

РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА

Зростання впливу транснаціональних компаній на економіку країн світу є одним із феноменів другої половини ХХ ст. Особливо значних масштабів цей процес набув в останні десятиліття. На сучасному етапі ТНК контролюють понад 50% світового промислового виробництва, 67 міжнародної торгівлі, понад 80 патентів і ліцензій на нову техніку, технології і ноу-хау, майже 90% прямих зарубіжних інвестицій. Практично вся торгівля сировиною на світових ринках здійснюється під контролем ТНК, у тому числі 90% світової торгівлі пшеницею, кавою, кукурудзою, лісоматеріалами, тютюном, залізною рудою; 85 – міддю, бокситами; 80 – оловом, чаєм; 75% – натуральним каучуком, сировою нафтою.

Завдяки ТНК переносяться виробництва та технології в інші країни, розширюються торговельні зв'язки. Тому економіки різних країн тісно взаємопов'язані та взаємозалежні, що сприяє їхньому економічному зростанню. З іншого боку, в умовах погіршення світової кон'юнктури між компаніями відбувається загострення конкуренції за ресурси й ринки збуту.

Транснаціональні компанії використовують багато методів для підвищення глобальної конкурентоспроможності та зниження бізнес-ризиків, серед яких ключовим є використання механізму трансфертного ціноутворення. Вільно встановлюючи трансфертні ціни, ТНК створюють цінові диспропорції в операціях між взаємопов'язаними членами групи, перерозподіляють доходи й витрати між своїми підрозділами, розміщеними у різних країнах, і, таким чином, виводять значну частку фінансових ресурсів з країни, у якій вони були створені, мінімізуючи, а іноді й зовсім уникаючи оподаткування прибутку.

Отже, держава втрачає бюджетні надходження, що, вочевидь, є негативним явищем. Унаслідок впливу капіталу в країні скорочуються інвестиційні ресурси, чиниться додатковий тиск на національну грошову одиницю, відбувається гальмування переоснащення технологічно-виробничої бази підприємств.

З іншого боку, держава має забезпечити постійний та значний за обсягами приток прямих інвестицій, у тому числі іноземних, підтримувати позитивне сальдо зовнішньоекономічного торговельного балансу, вирішувати інші завдання щодо реалізації соціально-економічного розвитку. Зважаючи на все це, державне регулювання діяльності ТНК має одночасно розв'язувати декілька суперечливих регуляторних завдань, у тому числі щодо контролю за трансфертним ціноутворенням.

Проблемні питання оцінки й регулювання діяльності ТНК у країнах-реципіентах є предметом широкої дискусії серед науковців, політиків і громадськості. Значний внесок у дослідження діяльності ТНК здійснили такі вітчизняні й зарубіжні вчені, як Р.Берклі, О.Білоус, Т.Вахненко, П.Вернон, Н.Гришко, А.Гропеллі, Д.Деніелс, Р.Заблоцька, І.Іванов, Р.Кавес, М.Кассон, Г.Климко, В.Ключко, Д.Лук'яненко, О.Михайлюк, А.Мовсесян, С.Мочерний, О.Мусяєнко, В.Новицький, Ж.Перар, С.Огнівцев, І.Пивоваров, О.Плотников, А.Поручник, О.Рогач, І.Розенберг, М.Россі, Ф.Рут, В.Сіденко, К.Семенов, А.Торнел, Т.Шеремет, М.Швайка, О.Шнирков, А.Філіпченко, Ю.Яковец, С.Яку-

бовський та ін. Водночас потрібно зазначити, що основну увагу дослідники приділили критичному аналізу позитивних і негативних факторів впливу ТНК на соціально-економічний устрій, технологічний розвиток країни, де розміщені підрозділи ТНК тощо. Також розглядаються проблеми ухилення від оподаткування у схемах податкової оптимізації ТНК. Водночас у працях вітчизняних науковців залишаються недостатньо висвітленими механізми трансфертного ціноутворення в діяльності ТНК в контексті його регулювання в Україні. Також бракує аналітичних досліджень щодо досвіду регулювання трансфертного ціноутворення в діяльності взаємопов'язаних підрозділів ТНК, які застосовують у розвинених країнах задля запобігання ухиленню від оподаткування та впливу капіталів із країни.

