

Мішин Микола Олександрович
*молодший науковий співробітник НДІ правового забезпечення
інноваційного розвитку НАПрН України*

ІНСТИТУТ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНСТИТУЦІЙНИХ ПРАВ ТА ОBOB'ЯЗКІВ ГРОМАДЯН В УКРАЇНІ

У науковій роботі висвітлено важливість податкового інституту трансфертного ціноутворення як одного із механізмів контролю виконання платниками податків конституційних обов'язків та гарантій забезпечення їх конституційних прав. Автором проаналізовано важливість ефективного контролю за трансфертним ціноутворенням для захисту економічної безпеки держави, а також забезпечення чесної та прозорої конкуренції між українськими та іноземними підприємствами за умови протидії податковими органами зловживанню мультинаціональними корпораціями трансфертним ціноутворенням.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, сплата податків, право на підприємництво, податковий контроль.

Mykola Mishyn
*Junior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing
Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine*

TRANSFER PRICING FOR TRANSACTIONS WITH RAW MATERIALS: INTERNATIONAL STANDARDS AND NATIONAL RULES

The research examines the importance of the tax institution of transfer pricing as one of the mechanisms of control over the fulfillment of taxpayers' constitutional obligations and guarantees of ensuring their constitutional rights. The author analyzes the importance of effective control over transfer pricing to protect the economic security of the state, as well as ensuring fair and transparent competition between Ukrainian and foreign enterprises, provided that the tax authorities oppose the abuse of multinational corporations by transfer pricing.

Keywords: transfer pricing, payment of taxes, right to entrepreneurship, tax control.

Конституційне право кожного громадянина України на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом (ст. 42 Конституції України [1]), нерозривно пов'язано із його обов'язком сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України).

Своєчасна сплата податків є запорукою забезпечення нашою державою й інших конституційних прав громадян України, зокрема право на соціальний захист (ст.46), права на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування (ст. 49), права на освіту (ст.53) тощо.

Відтак, для можливості гарантувати виконання гарантованих Конституцією України базових прав громадянина та людини, держава має забезпечити функціонування ефективної податкової системи, яка базується на зрозумілому податковому законодавстві та простій системі адміністрування та сплати податків.

Стаття 4 Податкового кодексу України [2] (далі – Кодекс) серед основних принципів податкового законодавства України зазначає:

- загальність оподаткування, тобто обов'язок кожної особи сплачувати встановлені цим Кодексом податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу, та
- рівність усіх платників перед законом – тобто забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Саме забезпечення дотримання цих принципів, а також забезпечення стабільності бюджетної системи України через боротьбу із розмиттям податкової бази та виведенням капіталу за кордон було метою імплементації в 2013 році в національне законодавство інституту трансфертного ціноутворення.

Податковий інститут трансфертного ціноутворення полягає у державному контролі за рівнем оподатковуваного прибутку, який ма-

ють отримувати (та сплачувати з нього податки в країні проводиться діяльність) учасники міжнародних груп компаній, здійснюючи товарні та фінансові транзакції між компаніями групи. Можливість материнських компаній або бенефіціарів впливати на економічні рішення підконтрольних компаній дозволяють здійснювати маніпулювання цінами, та як наслідок рівнем прибутку, з метою перенесення точки прибутку та її оподаткування у юрисдикціях, в яких вона або звільнена від оподаткування корпоративним податком, або ставка такого податку дозволяє отримувати значну податкову економію.

За оцінками ОЕСР та Групи Світового банку [3], близько 75% операцій світової торгівлі здійснюється всередині транснаціональних корпорацій. В той час як господарська діяльність між незалежними компаніями зазвичай визначається ринковими чинниками, асоційовані підприємства у взаємовідносинах між собою дуже часто застосовують угоди, умови яких можуть істотно відрізнятись від ринкових. Найчастіше це відображається у використанні трансфертних цін. Таким чином, зловживання трансфертними цінами є одним із найбільших чинників розмиття податкової бази для всіх країн, та, як наслідок, неотримання національними бюджетами надходжень корпоративного податку.

Україна, запроваджуючи національні правила трансфертного ціноутворення використовували багаторічні напрацювання Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), зокрема викладеними у Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових адміністрацій [4].

