

Тема 4.

Практики боротьби з розмиванням оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування провідних країн світу.

Реалізація в Україні Плану дій BEPS, Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн (CbCR MCAA). Законодавство України щодо трансфертного ціноутворення (ТЦУ). Правила ідентифікації контрольованих операцій; принцип «витягнутої руки»; засади визначення трансфертних цін; податкові коригування; складання документації та звітності з ТЦУ; практика попередніх узгоджень щодо трансфертного ціноутворення з контролюючими органами. Відповідальність платників податків за порушення правил ТЦУ.

Понад 10 років тому в національне законодавство введено норми з трансфертного ціноутворення, які стали важливим інструментом протидії ухиленню від оподаткування та забезпечення стабільності дохідної частини бюджету. Так, 1 вересня 2013 року набрав чинності Закон України від 04.07.2013 № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». Процес встановлення законодавчих правил з трансфертного ціноутворення (далі – ТЦ) супроводжувався імплементацією до Податкового кодексу України Настанов ОЕСР, які є головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у галузі податкового регулювання ТЦ для транснаціональних компаній та податкових служб.

Крім того, з 2017 року Україна приєдналась до Програми розширення співробітництва в рамках ОЕСР та взяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану дій BEPS з метою протидії агресивному податковому плануванню, у тому числі шляхом вдосконалення правил ТЦ, які є ефективним інструментом боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування.

Загалом за останні 10 років Україна здійснила значний прорив у розвитку системи трансфертного ціноутворення, зокрема, завдяки послідовній політиці щодо імплементації кроків Плану BEPS, правил GAAR, концентрації напрямів ТЦ, контролю за діяльністю нерезидентів, КІК, пасивних доходів в єдиний ефективний інструмент контролю за правилами міжнародного оподаткування, що відповідає передовій світовій практиці.

За інформацією ДПС України, за період 2013 – 2021 роки платниками податків подано близько 21 тис. звітів, що в середньому складає 2,4 тис. звітів за рік. Обсяг контрольованих операцій за цей період – 21,3 трлн грн, за рік у середньому 2,4 трлн грн. Протягом 2015 – 2023 років більше 1 тис. суб'єктів господарювання подали уточнюючі декларації та збільшили об'єкт оподаткування на 32,8 млрд грн, що привело до нарахування 2,9 млрд грн податку на прибуток підприємств та зменшення збитків на 12 млрд гривень. Проведено 102 документальні перевірки з питань відповідності принципу «витягнутої руки» (протягом 2015 – 2023 років), за результатами яких донараховано 1,8 млрд грн податку на прибуток та зменшено збитки на 7,5 млрд гривень. До бюджету, враховуючи оскарження податкових повідомлень-рішень, надійшло 440 млн грн податку на прибуток, узгоджені збитки за актами склали 3,8 млрд гривень. Встановлено майже 1,3 тис. фактів порушення платниками податків вимог податкового законодавства (протягом 2015 – 2023 років) щодо своєчасності та повноти декларування контрольованих операцій, подання документації з ТЦ та застосовано штрафні санкції на 333,6 млн гривень. Завдяки внесенню змін до Податкового кодексу України в частині розширення поняття «дивідендів», які почали діяти з 01.01.2021, та проведеної роз'яснювальній роботі платниками податків додатково сплачено до бюджету 300 млн грн податку з доходів нерезидентів («конструктивні дивіденди»).

Загалом з моменту впровадження податкового контролю за напрямом трансфертного ціноутворення до бюджету додатково надійшло 3,5 млрд грн та зменшено збитки на 15,8 млрд гривень.

Сьогодні в країні проводяться заходи із запобігання розмивання податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування через впровадження до національного законодавства окремих кроків Плану BEPS, які мають на меті протидію агресивному податковому плануванню, серед яких: вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, запобігання уникненню від оподаткування за допомогою міжнародних договорів, оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній, обмін інформацією та багато інших. Україна наразі повною мірою залучена до загальносвітових процесів протидії

розмиванню оподаткованої бази та виведенню прибутків з-під оподаткування і продовжує працювати над удосконаленням національної системи трансфертного ціноутворення.

Практичний юридичний словник, у якому містяться британські, американські та міжнародні юридичні терміни, визначає трансфертне ціноутворення як встановлення ціни, за якою пов'язані підприємства передають товари, послуги чи інші активи між собою. За відсутності превентивного законодавства пов'язані підприємства можуть маніпулювати трансфертним ціноутворенням, щоб отримати податковий зиск.