Метою статті є дослідження міжнародного досвіду й української практики регулювання трансфертного ціноутворення, виявлення факторів, що гальмують упровадження в Україні дієвих інструментів регулювання операцій між взаємопов'язаними особами, внаслідок чого створюються умови для ухилення від оподаткування та виводу фінансових ресурсів із країни.

Транснаціональна корпорація – це складна мережа взаємопов'язаних підприємств, унікальних за своїм походженням і сформованих у різні періоди розвитку, які мають складові частини і філії в різних країнах світу. Через те, що підрозділи інтегрованої організації розміщені в країнах із різним економічним, політичним, правовим, соціальним устроєм, ТНК не є єдиним економіко-правовим суб'єктом, у тому числі і з фіскальної точки зору.

Економічний механізм діяльності ТНК визначається взаємодією його національних і трансграничних чинників. У його основі лежать такі взаємопов'язані складові: податкові умови діяльності ТНК, що визначають стимули та можливості трансграничного трансферу виробництва та збуту; міжнародне розміщення активів ТНК з метою зниження ризиків і податкових зобов'язань тощо. Особливого значення в механізмі перерозподілу фінансових ресурсів ТНК набувають трансфертні ціни.

Під трансфертною ціною (Transfer price) розуміють ціну, яку використовують при внутрішньокорпоративних операціях, тобто операціях між філіалами, підрозділами та іншими пов'язаними фірмами, що діють в одній або різних країнах. Конструкції, призначені для такого перерозподілу прибутку, називають схемами трансфертного ціноутворення. Функції і завдання, що виконуються за допомогою трансфертного ціноутворення, реалізуються на підставі єдиної політики у межах ТНК, що забезпечує їхню глобальну ефективність.

Як інструмент побудови більш ефективної системи управління виробництвом внутрішньовиробничі, внутрішньофірмові, так звані трансфертні ціни почали широко використовуватися у 50–60 роках ХХ ст. Поява трансфертних цін пов'язана з процесами концентрації виробництва на окремих підприємствах – підрозділах ТНК. Трансфертні ціни використовувалися як економічний механізм оцінки вартості проміжного продукту при передачі його від одного підрозділу ТНК до іншого.

Отже, спочатку внутрішньофірмові ціни впроваджувалися як показник ефективності роботи підрозділу у формуванні кінцевої ціни продукту.

З активізацією офшорингу – переміщення однієї чи більше стадій виробництва з країни базування до зарубіжних підрозділів країни-реципієнта – ТНК отримали додаткові переваги від застосування механізму трансфертного ціноутворення, що за своєю природою не є ринковим. Суто виробничі цілі застосування трансфертних цін були розширені для підвищення загальної ефективності діяльності ТНК, у тому числі для оптимізації оподаткування з застосуванням "податкових гаваней", або офшорів – країн із дуже низькими ставками оподаткування.

У сучасних ділових операціях трансфертні ціни встановлюються при постачанні товарів, при наданні адміністративних, маркетингових, рекламних, технічних, фінансових, страхових, навчальних послуг, при використанні нематеріальних активів, зокрема, ліцензій та патентів. Трансфертні ціни використовують при встановленні процентів у кредитних договорах, орендних операціях тощо. Трансфертне ціноутворення дозволяє проводити агресивні експансії на нові ринки за рахунок демпінгу та організувати регіональні монополії завдяки розподілу ринків між взаємопов'язаними підрозділами.

Таким чином, за своєю природою трансфертна ціна – специфічна ціна, яка відокремлена від механізму ринкових цін. Трансфертна ціна є формою визначення "справедливої вартості активу", що виробляє підрозділ. Визначена справедлива вартість активу має покривати всі поточні та капітальні витрати на його виробництво. При розрахунках підрозділами норми прибутку відповідно до цілей фінансового центру компанії в ціну проміжного продукту може не закладатися. Як вдало підсумував О.Попов: "Використання трансфертного ціноутворення не є ознакою фінансової самостійності підрозділу, а лише економічно фіксує факт передавання продукції"¹⁰⁵.

