів фізичних осіб.

Виклад основного матеріалу. Ефективний механізм ціноутворення у виробників та контролю цін податковими органами надає використання різних способів розрахунку доданої вартості. З точки зору бухгалтерського обліку, існує чотири варіанти нарахування податкових зобов'язань з ПДВ. Якщо встановити, що базою податку є сума прибутку (p) і фонду оплати праці (w) або різниця між продажами (o) і покупками (i), а податок стягується за ставкою t, то до однакової величини зобов'язання (ПДВ) приведуть наступні 4 способи [6].

1) Прямий адитивний метод (або балансовий метод): ПДВ = t × (p + w). Прикладом справляння ПДВ на основі балансового методу є система ПДВ в Японії, де зазначений податок був уведений 1 квітня 1989 р. Перевагою застосування бухгалтерської звітності для розрахунку зобов'язань з ПДВ є використання тих самих документів, що і для нарахування податку на прибуток, що знижує витрати на податкове адміністрування.

2) Непрямий адитивний метод не передбачає розрахунок доданої вартості, а відразу нараховується сума податкових зобов'язань: ПДВ = t × p + t × w. На практиці ПДВ на дохід майже не використовується, тому що у всіх країнах, які застосовують ПДВ, стягуються податки на прибуток і на доходи фізичних осіб. Використання в цьому випадку дохідної бази для податку на додану вартість, на думку деяких авторів, призвело б до подвійного оподаткування її частини. Таке тлумачення в корені неправильно тлумачить сенс поняття «податок». Податок – це вилучення частини, наприклад, прибутку, фонду оплати праці і т.д. в дохід держави. При нарахуванні ПДВ на прибуток (фонд оплати праці) визначається величина надбавки до ціни. При різних методах обчислення податку на додану вартість будь-яка складова вартості товару обкладається ПДВ (заробітна плата, прибуток …), правда, це здійснюється поступово на кожній стадії виробництва. Незалежно від того, що саме зафіксовано в законодавстві як об'єкт оподаткування – додана вартість або операції щодо її реалізації (передачі майнових прав), реальним об'єктом ПДВ є та частина доходів, яка використовується на споживання. Це слід мати на увазі при визначенні кількості та розміру ставок ПДВ. Кількість ставок ПДВ і їх величина визначається виключно тією частиною доходу, яка може бути використана на споживання. Іншими словами, ставка ПДВ має визначатися платоспроможним попитом. При встановленні ставки ПДВ копіювання чужого досвіду абсолютно недоречне і неприпустиме.

3) Прямий метод вирахування (іноді називають податком на трансферти підприємства business transfer tax): ПДВ = t × (o – i). Обчислення ПДВ цим способом здійснюється шляхом застосування відповідної податкової ставки до різниці між сумою валових продажів та валових витрат (включаючи ПДВ).

4) Непрямий метод обчислення (метод відшкодування, рахунків-фактур): ПДВ = t × o – t × i. При сплаті податку сума ПДВ вказується окремим рядком в кожному рахунку-фактурі. Загальна сума зобов'язання платника податків визначається як різниця між ПДВ, сплаченим при покупках, і ПДВ, отриманим від реалізації. Цей метод допускає застосування множинних ставок податку незалежно від їх загального числа. До його недоліків можна віднести широкі можливості маніпуляції цінами, що дозволяє штучно створити негативне значення податкових зобов'язань та отримувати його незаконне відшкодування.

З чисто математичної точки зору, два перших і два останніх методи повністю ідентичні. Однак розрізняються за економічним змістом величин, одержуваних при їх застосуванні. Перші два методи представляють механізм ціноутворення, з погляду виробника (продавця товарів / послуг). Два останніх методи визначають механізм ціноутворення, з точки зору споживача (покупця товарів / послуг). Отже, баланс інтересів досягається тоді, коли прямий або непрямий адитивний метод дають таке ж значення ціни, як і прямий або непрямий метод вирахування.

Непрямий метод вирахування не передбачає визначення податкової бази (доданої вартості), а безпосередньо нараховується сума податку. Цей метод має фундаментальний недолік, оскільки вимагає застосування об'єктивних цін – рівноважних ринкових цін. Якщо рівноважна ціна невідома, то застосування цього методу категорично забороняється. Підтвердженням такої заборони красномовно свідчить досвід України. В Україні ПДВ виконує роль податку на імпорт (до речі, дуже погано). Внутрішнє виробництво ПДВ практично не обкладається, хоча всі споживачі його платять за ставкою 20%.

Прямий метод вирахування менш чутливий до цін, оскільки він передбачає визначення податкової бази (доданої вартості), яка не може бути негативною, тобто ніякі цінові маніпуляції не дають можливості отримати від'ємне значення суми податку, що підлягає перерахуванню до бюджету.