Розвиток транснаціональних корпорацій як форми організації виробничих відносин призвів до певної трансформації сутності поняття "**трансфертна ціна**". Це поняття все активніше використовується для *позначення ціни, за якою товари та послуги передаються між господарюючими суб'єктами, що входять до складу певної транснаціональної корпорації*. Таким чином, зміст поняття "**трансфертна ціна**" поширюється на сферу міжгосподарських відносин.

За іншим визначенням **трансфертна ціна** – *це вартість, яка визначається під час господарських операцій між пов'язаними особами (компаніями, членами однієї групи), а також при операціях з суб'єктами низькоподаткових юрисдикцій і компаніями неплатниками податку на прибуток (корпоративного податку) у країні їх реєстрації (підприємства організаційно-правової форми з "особливим" податковим статусом).*

Трансфертна ціна – *це ціна, яка використана для контрольованої господарської операції.*

Трансфертне ціноутворення у світовій практиці — це формування цін в операціях, пов'язаних між собою осіб.

Також *трансфертне ціноутворення (ТЦУ)* – це діяльність, яка спрямована на встановлення відповідності даної вартості ринкових умов. Останнім часом у

зв'язку зі швидким розвитком економічних процесів і збільшенням чисельності міжнародних корпорацій питання про ТЦУ стало більш актуальним. Це стосується як міжнародної сфери в цілому, так і України зокрема.

Трансфертне ціноутворення в Україні регулюється національним законодавством і має свої особливі правила та вимоги. Зокрема, стаття 39 Податкового кодексу України (ПКУ) встановлює визначення таких правил.

Таким чином, згідно із законодавством **трансфертне ціноутворення** – *це певна система, за допомогою якої можливо встановити справедливу вартість товарів і послуг або ж вартість інших об'єктів, які визначаються ПКУ як об'єкти контрольованих операцій.*

Цей "феномен" став предметом вивчення і впливу з того моменту, коли платники винайшли способи мінімізації своїх податкових зобов'язань за допомогою трансфертних цін. Найпростішим способом такої мінімізації стало переведення прибутку на ті суб'єкти з групи пов'язаних осіб, які мають пільги з податків або є центрами витрат.

Трансфертне ціноутворення зумовлене розширенням міжнародних операцій ТНК, на практиці стосується ціноутворення на товари, послуги, "ноу-хау" та інтелектуальну власність, що передають через кордони в межах корпоративних мереж. Ціни, за якими відбувається передача таких активів, визначають розміри доходів обох сторін та, таким чином, податкову базу відповідних країн. Теоретично, якщо розрахована трансферна ціна забезпечує розумний розподіл прибутків, то податкові органи обох країн отримують справедливу частку податкових надходжень. Однак у будь-якої ТНК може виникнути бажання скористатися різними рівнями оподаткування та "перекачати" доходи в країну з більш низьким рівнем оподаткування.

Сутність трансфертного ціноутворення доцільно розглянути через економічні інтереси різних суб'єктів цього процесу, якими залежно від їх ролі у даному процесі, є *міжнародні та національні компанії, а також державні органи управління.*

Всі учасники в процесі здійснення операцій трансфертного ціноутворення мають на меті задоволення економічного інтересу. Однак при цьому виникає конфлікт економічних інтересів учасників.

Узагальнивши досвід ТНК, а також беручи до уваги особливості функціонування бізнесу в Україні можна визначити наступні труднощі застосування трансфертного ціноутворення (табл. 1).

Таблиця 1. Труднощі застосування трансфертного ціноутворення в Україні

<i>з боку компанії</i>	<i>з боку держави:</i>
1) небажання надавати внутрішню інформацію органам державного управління (зокрема, внаслідок високих штрафних санкцій – 5% від суми контрольованих операцій, які встановлені законодавством України)	1) нечіткість та протиріччя у законодавчих нормах щодо регулювання трансфертного ціноутворення
2) незрозумілість встановлених правил щодо регулювання трансфертного ціноутворення	2) високий рівень корупції: небажання органів державного управління "правильно" використовувати законодавства
3) небажання збільшувати власні витрати внаслідок системи регулювання трансфертних цін	3) відсутність чіткої організації регулювання трансфертного ціноутворення
4) ефективні схеми відмивання коштів у офшорні зони через афілійовані особи	4) відсутність норм регулювання трансфертних цін на послуги та нематеріальні активи
	5) закритість даних щодо діяльності компаній в країнах, де немає чи в стадії формування системи регулювання трансфертного ціноутворення
	6) не встановлено перехідного періоду для пристосування до нових норм державного регулювання

Ефективна система формування та документування трансфертних цін складається з чотирьох необхідних елементів, які нерозривно пов'язані між собою і утворюють цикл трансфертного ціноутворення (табл. 2).