З точки зору держави вказану перерозподільну функцію трансфертного ціноутворення можливо оцінити як нейтральну. Підприємство має право перерозподіляти належні йому ресурси та кошти на свій розсуд для підвищення загальної ефективності.

Разом із тим механізм трансфертного ціноутворення дозволяє формувати різницю між справедливою ринковою та неринковою внутрішньою ціною на продукт таким чином, що створену в країні додану вартість можливо перенести, акумулювати та оподатковувати (швидше не оподатковувати) за межами держави. Механізм трансфертного ціноутворення є головним інструментом маніпулювання задля перерозподілу доданої вартості між підрозділами за ланцюжком вертикальної інтеграції.

Звісно, жодна держава не може погодитися на безконтрольний вивід ресурсів та бази оподаткування за її межі. Таким чином, на практиці регулювання трансфертного ціноутворення предстала певний компроміс¹⁰⁶. З одного боку, ринкові держави не забороняють операцій із використанням трансфертних цін як таких, що надає ТНК певні можливості вільно формувати внутрішні ціни.

З іншого боку, податкове законодавство багатьох країн містить норми щодо контролю за встановленням трансфертних цін та іншої офшорної діяльності своїх податкових резидентів, що спрямована на зниження сплати податків. Регулювання трансфертного ціноутворення в будь-якій державі тісно пов'язане з запобіганням можливостей заниження бази оподаткування для власних платників податків. При виявленні фактів ухилення від оподаткування через механізми ціноутворення податкові органи мають право нараховувати додаткові податкові зобов'язання шляхом коригування податкових доходів, а до платника податків можуть застосовувати штрафні (фінансові) санкції, адміністративну, дисциплінарну й кримінальну відповідальність.

Уперше правила трансфертного ціноутворення були розроблені в США в 1990-і роки. До 1995 р. подібні правила були прийняті в Австралії і Південно-Африканській Республіці. З 1995 р. на рівні Європейської комісії й Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) прийнято низку нормативних документів, спрямованих на податкове регулювання діяльності ТНК, зокрема щодо трансфертного ціноутворення операцій між асоційованими підприємствами та контролю за офшорними операціями.

У період економічної кризи у світі посилилася державна та міждержавна увага до питань трансфертного ціноутворення та режиму регулювання фінансових потоків. Відбувається зростання вимог до оформлення податкової звітності, обґрунтування трансфертних угод. СОТ проводить політику жорстких податкових стандартів при застосуванні трансфертних цін для своїх членів. Наприкінці 2011 р. правила контролю за трансфертним ціноутворенням впроваджено у 35 країнах¹⁰⁷. Серед країн колишнього СРСР найбільш розвинену систему регулювання трансфертного ціноутворення створено в Казахстані та Російській Федерації. В цих країнах ухвалено спеціальні нормативно-правові акти, побудовані на принципах і термінології, запропонованих ОЕСР. Незважаючи на деякі відмінності, регуляторні методи за трансфертним ціноутворенням базуються на таких засадах.

У розвинених країнах сформувався підхід, відповідно до якого визначення "трансфертна ціна" означає ціну, яка підлягає особливому контролю, щодо якої є передумови вважати, що її величина визначена не для досягнення суто комерційних цілей за рахунок встановлення справедливих ринкових цін, а переважно для зниження податкового навантаження.

Для запобігання зловживанню трансфертними цінами законодавчо встановлюються фіскальні обмеження, що зменшують ефективність застосування методу трансфертного ціноутворення: встановлюються індикативні ціни, перелік офшорних зон, обмеження щодо обсягів витрат, на які можна зменшувати доход, формування дозволеного порогу відхилення внутрішніх цін від ринкових тощо.

Крім того, розробляються критерії щодо визначення контрольованих операцій, як у середині країни, так і за її межами з підприємствами, які знаходяться на пільгових умовах оподаткування, операцій з нерезидентами, які мають офшорний статус, інші операції, що можуть змен-

¹⁰⁵ Попов О. Трансфертне ціноутворення // Економічна енциклопедія : у 3-х т. – Т. 3 / редкол.: С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр "Академія", 2002. – 683 с.

