

ЮРИДИЧНІ НАУКИ

УДК 347.73(477)

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В КОНТЕКСТІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Аганіна А.О.

Запорізький національний університет

У науковій публікації досліджуються особливості правового регулювання оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення. Зазначається, що принцип «витагнутої руки», який використовується в процесі оподаткування прибутку суб'єктів трансфертного ціноутворення, – є стандартом. Згідно з ним угоди, включаючи діапазон цін на товари чи послуги, між взаємопов'язаними особами повинні відображати умови та ціни, які мали б місце між непов'язаними підприємствами. Це спроба зрівняти операції з точки зору податкових вигод і переваг, які вони створюють. За результатами аналізу наукових джерел формуються пропозиції щодо напрямів удосконалення правового регулювання оподаткування прибутку підприємств в контрольованих операціях.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, оподаткування, методи, чистий прибуток, контрольована операція, пов'язані суб'єкти, аналоги продажу, співставні ціни.

Постановка проблеми: Україна зробила свій остаточний геополітичний вибір, тому сучасне законодавство України активно реформується, приводиться у відповідність до права ЄС. Важливим напрямом адаптації національного законодавства до європейських стандартів є реформа податкової системи з метою забезпечення ефективної роботи фіскальних органів, наповнення бюджету, запобігання ухиленню від сплати податків суб'єктів господарювання. Враховуючи ринковий характер національної економіки, значні обсяги експорту та імпорту, особливе значення має правове регулювання оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення, тобто у контрольованих операціях між пов'язаними суб'єктами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню трансфертного ціноутворення приділяють значну увагу вітчизняні та зарубіжні науковці: М.Г. Чумаченко, М.І. Макаренко, К.С. Васіна, О.М. Теліженко, С.М. Нікітін, В.М. Крилов, Н.Х. Вафіна, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, А.А. Мещеряков, З.М. Васильченко, А.В. Зубарев, Р.Г. Ольхова, М.В. Румянцев, К.С. Косован, В.Ю. Селезньова, Н.П. Шульга та інші.

Більшість із зазначених науковців досліджували сутність, генезис, методи та значення трансфертного ціноутворення в цілому, без визначення їх особливостей для потреб оподаткування. Для юристів ця тематика є достатньо новою, що актуалізує проведення даного дослідження.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Питання трансфертного ціноутворення регулюється статтею 39 Податкового кодексу України. 1 січня 2015 року набрав чинності Закон України від 28 грудня 2014 р. № 72-VII, яким було внесено зміни до Податкового кодексу, спрямовані на вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням й усунення суперечностей, які існували в попередніх редакціях. Не менш важливою подією стало прийняття закону України «Про внесення

змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року

№ 1797-VIII. Отже дослідження даної теми має не тільки теоретичне, але і практичне значення.

Головною метою цієї роботи є дослідження особливостей оподаткування прибутку підприємств – суб'єктів трансфертного ціноутворення, у відповідності до Податкового кодексу України.

Предметом наукової статті є особливості правового регулювання оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення.

Методологія дослідження ґрунтується на органічному поєднанні філософських, загальнонаукових та спеціально-юридичних методів дослідження. Серед останніх використовується формально-юридичний метод, а також метод юридичного моделювання.

Виклад основного матеріалу. Трансфертне ціноутворення – це методи встановлення державою відповідності незалежним ринковим цін угод або розподілу прибутків чи витрат, які могли бути викривлені підприємством задля мінімізації податкового навантаження. Явище трансфертного ціноутворення виникло в зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі у другій половині ХХ століття. Самовільний перерозподіл оподаткованого прибутку корпораціями спровокував активний пошук окремими державами шляхів урегулювання цього питання всередині національних юрисдикцій (піонером у такому регулюванні стали США).

Основним міжнародним правовим актом, що регламентує порядок оподаткування при застосуванні трансфертних цін, є Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів 1995 р. Керівництво ОЕСР 1995 р. передбачає поширення його положень на міжнародні (зовнішньоекономічні) угоди, тобто регламентує податкові аспекти трансфертного ціноутворення в контексті

міжнародного податкового права. Національне законодавство багатьох країн так чи інакше дотримується положень цього документа. Окрім правових актів ОЕСР, питання трансфертного ціноутворення регулюється документами інших міжнародних організацій, зокрема, ООН і Комісією ЄС. Основним нормативним актом, що регламентує порядок оподаткування при здійсненні міжнародних угод, є податкова угода [1].