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі «втягнутої руки» («arm's length principle») - міжнародному стандарті, погодженому державами-членами ОЕСР у якості рекомендованого до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових цілей.

Безпосередньо принцип «втягнутої руки» викладений у статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР [5] та передбачає збільшення податкових зобов'язань асоційованих осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій. В Україні право-

ве регулювання трансфертного ціноутворення насамперед втілено у ст. 39 Кодексу. Відповідно до пп. 39.1 ст.39 Кодексу усі платники податку, які здійснюють контрольовані операції, зобов'язані визначати обсяг оподаткованого прибутку відповідно до принципу «втягнутої руки» (тобто умови операцій платника податків не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях)

Якщо ж умови в контрольованих операціях не відповідають принципу «втягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків за умов, що відповідають зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку. Встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» проводиться з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

За розрахунками фахівців Інституту соціально-економічної трансформації та Центру соціально-економічних досліджень «CASE Україна» «переміщення прибутків з України до низькоподаткових юрисдикцій може сягати 120–200 млрд грн на рік, наслідком чого недонадходження податків до бюджету в розмірі від 22 до 36 млрд грн» [6].

В зв'язку із значним ризиком втрати держбюджетом частки податків від зловживання платниками трансфертним ціноутворенням, національні правила передбачають податковий контроль не тільки за господарськими операціями між асоційованими підприємствами (в українському законодавстві - пов'язаними особами), а також за операціями з певними категоріями нерезидентів (або структуровані через посередників), які на думку українських законодавців є ризикованими з точки зору виведення частини прибутку українських платників податків з під оподаткування в Україні.

Зокрема, незалежно від наявності ознак пов'язаності контрагентів, операції визнаються контрольованими для цілей трансферного ціноутворення:

– що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або які є резидентами цих держав;

– що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) 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;

– з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

– із залученням компаній - посередників, які не виконують жодних суттєвих функцій, не використовують суттєвих активів та не несуть у таких операціях суттєвих ризиків.

Такий підхід забезпечує максимальну ефективність застосування принципу «витягнутої руки» до зовнішньоекономічних операцій, які через пов'язаність контрагентів, або структурування операцій із використанням «ризикових» нерезидентів несуть ризики несплати податку на прибуток в порядку і розмірах, визначених податковим законодавством України.

Застосування Україною принципу «витягнутої руки» крім того має поставити в рівні умови, з точки зору оподаткування, незалежні компанії (які не входять транснаціональних груп, а також не зловживають трансфертним ціноутворенням) і компанії, які належать до міжнародних груп та/або здійснюють операції із нерезидентами, які законодавець відніс до «ризикових». Отже, інститут трансфертного ціноутворення в українському законодавстві забезпечує на практиці дотримання двох задекларованих ст. 4 Кодексу важливіших принципів оподаткування - загальності та рівності усіх платників податків, що в свою чергу кореспондує із забезпеченням вимог ст. 67 Конституції України. Разом з цим, як інструмент податкового контролю за повнотою сплати податку на прибуток, трансфертне ціноутворення є одним із механізмів наповнення дохідної частини державного бюджету, що, в свою чергу, забезпечує можливість реалізації ряду конституційних прав громадян України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20210515#Text>.
3. Measuring and analyzing the impact of gvcs on economic development URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/440081499424129960/pdf/117290-WP-P157880-PUBLIC.pdf>.
4. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.
5. Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.
6. Звіт «Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів уникнення оподаткування в Україні: нові виклики», Київ, 2019 рік. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf.

REFERENCES

1. Konstytutsiia Ukrainy, pryiniata na piatii sesii Verkhovnoi Rady Ukrainy 28.06.1996 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
2. Podatkovi kodeks Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20210515#Text> [in Ukrainian].
3. Measuring and analyzing the impact of gvcs on economic development. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/440081499424129960/pdf/117290-WP-P157880-PUBLIC.pdf> [in English].
4. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> [in English].
5. Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> [in English].
6. Zvit «Porivnialnyi analiz fiskalnogo efektu vid zastosuvannia instrumentiv unyknennia opodatkuvannia v Ukraini: novi vyklyky», Kyiv, 2019 rik. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf [in Ukrainian].