¹⁰⁶ Зирянова О.Л. Трансфертне ціноутворення в контексті оподаткування транснаціональних корпорацій // НАН України Інститут економіки промисловості. – Донецьк, 2008. – С. 124–135.

¹⁰⁷ Чорновол В., Юмашев В. Трансфертні ціни: історія розвитку і міжнародний досвід // От себестоимости – к обычной цене : сборник систематизированного законодательства. – 2012. – № 12. – С. 186.

шувати базу оподаткування в країні, де підприємство проводить свою діяльність.

Особливе значення в механізмі регулювання трансфертного ціноутворення має встановлення факту "пов'язаності" (контролю) між контрагентами. Операції між взаємопов'язаними особами автоматично вважаються такими, в яких застосовують механізми трансфертного ціноутворення. Отже, вони підлягають особливому контролю на умовах використання принципу "протягнутої руки".

Сутність принципу "протягнутої руки" полягає у встановленні міжнародного стандарту оцінки умов між взаємопов'язаними компаніями у комерційних і фінансових відносинах та визначення відповідних трансфертних цін з метою оподаткування. За цим стандартом всі операції між взаємопов'язаними компаніями вважаються контрольованими з точки зору встановлення спеціальних умов для здійснення комерційних, фінансових, інвестиційних операцій. При цьому податковим органам дозволено проводити оцінку правильності встановлення цін за наявності ознак "пов'язаності" між учасниками операції.

Найчастіше пов'язаність між підприємствами встановлюється за фактом юридично оформленого володіння часткою капіталу. Але фактично пов'язаними можуть бути й юридично незалежні компанії. Наприклад, найчастіше транснаціональні компанії набувають форми корпорації. Але у світі функціонують складні конгломерати з іншими організаційно-правовими формами бізнесу, наприклад, у формі стратегічного альянсу або концерну. Концерн, який не є самостійним платником податків, фактично є цілісним утворенням із характерними для нього ознаками загального керівництва і єдиною узгодженою економічною політикою. Крім того, володіння акціями може здійснюватися не напряму, а через низку посередницьких компаній, до того ж розташованих у різних країнах, що дуже ускладнює факт взаємопов'язаності.

Більшість країн широко трактують поняття "взаємопов'язані особи", розглядаючи його у двох основних напрямках: "вертикальна взаємопов'язаність" (материнська компанія та дочірнє підприємство) та "горизонтальна взаємопов'язаність" – сестринські компанії. Але існують деякі відмінності.

У країнах – членах ЄС особи визнаються контрольованими, якщо одній особі прямо або опосередковано належить більше 50% капіталу іншої особи. Тоді ж, коли формально одній особі належить 50% і менше статутного капіталу іншої особи, податкові органи повинні детально проаналізувати обставини взаємовідносин цих підприємств на предмет встановлення наявності "контролю". Зазвичай взаємопов'язаність визначається з огляду на фактичні, а не формальні відносини між сторонами.

У законодавстві США про трансфертне ціноутворення аналогом терміна "взаємопов'язані особи" є термін "контрольовані особи". Цей термін застосовується жорсткіше, ніж у країнах – членах ЄС. Буквально контроль визначається так: "Будь-яка форма контролю, прямого або непрямого, юридично оформленого або не оформленого, включаючи контроль, що виникає в результаті дій двох і більше платників податків, що діють за взаємною домовленістю або із загальною метою, або з наміром штучного перерозподілу прибуткових або

витратних статей між вказаними платниками податків і контрольованою організацією"¹⁰⁸.

Крім того, відмінності в підходах до протидії трансфертному ціноутворенню в різних країнах існують у розподілі обов'язків щодо доведення. Так, у Німеччині, Франції податкові органи мають доводити, що ділова схема між взаємопов'язаними особами сприяє ухиленню від оподаткування. У Великій Британії й США збирати та надавати докази щодо законності ділової операції та/або відсутності контролю між компаніями має платник податків.