Правило витягнутої руки (arm's length principle) сформульоване в Керівництві ОЕСР – це принцип оподаткування взаємозалежних компаній, відповідно до якого розрахунок податкових зобов'язань робиться виходячи з ринкових цін по угодах, між взаємозалежними платниками податків, начебто компанії були незалежні (знаходилися «на піонерській відстані», тобто не ближче ніж «на відстані витягнутої руки»). Цей принцип прийнятий як спосіб захисту держави в отриманні податків.

1 січня 2015 року набрав чинності Закон України від 28.12.2014 р. № 72-VII, який вносить зміни до Податкового кодексу, спрямовані на вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням й усунення суперечностей, які існували в попередніх редакціях. Питання трансфертного ціноутворення регулюється статтею 39 Податкового кодексу України [2].

У відповідності до пункту 39.1. статті 39 Податкового кодексу України платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки».

Обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях.

Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку платника податку.

Для визначення найбільш співставної ціни товарів за принципом «витягнутої руки» використовується середня ціна таких товарів, що склалися на товарній біржі за декаду, що передують проведенню контрольованої операції. Перелік товарних бірж для кожної групи товарів визначається Кабінетом Міністрів України.

Зазначені ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів, транспортних та інших витрат, передбачених у контракті [2].

Термін «пов'язані особи» регулюється нормою підпункту 14.1.159 Податкового кодексу України. Податковий чи митний орган в судовому порядку може довести на основі фактів і обставин, що одна юридична або фізична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи.

У відповідності до підпункту 39.2.1.1. Податкового кодексу України контрольованими опера-

ціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

- господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 цього підпункту;

- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;

- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з ним за відсутності критеріїв, визначених підпунктами «а»–«в» цього підпункту, визнаються неконтрольованими [2].

Для ефективного оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення важливу роль відіграють методи визначення ціни у контрольованих операціях. Зокрема, виділяють наступні методи:

- метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) або, як його називають податкові консультанти, «метод № 1» – базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої в контрольованій операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні товари (роботи, послуги) у зіставних операціях. Для визначення ринкового діапазону цін використовується інформація про укладені та реалізовані платником податків або іншими особами договори щодо продажу ідентичних (а за їхньої відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) за зіставних умов. Слід зазначити, що до прийняття змін порівняння здійснювалося не з ринковим діапазоном цін, а власне з цінами на ідентичні (однорідні) товари (роботи, послуги). Отже, можна стверджувати, що платникам податків полегшили життя – необхідно забезпечити відповідність трансфертної ціни не конкретній цифрі, а лише потрапити у діапазон цін;

- метод ціни перепродажу може застосовуватися лише в одному випадку, а саме коли товари/послуги купуються у межах контрольованої операції (наприклад, у пов'язаних осіб), а потім перепродаються непов'язаним особам. Цей метод застосовується виключно для визначення звичайної ціни товарів/послуг, які купуються у межах такої контрольованої операції. Метод

ґрунтується на показнику валової рентабельності (відношення валового прибутку до чистого доходу), який розраховується щодо вказаної вище операції з придбання та перепродажу товару/послуги. Отриманий показник валової рентабельності порівнюється з ринковим діапазоном валової рентабельності (для визначення останнього використовуються показники валової рентабельності не менше ніж трьох зіставних операцій з непов'язаними особами);

– метод «витрати плюс» схожий на метод ціни перепродажу, але, на відміну від останнього, має універсальне застосування (практично будь-які операції з реалізації товарів, робіт, послуг). Застосування цього методу не обмежується лише операціями з купівлі товарів/послуг у пов'язаної особи і їхнього подальшого перепродажу непов'язаній особі, як це має місце з методом ціни перепродажу. Крім того, даний метод дозволяє визначити звичайну ціну не лише придбання (як метод ціни перепродажу), а й реалізації товарів/послуг у контрольованій операції. В основі цього методу теж лежить показник валової рентабельності, але вже тепер валової рентабельності собівартості (визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів/послуг). Так само, як і в методі ціни перепродажу, отриманий показник валової рентабельності собівартості порівнюється з ринковим діапазоном такого показника;