Саме тому прямий метод обчислення податку у багатьох випадках виключає можливість незаконного отримання відшкодування з бюджету. Але, з іншого боку, при вільних цінах завжди можна мінімізувати суму податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Якщо ринок монополізований, контролювати ціни будь-якими відомими методами абсолютно не можливо. Існуючий спосіб калькуляції ціни, при якому в ціну включаються всі витрати, дозволяє отримати практично будь-яку величину. При такій системі ціноутворення говорити про ринкову економіку взагалі не доводиться, оскільки ринок не виконує двох основних функцій: не забезпечує еквівалентного обміну і виробництва необхідної кількості товарів.

Еквівалентний обмін товарів забезпечується за умови, що однакова додана вартість одних товарів обмінюється на таку ж додану вартість інших товарів (відповідної якості). Додану вартість слід розраховувати прямим адитивним методом. Додана вартість дорівнює сумі прибутку і фонду оплати праці ДВ = р + w. Надбавка до ціни, створена в цьому виробничому циклі, дорівнює сумі доданої вартості плюс амортизація обладнання. У ціну реалізації також включається ПДВ = t × (р + w) і акцизи. При такій системі ціноутворення виконується основна умова забезпечення ринкової рівноваги і здійснюється виробництво необхідної кількості продукції. Контроль цін полягає в перевірці відповідності ціни реалізації та суми її компонентів: фонду оплати праці, прибутку, амортизації, ПДВ і акцизів на кожному етапі виробничого циклу:

р + w + ПДВ + амортизація + Акциз = о − і.

Якщо ця умова виконана, ціна реалізації є рівноважною (справедливою) ринковою ціною. При такому підході автоматично встановлюється величина податкової бази для основних податків: на прибуток, ПДВ, податок з доходу фізичних осіб (працею яких створена ця величина доданої вартості), єдиний соціальний внесок, акцизний податок.

Для впровадження запропонованого механізму контролю цін, за якими реалізується продукція, необхідно забезпечити виконання вищенаведеного співвідношення на кожній стадії реалізації для кожного виду продукції. Досягнення поставленої мети передбачає внесення змін до ст. 39 ПКУ, пункт 1, який пропонується викласти в такій редакції:

Справедлива ринкова вартість (ціна) товарів / послуг визначається співвідношенням:

о = і + р + w + ПДВ + амортизація + акциз,

де використані такі позначення: о − справедлива ринкова ціна; і − валові витрати; w − фонд оплати праці, який є базою для обчислення єдиного соціального внеску і податку з доходів фізичних осіб; р − база податку на прибуток продавця; ПДВ − податок, який підлягає перерахуванню до бюджету; амортизація використовуваного обладнання в процесі виробництва та / або реалізації; акцизний податок. Запропонований спосіб визначення справедливої ринкової ціни бажано застосовувати до всіх угод, а не тільки до угод між взаємозалежними особами.

Запропонований метод визначення справедливої ринкової ціни, застосовуваний на всіх етапах руху товару до кінцевого споживача, практично виключає можливість ухилення від сплати основних податків, зменшення розміру податкових платежів або отримання незаконного відшкодування з бюджету. Відпадає необхідність здійснення контролю цін. Контролювати слід лише надходження податків з кожної складової, яка формує ціну. Це завдання вирішується набагато простіше і абсолютно об'єктивно.

Чисто теоретично ціна залишається абсолютно вільною, але всі її складові визначають податкову базу, на яку нараховуються відповідні податки, які підлягають перерахуванню до бюджету.

Найбільш проблемним місцем у цьому алгоритмі є валові витрати, які, зазвичай, можна зробити будь-якими або внаслідок залучення низки посередників, або необмеженого зростання статей витрат. З точки зору податкового контролю, моніторингу підлягає лише реальність оплати тієї суми, яка буде включена в статті витрат кожним учасником ланцюга, яким доводиться товар до кінцевого споживача. При цьому кожною ланкою цього ланцюга повинні бути сплачені всі податки: ПДВ, податок на прибуток, єдиний соціальний внесок, податок з доходів фізичних осіб, акцизний податок для відповідних груп товарів.

Залежно від насиченості ринку товарами відповідної якості, рівновага на ринку може досягатися при більш високій ціні (особливо на перших порах) порівняно з розрахунковою. Для задоволення попиту за справедливою ринковою ціною необхідно стимулювати виробництво. Реалізація продукції повинна здійснюватися за ринковою ціною (повністю вільною), а визначатися повинна податкова база: сума фонду оплати праці, прибутку і ПДВ:

р + w + ПДВ = о1 − і − амортизація − акциз,

де о1 − ціна, за якою реально реалізовано товар.