Одночасно держава може досить лояльно ставитися до ділових схем із застосуванням трансфертного ціноутворення, внаслідок яких прибутки переносяться з інших країн до її національного ВВП. Наприклад, у США для розмежування недобросовісних дій з ухилення від оподаткування використовується критерій "ділової мети". Операції з трансфертного ціноутворення класифікуються як зловживання, якщо не приносять доходу в США й існують тільки для необґрунтованого зниження податків. Якщо внаслідок ділової схеми, що передбачає мінімізацію податків методами трансфертного ціноутворення, відбувається збільшення інвестицій у США, то вона вважається легальною й такою, що не порушує законодавство США. Податкові органи складають списки "небажаних" податкових схем, що містять елементи обману податкових служб і заниження податків, і порівнюють з ними фактично проведені операції з використанням трансфертних механізмів¹⁰⁹.

Із цією метою в міжнародній практиці використовують підходи для аналізу операцій із трансфертними цінами відповідно до рекомендацій Європейського суду аудиторів (ЕСА) щодо використання критерію створення або втрати доданої вартості як способу обґрунтування бізнес-доцільності операцій між взаємопов'язаними підрозділами. Акцент робиться на запитанні: чи створюється в інтересах суспільства додана вартість, або, навпаки, втрачається, тобто чи відбувається в результаті оборудки повернення капіталів у тій або іншій формі? Тобто чи є наслідком операцій втрата або невтрата ресурсів, зокрема, щодо бюджету – недоотримання коштів.

Важливим є те, що, на думку ЄСА, цей критерій має використовуватися не тільки для оцінки міжнародних операцій, а й для операцій між державними органами та комерційними організаціями. Також цей критерій може використовуватися і для аналізу операцій між платниками податків на загальній системі оподаткування й суб'єктами господарювання, які оподатковуються за спеціальними, у тому числі пільговими, режимами.

Введення критерію ЄСА й розширення контролю за операціями з пов'язаними особами для сфери державних закупівель в Україні сприяло б унеможливленню багатьох сумнівних схем діяльності. Наприклад, за тендером, проведеним Міністерством екології та природних ресурсів України у 2012 р., кошти у сумі 26 млн грн за космічні фотографії України перераховано у кіпрську компанію з обмеженою відповідальністю. Подібне замовлення щодо космічного фотографування, розміщене на підприємстві "Укркосмос", нада-

¹⁰⁸ Бурцева А. М. Методи трансфертного ценообчислення: міжнародний опыт // Российский налоговый курьер. – 2004. – № 1–2.

¹⁰⁹ Афанасьев А. Е. Контроль схем минимизации налогов в США // Российский налоговый курьер. – 2004. – № 17.

ється державним установам безкоштовно¹¹⁰. І хоча, напевно, тендер проведено за "буквою закону", із додержанням усіх необхідних процедур, все ж подібні приклади викликають занепокоєння і цілком обгрунтовані сумніви щодо економічної доцільності подальшого існування законодавчих прогалин у сфері контролю за такими та подібними операціями.

Таким чином, у розвинених країнах застосовують наближені підходи щодо регулювання трансфертного ціноутворення в діяльності ТНК. На думку автора, виявлені відмінності обумовлені особливостями побудови систем оподаткування в країнах. У державах, де надходження від прямих податків становлять основну частину доходів бюджету, наприклад, США, відповідне законодавство порівняно жорсткіше. Одночасно чіткішою є процедура документального обгрунтування і погодження міжнародних ділових схем ТНК із національним урядом. Отже, в США порівняно з ЄС умови й межі компромісу між фіскальними інтересами держави й прагненням ТНК щодо підвищення прибутковості врегульовані докладніше, а відповідні податкові ризики нижчі.

Це опосередковано підтверджується й дослідженням консалтингової компанії Ernst & Young, проведеному у 2011 р. За результатами опитування у керівників ТНК, найбільшим чином податкові ризики у цій сфері викликають їхню стурбованість щодо операцій у країнах ЄС¹¹¹. На думку автора, багато в чому це обумовлено тим, що питання уніфікації документального забезпечення операцій між пов'язаними особами в ЄС ще обговорюється і не врегульоване в повному обсязі.