– метод чистого прибутку є третім і останнім методом, пов'язаним із застосуванням показників рентабельності. Даний метод є свого роду «допоміжним» чи «резервним» методом щодо методів ціни перепродажу та методу «витрати плюс». Він застосовується лише у разі відсутності або недостатності інформації для застосування двох вищезазначених методів. За своєю економічною природою метод чистого прибутку майже аналогічний методу «витрати плюс» з тією різницею, що метод «витрати плюс» оперує показником валової рентабельності, а метод чистого прибутку одним із передбачених законом показників чистої рентабельності. Застосування методів, які ґрунтуються на валовій рентабельності (метод ціни перепродажу та метод «витрати плюс») є пріоритетним, оскільки ці методи дають змогу зробити більш об'єктивне порівняння показників рентабельності, а відповідно, і більш правильно визначити звичайну ціну. В основі показника чистої рентабельності лежить показник прибутку від операційної діяльності, який на відміну від показника валового прибутку, який лежить в основі показника валової рентабельності, враховує адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Вказана група витрат може сильно відрізнятись у різних суб'єктів господарювання, а отже, негативно впливати на точність визначення звичайної ціни шляхом порівняння їхніх показників рентабельності;

– метод розподілення прибутку – це останній метод у переліку. При застосуванні цього методу оцінюється фактичне розподілення сукупного прибутку між сторонами контрольованої операції. Після цього здійснюється перерозподіл такого прибутку за аналогією з розподіленням прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами. Метод перед-

бачає оцінку вкладу в сукупний прибуток відповідно до виконаних кожною зі сторін функцій, використаних активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків під час здійснення контрольованої операції [3].

Порядок розрахунку та застосування показників ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності, які складають основу для застосування методів визначення ціни у контрольованій операції затверджено Постановою Кабінету Міністрів України 4 червня 2015 р. № 381 [4].

Контроль за трансфертним ціноутворенням здійснює Державна фіскальна служба України. Так, як зазначає А. Суббота, в якості одного із основних заходів контролю, податкові органи можуть здійснювати спеціальну перевірку щодо трансфертних цін. Перевірки щодо трансфертного ціноутворення можуть здійснюватись у разі неподання достовірних звітів і документації та виявлення контрольованої операції, яка здійснювалася не за звичайними цінами. Значний обсяг контрольованих операцій призводить до надходження до контрольних органів великого потоку інформації. Тому цілком можливо, що певний період часу структурні підрозділи податкового органу не зможуть оперативнo обробляти отримані дані, а це призведе до зниження рівня ефективності податкового контролю за трансфертним ціноутворенням на початковому етапі впровадження [5].

Важливість чіткого правового регулювання оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення обумовлена тим, що для будь-якої країни відтік грошового капіталу за межі економічної юрисдикції апоріорі є негативним явищем.

Особливу небезпеку, на думку А. Суббота, для економічної та політичної стабільності, а також соціального добробуту населення становить проблема безперервного виведення коштів великими сегментами бізнес-елементів (великими платниками податків) в інші держави. Такі фінансові відтоки спричиняють дефіцит держбюджету України, бо, виводячи валюту за кордон, підприємець позбавляє державу можливості оподаткування прибутків, отриманих саме на території нашої країни та в частці від українських суб'єктів грошового обігу. Звичайно, багато зарубіжних і транснаціональних компаній при цьому спираються на міжнародне законодавство у сфері оподаткування. Тому питання трансфертного ціноутворення цікавить урядовців усіх країн. Можливості міжнародної торгівлі здебільшого використовуються для виведення прибутку в компанії, зареєстровані в інших країнах, де ставки податку нижчі, або й узагалі певні види прибутків не входять до бази оподаткування [5].

У зв'язку із вищезазначеним важливою є прописана у Податковому кодексі України процедура укладання угод між великими платниками податків та контролюючими органами про узгодження цін в контрольованих операціях.

Так, у відповідності до ст. 39 Податкового кодексу України, великий платник податків має право звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях. Попереднє узгодження ціноутворення у контр-

ольованих операціях є процедурою між великим платником (платниками) податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, під час якої узгоджуються критерії для визначення умов, що відповідають принципу «витягнутої руки», для деяких майбутніх контрольованих операцій на обмежений строк на підставі договору [2].

За результатами попереднього узгодження цін у контрольованих операціях укладається договір, який підписується керівником великого платника (платників) податків або його уповноваженою особою та керівником (заступником керівника) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

Договір, укладений за результатами попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях між великим платником (платниками) податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, має односторонній характер.

У разі коли предметом узгодження є порядок встановлення відповідності цін у контрольованій зовнішньоекономічній операції принципу «витягнутої руки», великий платник (платники) податків чи центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, мають право залучати до процедури попереднього узгодження ціноутворення державний орган, уповноважений справляти податки і збори в державі, резидентом якої є сторона (сторони) контрольованої зовнішньоекономічної операції (за умови наявності міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такою державою). Договір, укладений за результатами такого взаємного узгодження, має двосторонній характер.