Можливі й інші варіанти. Наприклад, додатковий дохід о1 − о, отриманий внаслідок перевищення ціни, обкладається додатковим податком (ПДВ або акцизом) за високою ставкою (не нижче 50%), перераховується в інноваційний фонд, кошти якого використовуються для стимулювання виробництва, інвестиційної та інноваційної діяльності.

Для підтримки ринкової рівноваги та виробництва необхідної кількості продукції необхідно, щоб і фонд оплати праці, і прибуток використовувалися найбільш раціональним способом. Фонд оплати праці повинен розподілятися так, щоб підтримувалася необхідна купівельна спроможність населення. А прибуток повинен використовуватися так, щоб забезпечувалося впровадження передових технологій і нових видів продукції, тобто підтримувалася на необхідному рівні конкурентоспроможність продукції, що випускається.

Найбільш раціональний розподіл фонду оплати праці досягається при запровадженні рангової системи оплати праці, запропонованої в [7]. Рангова система передбачає визначення не розміру заробітної плати, а тієї частини доданої вартості, створеної спільною працею, яка буде виплачена конкретному працівникові.

Для раціонального використання прибутку доцільно звільнити (не обкладати податком) кошти, використані на науково-дослідну і дослідно-конструкторську розробку, впровадження передових технологій і нової техніки. Для стимулювання використання прибутку на науково-дослідну діяльність бажано відновити діяльність Державного інноваційного фонду України, встановивши відрахування від реалізації продукції до фонду в сумі, яка визначається різницею 1,5-2% валового доходу та суми, реально витраченої на інноваційну діяльність.

Висновки і пропозиції. Прямий і непрямий балансовий методи визначають механізм ціноутворення − з точки зору виробника (продавця товарів/послуг). Прямий і непрямий адитивний методи

визначають механізм ціноутворення – з точки зору споживача (покупця товарів / послуг). Метод визначення справедливої ринкової ціни, яка забезпечує баланс інтересів виробників, споживачів і держави, передбачає, що різниця валового доходу і валових витрат має дорівнювати сумі фонду оплати праці, прибутку, ПДВ, амортизації і акцизів. Ця рівність може використовуватися у різний спосіб, зокрема: для визначення справедливої ринкової вартості товарів / послуг; податкової бази основних податків – на прибуток, ПДВ, з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску.

Список літератури:

1. Shlomo Yitzaki. Cost-benefit analysis and Distributional Consequences of Government projects // National Tax Journal. 2003. – VLVI (N 2). – 535 p.
2. Сидор І. Цінові аспекти податків на споживання: теоретична концептуалізація / І. Сидор // Світ фінансів. 2008. – № 1 (14). – С. 125–133.
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD, July 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.svcmscentral.com/SVsitefiles/nlc/contenido/doc/073214_OECD%20TP%20Guidelines%20June%202010.pdf.
4. Тищук Т. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрямки подолання. Аналітична доповідь / Т. Тищук, Ю. Харазішвілі, О. Іванов. – К.: НІСД, 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/public/File/2011_table/1201_dop_new.pdf.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI станом на 01.01.15 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
6. Tait A. Value Added Tax: International Practice and Problems. Washington DC. – 1988.
7. Пирога І.С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу / І.С. Пирога, С.С. Пирога. – Луцьк: Вежа, 2003. – 210 с.

Пирога С.С.
Отдел государственной исполнительной службы
Луцкого районного управления юстиции
Волынской области Украины
Пирога И.С.
Карпатский университет имени Августина Волошина

НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Аннотация
Представлен анализ налоговых аспектов ценообразования. Справедливая рыночная цена товаров/услуг предполагает ее соответствие величине созданной добавленной стоимости и определяется суммой фонда оплаты труда, прибыли, НДС, акцизов, амортизации и валовых расходов. Фонд оплаты труда является базой начисления единого социального взноса и базой налога с доходов физических лиц. Прибыль является базой налога на прибыль. Сумма НДС и акцизы непосредственно включены в цену. Валовые расходы определяются суммой реально понесенных расходов на производство и реализацию товаров/услуг.

Ключевые слова: рыночная цена, НДС, прибыль, фонд оплаты труда, акциз, валовые расходы.

Pyroga S.S.
Bailiffs Service
Lutsk District Department of Justice
Volyn region Ukraine
Pyroga I.S.
Karpatskyy University Named Augustine Voloshin

TAX ASPECTS OF PRICING

Summary
The analysis of the tax aspects of pricing. The fair market value of goods/services it provides matching magnitude of value added and the sum of payroll, income, VAT, excise taxes, depreciation and business expenses. Payroll calculation is the basis of a single social tax base and the tax on personal income. Profit is the income tax base. The amount of VAT and excise duties directly included in the price. Gross costs are determined by the amount actually incurred costs of production and sale of goods/services.

Keywords: market price, VAT, income, payroll, excise, gross expenditure.