Якщо порівнювати систему регулювання трансфертного ціноутворення в діяльності ТНК, яка діє в різних країнах, із відповідним законодавством України, то вочевидь існує відставання національних регуляторних норм із цього питання від зарубіжних. Деякі питання операцій між пов'язаними особами були врегульовані спочатку Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств". На цей час існує ст. 39 Податкового Кодексу України, яка розширила можливості регулювання операцій між пов'язаними особами. Але в цілому нормативно-правове регулювання цього питання потребує суттєвих удосконалень. В Україні не існує законодавчого закріпленого терміна "трансфертна ціна", отже, не існує й відповідних нормативних норм.

Унаслідок недоліків податкового регулювання в Україні створено можливості для широкого маніпулювання трансфертними цінами у міжнародних операціях як для іноземних, так і для вітчизняних ТНК та цілком законного виводу значних обсягів капіталів із країни.

Зокрема, використання терміна "звичайні ціни" у податковому законодавстві України і відсутність нормативно врегульованого терміна "трансфертні ціни", що застосовується в розвинених країнах, дозволяє ТНК зменшувати податкові ризики на території України. Наприклад, ціни всередині української вертикально-інтегрованої міжнародної компанії між пов'язаними покупцем і постачальником сталевих напівфабрикатів, розташованих у різних країнах, за критеріями ЄС є трансфертними, отже, підлягають особливому контролю

податкових органів та обов'язковим перевіркам на предмет обгрунтованості їхнього устанавлення та коригування ціни контролюючими органами у разі виявлення порушень. Але за критеріями чинного законодавства така ціна цілком "звичайна", оскільки є договірною, а інших продавців і покупців залізничної сировини у цих контрагентів немає через фактичну монополію ринку. Таким чином, вказані операції не підлягають податковому контролю й коригуванню для цілей оподаткування за стандартами, прийнятими у світі. Враховуючи, що понад 60% ВВП України формують експортно-орієнтовані сировинні галузі, які організовані у вигляді великих міжнародних вертикально-інтегрованих компаній, можна з високим ступенем упевненості стверджувати, що маніпулювання трансфертними цінами є одним із ключових каналів виводу капіталів з України та суттєвих втрат бюджетних надходжень.

Проведене дослідження дає підстави зробити такі висновки:

1. Факти використання ТНК механізмів трансфертного ціноутворення для ухилення від сплати податків підштовхує держави посилювати податковий контроль. Це здійснюється шляхом активізації нагляду за трансфертними схемами, удосконалення регуляторних актів щодо оподаткування діяльності ТНК, створення додаткових і розширення діючих контролюючих підрозділів, введення стандартів щодо документального супроводження операцій між взаємопов'язаними особами тощо.

2. Регулювання трансфертного ціноутворення в Україні має вирішувати такі ключові завдання: ефективно протидіяти ухиленню від оподаткування та скороченню бюджетних надходжень; запобігати втечі фінансових ресурсів за межі країни; створювати дієві стимули для розширення інноваційно-інвестиційної діяльності ТНК для забезпечення структурної перебудови економіки України; враховувати їх вплив на підтримку належного рівня фінансової стійкості підприємства, запобігання збитковості підприємств.

3. Головним фактором, який гальмує впровадження в Україні дієвих інструментів регулювання операцій між взаємопов'язаними особами, є недоліки чинних нормативно-правових актів. Імплементация норм, прийнятих у розвинених країнах, зокрема, ОЕСР і США, а також критерію ЄСА щодо міжнародних операцій між пов'язаними особами може ефективно вирішити багато проблем щодо ухилення від оподаткування, зловживань у сфері тендерних закупівель за державні кошти, виводу фінансових ресурсів з країни за допомогою трансфертного ціноутворення.

¹¹⁰ Николов Ю., Шалайський О. Умение тратить деньги. Искусство, не принадлежащее народу // Зеркало недели. – 2012. – № 49. – 28 декабря. – С. 5.

¹¹¹ E&Y: налоговая политика в мире ужесточается [Електронний ресурс]. – Доступний з : <<http://www.taxru.com/blog/2011-02-08-3406>>.