У разі дотримання умов договору про узгодження ціноутворення контролюючі органи не мають права приймати рішення про дотримання податкових зобов'язань, штрафів, пені стосовно контрольованих операцій, які є предметом такого договору [2].

Таким чином, великі платники податків зацікавлені співпрацювати із контролюючими органами, що в цілому позитивно впливає на інвестиційний клімат та зменшує відтік капіталу з України.

Висновки і пропозиції. За результатами проведеного аналізу особливостей правового регулювання оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення можна зробити висновок про позитивну тенденцію удосконалення національного законодавства, приведення його у відповідність до європейських стандартів. Важливою гарантією дотримання вимог правового регулювання оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення є наявність штрафних санкцій. Так, у відповідності до пункту 120.3. статті 120 Податкового кодексу України неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ці-

ноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції відповідно до вимог пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі: 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання звіту про контрольовані операції; 1 відсотка суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі незадекларовані контрольовані операції; 3 відсотки суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена підпунктами 39.4.6 та 39.4.8 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податків від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення. Неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), передбаченого цим пунктом, – тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення.

Суворість штрафних санкцій, які застосовуються за неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення обумовлюється підвищеним ступенем суспільної шкідливості даного порушення вимог Податкового кодексу України. Враховуючи важливість ефективного моніторингу контрольованих операцій, доцільно доповнити контроль з боку Державної фіскальної служби України системою громадського контролю. Зокрема, на офіційному сайті Державної служби України доцільно публікувати всі угоди укладені між великими платниками податків та контролюючими органами щодо узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, а також звіти про контрольовані операції та/або документацію з трансфертного ціноутворення.

Постійні зміни до положень Податкового кодексу України, які регламентують питання оподаткування прибутку підприємств в контексті трансфертного ціноутворення обумовлюють перспективність подальшого дослідження даної теми.

Список літератури:

1. Трансфертне ціноутворення [Електронний ресурс] / Юридична фірма «Цезар». – Режим доступу: <http://caesar.in.ua/transfertne/>
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
3. Блажко Р. Методи визначення ціни у контрольованих операціях [Електронний ресурс] / Р. Блажко, А. Бабак. – Режим доступу: <http://taxua.blogspot.com/2014/01/metody-transfertne-tsinoutvorennya.html>
4. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України від 4 червня 2015 р. № 381 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-п/paran6#n6>
5. Суббота А. Особливості правового регулювання контролю трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] / А. Суббота // Віче. – 2014. – № 6. – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/4103/>

Аганина А.О.

Запорозький національний університет

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДА ПРЕДПРИЯТИЙ В КОНТЕКСТЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Аннотация

В научной публикации исследуются особенности правового регулирования налогообложения прибыли предприятий в контексте трансфертного ценообразования. Отмечается, что принцип «вытянутой руки», который используется в процессе налогообложения прибыли субъектов трансфертного ценообразования, – является стандартом. В соответствии с ним условия соглашений, включая диапазон цен на товары и услуги, между взаимосвязанными лицами должны отображать условия и цены, которые имели бы место между несвязанными предприятиями. Это попытка составить операции с точки зрения налоговых выгод и преимуществ, которые они создают. В результате анализа научных источников формулируются предложения относительно направлений усовершенствования правового регулирования налогообложения прибыли предприятий в контролируемых операциях.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, налогообложение, методы, чистый доход, контролируемая операция, связанные субъекты, аналоги продаж, сопоставимые цены.

Aganina A.A.

Zaporizhzhya National University

FEATURES OF LEGAL REGULATION OF PROFIT TAXATION OF ENTERPRISES IN THE CONTEXT OF TRANSFER PRICING

Summary

In a scientific publication explores the peculiarities of legal regulation of profit taxation of enterprises in the context of transfer pricing. It is noted that the principle of «arm's length» is the standard by which the terms of the agreements, including between related persons the range of prices for goods and services must reflect the conditions and prices, which would be made between unrelated companies. This principle is used in the process of transfer pricing tax profit entities. This is an opportunity to compile the operations from the view of taxing profits, which they are making. An analysis of scientific sources are formulated proposals for areas of improvement of legal regulation of taxation of corporate profits in the controlled transactions.

Keywords: transfer pricing, taxation, methods, net income, controlled operation, related entities, sales analogues, comparable price.