Таблиця 2. Цикл трансфертного ціноутворення на підприємстві

Стадії циклу	Завдання що виконуються на відповідній стадії
Діагностика	<ul style="list-style-type: none"> Виявлення взаємозалежних осіб. Визначення контрольованих угод. Аналіз операцій і розподіл їх за ступенем суттєвості можливих податкових наслідків. Виявлення ризиків по кожній окремій операції. Підготовка матриці «пріоритетного аналізу»
Розробка стратегії	<ul style="list-style-type: none"> Визначення найбільш суттєвих операцій / компаній / рішень. Вибір необхідної документації. Визначення термінів і формату звіту. Розробка подальшої стратегії
Підготовка обґрунтувань	<ul style="list-style-type: none"> Проведення функціонального аналізу. Аналіз ризиків. Збір додаткової інформації. Підготовка порівняльного дослідження. Виявлення додаткових рішень щодо скорочення контрольованих угод. Підготовка документації
Впровадження	<ul style="list-style-type: none"> Впровадження політики в єдину систему планування підприємства. Моніторинг процесу адаптації структури компанії до нового законодавства. Розробка методологій та інструкцій з процесам і політиці ціноутворення. Проведення тренінгів для персоналу. Відповідні коригування структури, політики та / або трансфертних цін на регулярній основі

Після організації циклу трансфертного ціноутворення на підприємстві, особливу увагу слід зосередити на розподілу сфер відповідальності всередині

компанії, у якому регламентується взаємодія різних департаментів. Як правило, до контролю за трансфертним ціноутворенням на підприємстві залучені наступні служби: юридична, бухгалтерська (податкова), інформаційні технології (далі — ІТ), комерційна, планово — економічна (служба відповідальна за планування та бюджетування).

У наслідок застосування системи трансфертного ціноутворення компанії можуть отримувати значні вигоди та задовольняти власні економічні інтереси, які стосуються не лише збільшення доходів, а мають більш складний характер, на чому наголошено окремими авторами.

Загалом основними мотивами для учасників трансфертного ціноутворення — компаній є:

- 1) оптимізація діяльності: податкова оптимізація (зменшення податкового навантаження) й ефективний розподіл та алокація активів;
- 2) контроль за попитом та пропозицією всередині компанії;
- 3) збереження комерційної таємниці при передачі технологій всередині компанії;
- 4) підвищення конкурентоздатності компанії на ринках збуту;
- 5) покращення консолідованого фінансового результату компанії, зокрема ефективне використання трансфертних цін за умови використання міжнародних стандартів звітності (IFRS, US"GAAP);
- 6) ефективне розміщення інвестицій та кредитних ресурсів.

Мотиви державних органів в процесі трансфертного ціноутворення визначаємо такі:

- 1) збільшення надходжень до бюджету за рахунок регулювання трансфертного ціноутворення;
- 2) захист національних виробників;
- 3) створення однакових конкурентних умов для діяльності компаній на національному ринку;
- 4) уникнення значної непропорційності у платіжному балансі, що може негативно вплинути на економіку країни, валютний курс тощо.

Виходячи зі змісту поняття «трансфертне ціноутворення», цей механізм відноситься до цін, за якими укладаються угоди між юридичними особами, що входять до однієї міжнародної корпорації, що, на думку міжнародної аудиторської компанії «Ернст енд Янг», впливає на вибір юрисдикції, в якій відбувається оподаткування прибутку. В основу трансфертного ціноутворення як в міжнародній, так і в українській практиці покладено «принцип витягнутої руки».

За цим принципом "якщо між двома підприємствами в господарській та фінансовій діяльності створюються умови відмінні від тих, що виникли б між двома незалежними підприємствами, то будь-який прибуток нарахований одному з них, може бути включений до прибутку цього підприємства та відповідно оподаткований".

А отже, за нормами Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) використання трансфертних цін дозволяє здійснювати оподаткування прибутку підприємств за місцем (країною) виникнення такого прибутку.

Отже, «принцип витягнутої» це певне правило, яке передбачає, що вартість угоди між пов'язаними сторонами повинні відображати умови, що мають місце в операціях між незалежними компаніями (ринковим умовам).

Якщо говорити простіше, то головна думка цього принципу – порівняти контрольовані та неконтрольовані операції, спираючись на критерій податкових вигод, а також проаналізувати всі переваги та недоліки, які вони створюють.